

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
GABINETE TÉCNICO

**DOCTRINA JURISPRUDENCIAL SOBRE LAS
CUESTIONES ADJETIVAS EN EL ÁMBITO
TRIBUTARIO**

2011-2012

Coordinador: D. Juan Pedro Quintana Carretero. Magistrado Decano del Gabinete Técnico de la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

Autores: D. Santos Gandarillas Martos. Magistrado del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo

D. Luis Felipe Alonso Murillo. Letrado del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo

INDICE

I. ASPECTOS COMUNES.....	10
I.1. INTERPRETACION Y CALIFICACIÓN.....	10
I.1.1. Ideas generales.....	10
I.1.2. Fraude de ley, simulación y otras figuras análogas.....	10
I.1.3. Procedimiento de declaración de fraude a la ley.....	30
I.2. PRUEBA.....	35
I.2.1. Denegación de la prueba.....	35
I.2.2. Carga de la prueba.....	35
I.2.3. Medios de prueba.....	42
I.3. NOTIFICACIONES.....	47
I.3.1. Doctrina general.....	47
I.3.2. Contenido de la notificación.....	61
I.3.3. Notificación con acuse de recibo.....	62
I.3.4. Notificaciones realizadas a tercero.....	66
I.3.5. Notificación edictal.....	71
I.4. OBLIGACIONES Y DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE.....	73
II. PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA.....	74
II.1. REGULACIÓN GENERAL.....	74
II.2. COMPETENCIA.....	75
II.3. DURACIÓN.....	77
II.4. CADUCIDAD.....	79
II.5. PRESCRIPCIÓN.....	79
II.6. RÉGIMEN TRANSITORIO.....	83
II.7. CONSULTAS TRIBUTARIAS.....	84
II.8. DECLARACIONES CENSALES.....	84

II.9. LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS	85
II.10. OTROS PROCEDIMIENTOS	88
II.10.1. Cambio de domicilio	88
II.10.2. Declaraciones complementarias	90
II.10.3. Rectificación de autoliquidaciones	91
II.10.4. Comprobación de valores	93
III. PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA	97
III.1. IDEAS GENERALES	97
III.2. ÓRGANOS DE INSPECCIÓN COMPETENTES.....	98
III.3. REPRESENTACIÓN DEL INSPECCIONADO	106
III.4. INCIO DE LAS ACTUACIONES	108
III.5. DESARROLLO DE LAS ACTUACIONES	112
III.5.1. Alcance de las actuaciones	112
III.5.2. Actuaciones de valoración	114
III.5.3. Requerimientos.....	115
III.5.4. Plazo de realización de las actuaciones.....	120
III.5.4.1. Duración	120
III.5.4.2. Dilaciones y paralizaciones.....	121
III.5.4.2.1. Ideas generales	121
III.5.4.2.2. Diligencias con eficacia interruptiva.....	124
III.5.4.2.3. Diligencias de argucia	132
III.5.4.2.4. Dilaciones imputables al sujeto pasivo	136
III.5.4.3. Ampliación del plazo máximo de duración.....	140
III.5.4.4. Suspensión.....	151
III.5.5. Lugar de realización de las actuaciones	157
III.6. CONCLUSIÓN DE LAS ACTUACIONES.....	157
III.6.1. Actas de conformidad.....	157

III.6.2. Actas de disconformidad	160
III.6.2.1. Alegaciones al acta.....	161
III.7. CADUCIDAD	163
III.8. PRESCRIPCIÓN	164
IV. RECAUDACIÓN TRIBUTARIA.....	174
IV.1. ASPECTOS GENERALES	174
IV.2. FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA.....	175
IV.2.1. PAGO.....	175
IV.2.1.1. Obligados al pago.....	175
IV.2.1.1.1. Obligados tributarios principales	175
IV.2.1.1.2. Obligados tributarios por derivación	176
IV.2.1.1.2.1. Responsables.....	176
IV.2.1.1.2.1.1. Solidarios	178
IV.2.1.1.2.1.2. Subsidiarios.....	178
IV.2.1.1.2.1.2.1. Derivación de la responsabilidad	179
a) Cómputo del plazo de prescripción.....	179
b) Declaración de falencia del deudor principal.....	180
IV.2.1.1.2.1.2.2. Presupuestos y alcance en el caso de administradores societarios	181
IV.2.1.1.2.1.2.3. Presupuestos y alcance en el caso de la imputada a quienes sucedan en el ejercicio de actividades económicas.....	189
IV.2.1.1.2.2. Sucesores.....	191
IV.2.2. Aplazamiento y fraccionamiento del pago.....	202
IV.2.2.1. Naturaleza	202
IV.2.2.2. Garantías	202
IV.2.2.3. Plazo de subsanación	203
IV.2.2.4. Resolución.....	206
IV.2.3. COMPENSACIÓN	208

IV.2.3. PRESCRIPCIÓN	210
IV.2.3.1. Deber de apreciación de oficio.....	210
IV.2.3.2. Supuestos	212
IV.2.3.3. Interrupción.....	214
IV.2.3.3.1. Regla general.....	214
IV.2.3.3.2. Supuestos especiales	214
IV.2.3.3.3. Necesidad de notificación	215
IV.2.3.3.4. Eficacia en caso de recursos y reclamaciones.....	216
IV.2.3.4. Efectos.....	222
IV.2.5. CONDONACIÓN.....	223
IV.3. PERIODO VOLUNTARIO.....	223
IV.4. PRESENTACIÓN VOLUNTARIA EXTEMPORÁNEA	223
IV.4.1. Recargos.....	223
IV.4.1.1. Naturaleza	224
IV.4.1.2. Requisitos.....	229
IV.5. PERÍODO EJECUTIVO.	232
IV.5.1. Procedimiento de apremio	232
IV.5.1.1. Providencia de apremio.....	232
IV.5.1.2. Diligencia de embargo	235
IV.5.1.3. Tercerías.....	238
IV.5.1.4. Embargo	240
IV.5.1.5. Aplicación del importe obtenido a la cancelación del crédito ejecutado	245
IV.5.1.6. Declaración provisional de insolvencia	245
V. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS	246
V.1. INFRACCIONES	246
V.1.1.Elementos esenciales de la infracción	246
V.1.1.1. Tipicidad.....	246

V.1.1.2. Antijuridicidad.....	256
V.1.1.3. Culpabilidad	257
V.2. SANCIONES	261
V.2.1. Competencia para sancionar.....	261
V.2.2. Aplicación del régimen sancionador más favorable.....	264
V.2.3. Criterios de graduación	265
V.2.4. Prescripción de la acción para sancionar.....	267
V.2.4.1. Plazo	267
V.2.4.2. Interrupción	269
V.2.5. Procedimiento sancionador	269
V.2.6. Recursos y reclamaciones	276
V.2.6.1. Suspensión.....	276
V.3. EFECTOS DE LAS RESOLUCIONES JUDICIALES PENALES SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS	279
VI. REVISIÓN ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA	284
VI.1. REVISIÓN DE OFICIO	284
VI.1.1. Nulidad de pleno derecho	284
VI.1.1.1. Legitimación para solicitarla.....	284
VI.1.1.2. Motivos de nulidad de pleno derecho	286
a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.....	286
b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o el territorio.....	287
c) Que tengan un contenido imposible.....	287
d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.....	287
e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.....	287

f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.....	292
g) Cualquier otro que se establezca expresamente e una disposición de rango legal.	292
VI.1.1.3. Efectos de la nulidad de pleno derecho.....	300
VI.1.2. Declaración de lesividad de actos anulables.....	302
VI.1.2.1. Supuestos	302
VI.1.2.2. Competencia para declararla.....	302
VI.1.2.3. Fases del procedimiento.....	303
VI.1.3. Revocación.....	304
VI.1.4. Rectificación de errores materiales, aritméticos o de hecho.....	304
VI.1.5. Devolución de ingresos indebidos.	305
VI.1.5.1. Naturaleza.	305
VI.1.5.2. Supuestos	305
VI.1.5.3. Legitimación activa.....	307
VI.1.5.4. Efectos de la solicitud de devolución.....	309
VI.1.5.5. Plazo para solicitar la devolución	309
VI.1.5.6. Derecho a percibir intereses.....	310
VI.2. REVISIÓN PREVIO RECURSO.....	311
VI.2.1. Aspectos competenciales	311
VI.2.2. RECURSO DE REPOSICIÓN	314
VI.2.2.1. Actos administrativos no revisables.....	314
VI.2.2.2. Suspensión del acto administrativo impugnado.....	315
VI.2.3. RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS	317
VI.2.3.1. Actos recurribles	317
VI.2.3.1.1. No son reclamables	317
VI.2.3.1.2. Son reclamables	317

VI.2.3.2. Tramitación	318
VI.2.3.2.1. Iniciación.....	318
VI.2.3.2.1.1. Suspensión del acto administrativo.....	318
VI.2.3.2.1.2. Interrupción de la prescripción	320
VI.2.3.2.1.3. Plazo de interposición	321
VI.2.3.2.2. Desarrollo.....	326
VI.2.3.2.2.1. Puesta de manifiesto del expediente	326
VI.2.3.2.2.2. Alegaciones.....	328
VI.2.3.2.2.3. Introducción de cuestiones no planteadas por las partes.....	335
VI.2.3.2.2.4. Paralización de las actuaciones	335
VI.2.3.2.3. Resolución.....	338
VI.2.3.2.3.1. De inadmisión a trámite	338
VI.2.3.2.3.2. Estimatoria o desestimatoria: exige congruencia.....	339
VI.2.3.2.3.3. Eficacia subjetiva.....	339
VI.2.3.2.3.4. Eficacia objetiva.....	340
VI.2.3.3. Ejecución.....	340
VI.2.3.3.1. Intereses	340
VI.2.3.3.1.1. Moratorios.....	340
VI.2.3.3.1.2. Suspensivos.....	347
VI.2.3.3.2. Retroacción de actuaciones y práctica de nuevas liquidaciones	350
VI.2.4. RECURSO DE ALZADA	356
VI.2.4.1. Naturaleza	356
VI.2.4.2. Cómputo del plazo de interposición.....	357
VI.2.4.3. Cómputo de la cuantía.....	358
VI.2.4.4. Legitimación.	360
VI.2.4.4.1. Requisitos a observar por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda o los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.....	362

VI.2.4.5. Actos no recurribles	368
VI.2.4.6. Alcance de la revisión interesada.....	368
VI.3. EFECTOS DE LA DECLARACIÓN JUDICIAL DE NULIDAD DE PLENO DERECHO DE DISPOSICIONES GENERALES EN MATERIA TRIBUTARIA	368
VI.4. EFECTOS DE LA DECLARACIÓN JUDICIAL ANULATORIA DE UNA LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA.....	369

I. ASPECTOS COMUNES.

I.1. INTERPRETACION Y CALIFICACIÓN

I.1.1. Ideas generales

La calificación del negocio jurídico es competencia de la Sala de instancia. STS 12 de julio de 2012 (RC 90/2009).

“(...) por lo que a este recurso de casación se refiere, la sentencia de instancia, efectúan una determinada calificación sobre el conjunto negocial examinado, a efectos tributarios, y basándose en el examen de las circunstancias de hecho que se han producido, a tenor de las pruebas que constan en las actuaciones, llegan a determinadas conclusiones sobre la naturaleza o calificación que a efectos tributarios merece dicho conjunto negocial.

Esta apreciación acerca de la verdadera naturaleza de la causa de este conjunto negocial a efectos tributarios, que es una cuestión de valoración probatoria, corresponde como tal al Tribunal de instancia y por consiguiente no es recurrible en casación. (...)” (FJ 4º).

La existencia de fraude de ley corresponde a la Administración tributaria en el ejercicio de la función calificadora. STS 26 de abril de 2012 (RC 140/2008, FJ 6º).

I.1.2. Fraude de ley, simulación y otras figuras análogas

Doctrina de la Sala sobre el concepto y alcance del fraude a la ley. STS 22 de marzo de 2012 (RC 2293/2008).

“(...) El art. 6.4 del Código Civil define el fraude de ley como «los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico o contrario a él», añadiendo el art. 7.2 que «la Ley no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo».

La Sentencia de 24 de noviembre de 2011 (rec. cas. núm. 1231/2008), señala que «...la Sentencia de esta Sala de 29 de enero de 2004 (recurso 1160/01 ha declarado: "el fraude de ley es una forma de "ilícito atípico", en la que asimismo se busca crear una apariencia, que aquí es la de conformidad del acto con una norma ("de cobertura"), para hacer que pueda pasar desapercibida la colisión del mismo con otra u otras normas defraudadas que, por su carácter imperativo, tendrían que haber sido observadas. "El negocio fraudulento --como señaló la Sala en la SAN de 20 de abril de 2002 --, como concreción de la doctrina de Ley a que alude el artículo 6.4 del Código Civil, supone la existencia de un negocio jurídico utilizado por las partes buscando la cobertura o amparándose en la norma que regula tal negocio y protege el resultado normal del mismo (ley de cobertura) con el propósito de conseguir, no tanto ese fin normal del negocio jurídico elegido, como oblicuamente un resultado o fin ulterior distinto que persigue una norma imperativa (ley defraudada)» (FD Tercero).

El fraude de Ley es una forma de «ilícito atípico», en la que se busca crear una apariencia, que aquí es la de conformidad del acto con una norma (de cobertura), para hacer que pueda pasar desapercibida la colisión del mismo con otra u otras normas

defraudadas que, por su carácter imperativo, tendrían que haber sido observadas. Así lo establece la STC 120/2005, de 10 de mayo, que dice:

«La premisa principal de la que arranca todo el razonamiento esgrimido por el demandante de amparo al efecto de fundamentar este motivo es la siguiente: del art. 24 de la Ley 230/1963, general tributaria (LGT), se desprende que el fraude de ley tributaria es un hecho que no da lugar a la imposición de una sanción administrativa, sino que, una vez declarado, sus efectos se ciñen a imponer la aplicación de la norma eludida y, en consecuencia, el pago del tributo que, a través de la llamada norma de cobertura, se pretendía evitar, con sus correspondientes intereses por mora. De ello deduce, como consecuencia inmediata, que no siendo sancionable dicho comportamiento en vía administrativa, tampoco podría serlo en vía penal como delito contra la hacienda pública, por lo que la Sentencia dictada en apelación habría incurrido en una aplicación extensiva de dicho tipo penal que resultaría contraria a las exigencias derivadas del derecho reconocido en el art. 25.1 CE. - Ha de convenirse con el recurrente en la primera parte de su razonamiento, a la vista de que el art. 24.3 LGT, en la versión vigente tras las modificaciones introducidas en dicha normativa por la Ley 25/1995, de 20 de julio, disponía que "en las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones". Es cierto que, en el momento en que tuvieron lugar los hechos (1990-1991), aún no estaba en vigor el referido texto introducido por la Ley 25/1995, pero ello no obsta para que pueda considerarse de aplicación en este caso, dada su naturaleza de ley posterior más favorable en materia sancionadora. Conviene además señalar que en dicho precepto se exigía que "para declarar que existe fraude de ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado", lo que no consta que sucediera en el supuesto de autos habida cuenta de que la acusación formulada por la Administración tributaria lo fue en todo momento por negocio simulado y no por fraude de ley. - Más discutible resulta la segunda parte del razonamiento esgrimido por el actor, en el sentido de que la falta de configuración legal del fraude de ley tributaria como ilícito administrativo-tributario impediría su consideración como ilícito penal. Según señalan tanto el Abogado del Estado como el Ministerio Fiscal esa atipicidad administrativa del indicado comportamiento obviamente significaba -y todavía significa puesto que el art. 15.3 de la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, excluye asimismo la posibilidad de imponer sanciones en los supuestos ahora calificados como conflictos en la aplicación de la norma tributaria-, que la Administración no estaba autorizada a sancionar en tales casos, pero no que no lo estuvieran los órganos de la jurisdicción penal cuando pudieran estimarse concurrentes todos y cada uno de los elementos típicos que configuran la conducta punible a título de delito fiscal» (FD 3). - «Una vez concluido que, en contra de lo que sostiene el demandante de amparo, no existe una relación de consecuencia necesaria entre la atipicidad administrativa del fraude de ley tributaria y su atipicidad penal, lo que a continuación se ha de determinar es si la propia figura del fraude de ley excluye, como también se sugiere en la demanda, la posibilidad de apreciar la concurrencia de determinados elementos típicos integrantes del delito contra la hacienda pública actualmente penado en el art. 305.1 CP.- (...) Sentado lo anterior, procede asimismo señalar que el concepto de fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del Derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son característicos. La utilización del término "fraude" como acompañante a la

expresión "de Ley" acaso pueda inducir al error de confundirlos, pero en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas. En el fraude de Ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de Ley tributaria, semejante "rodeo" o "contorneo" legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo, la consecuencia que el art. 6.4 del Código civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de Ley es, simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada "norma de cobertura"; o, dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal.- (...)» (FD 4).- «(...) Ni en una ni en otra Sentencia se consideró, por consiguiente, acreditada la existencia, pretendida en todo momento por las acusaciones, de negocio simulado alguno, ni, por lo tanto, de engaño u ocultación maliciosa de cualquier género por parte de los acusados. Ello no obstante la Sentencia de apelación apreció que "la entrada de Pinyer en la sociedad Cajun podía suponer un fraude de ley por aplicación de la normativa referente a la transparencia fiscal y de compensación de pérdidas en la base imponible del impuesto de sociedades", al haberse derivado la mayor parte de la cuota tributaria por razón de plusvalías, que correspondía satisfacer a los anteriores socios de Cajun, a ese nuevo socio, representado por el demandante de amparo que, al tener una importante cantidad de pérdidas reconocidas, hizo prácticamente desaparecer dicha cuota tributaria reduciéndola significativamente. – (...)-La evidente merma de los ingresos a la hacienda pública que determinó la actuación conjuntamente emprendida por el recurrente y por sus socios y coencausados no era, sin embargo, como parece latir en el fondo de la Sentencia recurrida, requisito suficiente para considerar cometido el delito descrito en el art. 349 del Código penal de 1973. Junto a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello, elementos ambos que, si bien encajan perfectamente con la presencia de un negocio simulado dirigido a ocultar el hecho imponible, no se acompañan sin embargo con la figura del fraude de ley tributaria como medio comisivo del referido delito, lo que parece reconocerse en la propia Sentencia recurrida al tener que acompañar a dicho fundamento de la afirmación, desmentida por la Sentencia de instancia y contradictoria con la confirmación por la Sentencia de apelación de la inexistencia de simulación u ocultación alguna, de que el recurrente había procedido a una "ocultación maliciosa de la auténtica base imponible". La utilización de dicha figura para fundamentar la condena del demandante de amparo como autor responsable de un delito contra la hacienda pública ha de considerarse en consecuencia -como ya afirmamos en la precitada STC 75/1984, de 27 de junio- una

aplicación analógica del tipo penal contemplado en el art. 349 del Código penal de 1973 que, como tal, resulta lesiva del derecho a la legalidad penal reconocido en el art. 25.1 CE» (FD 5).

También analiza la cuestión la Sentencia de 6 de mayo de 2010 (rec. cas. núm. 7524/2005), que expone la nueva regulación del art. 15 de la Ley General Tributaria de 2003:

«5. Podemos también traer a colación la nueva regulación de la LGT de 2003 sobre la figura del fraude de ley, actualmente denominada "conflicto en la aplicación de la norma", en la medida en que la misma recoge la doctrina jurisprudencial anteriormente existente sobre la materia, centrada en el abuso de las formas jurídicas, así como la realidad social del momento, de interés a efectos de interpretación de la norma anterior (art. 3.1 CC) ».

Y la Sentencia de 29 de abril de 2010 (rec. cas. núm. 100/2005) examina la intencionalidad recogiendo que «no es necesario que la persona o personas que realicen el acto o actos en fraude de ley tengan la intención o conciencia de burlar la ley, ni consiguientemente prueba de la misma, porque el fin último de la doctrina del fraude de ley es la defensa del cumplimiento de las leyes, no la represión del concierto o intención maliciosa» (Sentencia de 13 de junio de 1959). Por consiguiente, «debe probarse la intención de eludir el impuesto, pero nada exige que se haga un juicio de intenciones del actor, tratando de penetrar en la conciencia de quien, en su proceder, se ajusta formalmente a una conducta de impecable textura legal. Se puede y se debe pretender probar que el camino elegido para alcanzar el resultado económico que se obtiene es, pese a su legalidad, artificioso, y de ahí deducir que se pretendía eludir el impuesto». En fin, «la intencionalidad no debe considerarse requisito necesario del fraude puesto que ésta deberá exigirse y probarse para la imposición de sanciones, pero no para conseguir que se aplique la norma eludida que es la finalidad de la regulación del fraude de ley, y a esa finalidad debe llegarse con independencia de la intencionalidad o propósito del agente». De lo expuesto «se deduce la existencia del propósito de eludir el impuesto por parte de los obligados tributarios obteniendo un ahorro fiscal como consecuencia de las operaciones realizadas en fraude de ley» (FD Quinto).

Por su parte, la Sentencia de 25 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 2559/2006) señala que «[s]e considera probada la intención elusiva, esto es, que "la causa que ha guiado la realización de todas las operaciones y negocios realizados ha sido exclusivamente de índole fiscal, al objeto de obtener un crédito de tal clase que permitiese obtener una tributación notoriamente más baja que la legal y ordinariamente previsible", poniéndose de relieve que no se ha alegado causa suficiente que justifique el conjunto de operaciones, calificadas de "insólitas e inusuales" en muy corto espacio de tiempo y "antes de que finalice el ejercicio fiscal» (FD Quinto).

En igual sentido cabe destacar las Sentencias de 25 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 4820/2006) y 1 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2535/2003), exponiendo esta última:

«El fraude de Ley es una forma de "ilícito atípico", en la que asimismo se busca crear una apariencia, que aquí es la de conformidad del acto con una norma ("de cobertura"), para hacer que pueda pasar desapercibida la colisión del mismo con otra u otras normas defraudadas que, por su carácter imperativo, tendrían que haber sido observadas. El negocio fraudulento, como señaló la Sala en la sentencia de 20 de abril

de 2002, como concreción del artículo 6.4 del Código Civil, supone la existencia de un negocio jurídico utilizado por las partes buscando la cobertura o amparándose en la norma que regula tal negocio y protege el resultado normal del mismo (Ley de cobertura) con el propósito de conseguir, no tanto ese fin normal del negocio jurídico elegido, como oblicuamente un resultado o fin ulterior distinto y contrario a una norma imperativa (Ley defraudada)» (FD Sexto).

Pues bien, sentada la doctrina interpretativa del fraude de ley y sus requisitos, no cabe duda alguna de que los hechos acreditados en la instancia y que la Sentencia de 24 de abril de 2008 considera probados, con la consiguiente exclusión de ser cuestionados o replanteados en la casación, permite apreciar la existencia de fraude de ley en la conducta de los recurrentes. En efecto, el 25 de mayo de 1994 y número de documento 1.290, se constituye la sociedad anónima Lloves Vieira, S.A, con un capital social de 7.212.145,25 euros, siendo ese capital suscrito por los cónyuges don Enrique Lloves Soler y doña Mercedes Vieira Ruiz, mediante la aportación de 128 y 164 títulos de la entidad Eduardo Vieira, S.A., que se valoran en 7.206.135,13 euros; los seis mil euros (un millón de ptas.) restantes son suscritos, mediante aportación en metálico, por un hijo de los anteriores, don Julio Lloves Vieira, y en la misma fecha y número de documento 1.291, la entidad antes constituida, vende a la sociedad holandesa «Anzac Properties B.V.» la totalidad de las acciones de la sociedad «Eduardo Vieira, S.A.», por un importe de 3.606.072,63 euros.

Así pues, acierta la Sentencia impugnada cuando valora dichas operaciones como un fraude de Ley, dadas las consecuencias jurídico-tributarias que se producen, puesto que en los sujetos pasivos la transmisión de los títulos efectuada en 1994, no produjo ni un incremento ni una disminución patrimonial, por tratarse de títulos antiguos adquiridos antes de 1978, mientras que en la entidad Lloves Vieira, S.A. (Sociedad en Régimen de Transparencia) se produce una pérdida de 3.600.062,51 euros, que da como consecuencia una base imponible negativa en el ejercicio 1994 de 3.580.699,99 euros, que se compensa en los ejercicios posteriores con bases positivas.

De esta manera los recurrentes evitaron la secuencia inversa, pues si hubieran vendido sus participaciones a la entidad Anzac Properties B.V. y con el importe de la venta - 3.606.072,63 euros- hubiesen constituido entonces la sociedad transparente Lloves Vieira, la sociedad así constituida dispondría del mismo capital efectivo que se alcanzó con la aportación no dineraria y posterior venta, pero en esa hipótesis se hubiese tenido que tributar por los beneficios obtenidos en el desarrollo de la actividad.

La conclusión es que las operaciones realizadas por los recurrentes supusieron la elusión fraudulenta del art. 3 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), en cuanto define como hecho imponible la obtención de renta por el sujeto pasivo, implicando un fraude de ley esta elusión de tributar por el Impuesto sobre Sociedades por los citados rendimientos, desvirtuando la verdadera naturaleza y finalidad del hecho imponible que las mencionadas operaciones suponían. (...)» (FJ 4º).

Fraude a la ley, concepto. No existe fraude a la ley cuando un concejal impugna una ordenanza municipal. STS 10 de mayo de 2012 (RC 1424/2008).

“(…) en nuestro Ordenamiento jurídico no existe norma alguna que prohíba a un concejal, que cuente con la conveniente legitimación, impugnar una Ordenanza fiscal de su corporación, por razones de fondo o formales, o le obligue a mantener una

actuación automática de defensa de la misma, lo que aboca a no poder señalar la norma preceptiva que se pretende eludir.

[...]

sentada la doctrina interpretativa del fraude de ley y del abuso del derecho y de sus requisitos, no cabe duda alguna que la actuación de los concejales no permite apreciar la existencia de fraude de ley puesto que, si bien utilizaron su derecho a realizar alegaciones en el último momento del plazo de exposición pública, las consecuencias de ello no cabe imputárselas a quienes así actuaron en el ejercicio legítimo de un derecho sino a quien dispuso con tan poca diligencia un plazo tan precario que no dio margen suficiente para poder agotar en debida forma los plazos y publicar de forma correcta los acuerdos adoptados. Es cierto que había premura en publicar las Ordenanzas para su entrada en vigor el 1 de enero siguiente, pero los errores de cálculo y las negligencias en el retraso en la tramitación de los expedientes administrativos no pueden recaer en el deber de quien actuó legítimamente sino en el que retrasó la tramitación hasta hacerla legalmente inviable. (...)" (FJ 4º).

Fraude a la ley, concepto. Límite a la economía de opción y aplicación del régimen de transparencia fiscal. STS 19 de abril de 2012 (RC 68/2008).

"(...) El fraude de ley pone límite a la economía de opción, en cuanto ésta presupone la existencia de varias posibilidades legítimas, en cuyo caso, el sujeto puede decidirse por la menos onerosa.

En efecto, en el Fundamento de Derecho Quinto de la Sentencia de esta Sala y Sección de 14 de marzo de 2005, dictada en el recurso de casación 3147/00 se dijo que "La economía de opción, fundada en el principio de autonomía de voluntad, en la libertad de contratación establecida en el artículo 1255 del CC, produce un ahorro fiscal a las partes que no resulta contrario al ordenamiento jurídico. No atenta a lo querido por la Ley, en tanto que sí es contrario a ella el "fraus legis". La diferencia resulta clara si se considera que en el fraude a que se refería el artículo 24 LGT/1963 se busca eludir el pago del tributo u obtener ventajas económicas por medio de una anomalía en relación con el fin perseguido por las partes, y utilizando normalmente la técnica de un negocio simulado -el que se presenta a la tributación-, que encubre otro disimulado, técnica que no tiene que ver con los supuestos en que se busca asegurar un tratamiento fiscal más favorable a través de una vía que resulta acorde con las previsiones de la legislación tributaria.

Los contribuyentes pueden elegir entre varias posibilidades que ofrece la Ley, la más ventajosa a sus intereses, siempre que no vulnere la normativa aplicable (Cfr.SSTS, 2 de noviembre de 2002, rec. cas. 9712/1997 y 11 de mayo de 2004, rec. cas. 1402/1999, entre otras)."

Pues bien, en el presente caso, el resultado perseguido era la venta de los terrenos a un tercero, pero con la consecuencia fiscal de tributar los beneficios al tipo del 35%. Ese era el resultado perseguido y para lograrlo no existía otra posibilidad que tributar en régimen general del Impuesto de Sociedades al 35%. Ninguna otra más, que fuera válida, existía, por lo que no puede reconocerse la existencia de economía de opción.

Por ello, todo el conjunto de operaciones, amparadas en la constitución al efecto de una sociedad sometida al régimen de transparencia fiscal y que producen el resultado de la elusión impositiva, debe calificarse de fraude de ley.

En efecto, la normativa básica de cobertura es la propia del régimen de transparencia fiscal, que aquí está representada por los artículos 75 a 77 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, de regulación de aquél en el momento de tener lugar los hechos y muy especialmente, el artículo 75.2, que establece que las bases imponibles positivas obtenidas por las sociedades transparentes se imputarán a sus socios que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o de Sociedades (por cierto que para evitar la previsión del párrafo segundo del precepto indicado, que determina la exclusión del régimen de transparencia fiscal cuando todos los socios sean personas jurídicas, se tuvo el cuidado de que permaneciera como socia de HORY 2000 SUR, S.A., D^a Julia González Calamita, a fin de que la entidad no perdiera la condición de transparente). Igualmente lo es, dentro de la maraña de operaciones a la que hace referencia la sentencia, la Disposición Transitoria Octava de la Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, acorde con la cual no estaba sujeta al Impuesto la venta de acciones con más de ocho años de antigüedad.

La normativa defraudada es la que rige el resultado normal del negocio de venta de terrenos por Impuesto de Sociedades en régimen general al 35%.

En fin, la Sala de instancia considera probado el elemento subjetivo de intención de eludir el Impuesto. (...)" (FJ 10º).

Fraude a la ley. Concepto operación acordeón. Ampliación de capital con cargo a reservas y reducción simultánea con devolución a los accionistas sin practicar retención por rendimiento de capital mobiliario. STS 23 de febrero de 2012 (RC 821/2008).

"(...) los accionistas podían haber acordado la reducción de capital de la sociedad si querían cumplir cualquier de los objetivos mercantiles antes señalados. Por otra parte, también podían haber acordado la distribución de dividendos con cargo a reservas, con la necesidad de practicar la retención correspondiente como rendimientos de capital mobiliario, según las disposiciones vigentes en la fecha. Pero acudieron a la típica "operación acordeón", en este caso, primero de ampliación de capital, con cargo a reservas y luego de reducción, con devolución a los socios de dichas reservas, de tal forma que el capital social de ISNA, S.A., permaneció idéntico al final del proceso. Es así como seguido el proceso de "rodeo" o "contorneo", propio del fraude de ley, a que se refiere el Tribunal Constitucional en la Sentencia 120/2005, de 10 de mayo, se logró un objetivo distinto del de las operaciones de ampliación y reducción de capital aisladamente consideradas, objetivo que no era otro que el indicado de repartir las reservas, eludiendo la norma fiscal que grava este tipo de operaciones como renta del capital mobiliario y en consecuencia las somete a retención.

Así, nos encontramos con unas normas de cobertura que son las disposiciones del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas que regulan el aumento y disminución de capital y las fiscales que consideran no sujetas al Impuesto estas últimas o prevén una tributación diferida en el tiempo como incremento patrimonial, con posibilidad de aplicar los coeficientes de actualización.

En cambio, son normas eludidas o defraudadas, las que sujetan como rendimientos de capital mobiliario los dividendos con cargo a reservas (artículos 15 y siguientes de la Ley 44/1978) y disposiciones legales y reglamentarias que obligan a practicar retención, en este caso en el momento de producirse el hecho imponible, que es cuando tiene lugar el reparto de aquellos.

El propósito elusivo está igualmente apreciado en la sentencia recurrida (Fundamento de Derecho Sexto).

Finalmente, el supuesto que enjuicamos no puede calificarse como economía de opción, pues no existen dos formas válidas de repartir dividendos, de las cuales una sea menos costosa que la otra; tampoco la reducción de capital guarda semejanza con el reparto de reservas para permitir ejercer una opción, ni el incremento o disminución patrimonial la guarda con la obtención de rendimientos de capital mobiliario. El supuesto que se nos ofrece, como ha sido correctamente calificado por la Sala de instancia, es de utilización de una operación combinada de ampliación y reducción de capital, para, tras llevar a éste último el importe de las reservas, proceder posteriormente a su entrega a los socios. Se trata de un supuesto de fraude de ley y como ya se ha dicho con anterioridad por esta Sala, la economía de opción termina allí mismo donde comienza el fraude ley (...)" (FJ 4º).

En el mismo sentido, la STS 23 de febrero de 2012 (RC 821/2008, FJ 4º).

Simulación. Alcance de la declaración de simulación. Sólo tiene efectos dentro del ámbito tributario, sin la que la eventual anulación del negocio trascienda a otras esferas jurídicas. STS 5 de marzo de 2012 (RC 4388/2008).

"(...) comenzar recordando el contenido del artículo 25 de la Ley General Tributaria de 1963, en su redacción aplicable racione temporis: «En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados».

Este precepto facultaba a la Administración tributaria para someter a gravamen el hecho imponible efectivamente realizado cuando considere que en un acto o negocio se ha producido simulación. Pero, como bien dice la parte recurrida, no cabe extender dicha facultad más allá del ámbito estrictamente tributario, porque, debiéndose regular por ley las consecuencias que del incumplimiento de las obligaciones tributarias podía derivar sobre la eficacia de los actos o negocios jurídicos, por mor de la preferencia de ley establecida en la letra e) del artículo 10 de la Ley General Tributaria de 1963, el artículo 25 de dicha Ley no disponía que una de las consecuencias de la declaración administrativa de que un acto o negocio jurídico incurriera en simulación fuera su nulidad a todos los efectos, tributarios y no tributarios. Pero es que, además, tampoco es razonable tal consecuencia; de ahí que el apartado 2 del artículo 16 de la Ley General Tributaria de 2003, que ha sustituido al precepto legal aquí examinado, establezca que la «existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios». (...)" (FJ 2º).

Calificación de la cesión de los derechos de imagen. La potestad calificadora de la Administración tributaria es más amplia que los conceptos de simulación o fraude a la ley. STS 2 de febrero de 2011 (RC 1225/2006).

“(…) las alegaciones del recurrente son rechazadas sin necesidad de entrar en la controversia sobre la concurrencia de simulación o fraude de ley, la Sala considera que la Administración está habilitada para analizar los actos impugnados en virtud de su potestad calificador de los actos sometidos a tributación. De otro lado, es evidente, igualmente, que todos los razonamientos precedentes son incompatibles con la alegación acerca de la economía de opción esgrimida.

Resta por añadir que en los litigios del tipo que decidimos se viene insistiendo en que el poder calificador de los actos tributarios, la simulación y fraude de ley son categorías jurídicas distintas y separadas y cada una de ellas opera según unos esquemas propios, característicos y perfectamente delimitados. Ello es así en unas ocasiones y no lo es en otras. Desde luego, la potestad calificador de la Administración, por ser más amplia que la simulación y el fraude de ley, permiten a la Administración un campo mucho más amplio de actuación que el que esas figuras delimitan, y, eso, justamente, es lo que aquí sucede.

Es verdad que ese poder de calificación no puede afectar a terceros, pero es patente, de la argumentación recogida en la sentencia impugnada, sobre el alcance de la transmisión de los derechos de imagen que se llevó a cabo en el contrato entre club y jugador, la irrelevancia, futilidad e inexistencia del contrato de cesión de imagen entre la sociedad interpuesta y el club pues nadie adquiere de tercero lo que ya está en su patrimonio. En estas condiciones, es evidente que en la recalificación del contrato jugador-club éste no es un tercero. Eso es, exactamente, lo que aquí sucede.

Finalmente, la no intervención en el procedimiento de tercero, los jugadores en cada caso afectados, es absolutamente ajena a la posición jurídica procesal del recurrente, y no tenía, ni debía, ser analizada en el proceso. (...)” (FJ 2º).

Negocio jurídico indirecto. Cesión del usufructo de un inmueble que produce rentas de un arrendamiento, a una sociedad limitada familiar con pérdidas como aportación no dineraria en ampliación de capital de ésta última. Desproporción entre lo que se aporta y el valor de las participaciones que se reciben en una sociedad con continuas pérdidas. STS 9 de febrero de 2012 (RC 4612/2008).

“(…) En el caso que enjuiciamos, ninguna de estas circunstancias concurren en orden a la posibilidad que corrijamos lo afirmado por la sentencia recurrida puesto que, por el contrario, la calificación de la acontecido como negocio indirecto se desprende con clara racionalidad de algunas de sus notas.

En primer lugar, la falta de correlación o proporción entre el valor que se atribuye al usufructo aportado anualmente (5 millones de pesetas) y el importe de las rentas que por el negocio se transmiten (más de 120 millones de pesetas), en una sociedad que lleva varios años generando pérdidas. El argumento de la parte de que el valor del usufructo, igual al 2 × 200 del valor del inmueble, sigue las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales no resulta decisivo, porque una cosa son las normas de dicho impuesto para determinar su base imponible y otra que estas hayan de condicionar el valor de los negocios jurídicos que se atribuya al usufructo; es decir, nada se oponía a que la estimación del derecho real aportado a la sociedad hubiera guardado algún tipo de correlación con las rentas que verdaderamente generaba ese edificio .

En segundo lugar, dada esa evidente desproporción entre lo que se aporta y el valor de las participaciones que se reciben en una sociedad con continuas pérdidas, era necesario soslayar la valoración de un perito independiente. Por eso tiene lugar el hecho significativo de la transformación en limitada de la sociedad anónima Vivas Hermanos S.L., sin que ello obedeciera al imperativo legal (su capital era muy superior al mínimo establecido para la sociedades anónimas), evitando así el procedimiento de valoración que para las aportaciones no dinerarias se establece en los artículos 38 del Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas RD 1564/1989, de 22 de diciembre y 133 del Reglamento del Registro Mercantil, Real Decreto 1597/1989, de 29 de diciembre .

En tercer lugar, el hecho de que el interesado se limite a aportar un usufructo de duración coincidente o inferior al año, aportación que fue reiterando ejercicio tras ejercicio.

En cuarto lugar, el comportamiento del propio recurrente, que no sólo no comunicó a los arrendatarios el cambio de arrendador operado, figurando el interesado como tal en los recibos girados a estos durante el tiempo en el que, al menos formalmente, ya no ostentaba tal condición sino también de los retrasos relativos a la inscripción en el Registro Mercantil de la escritura de ampliación de capital y constitución del usufructo, que estuvo sin inscribir durante toda la vigencia del usufructo que nos ocupa, el que actuara ante la Hacienda como titular de los mismos, repercutiendo a los arrendatarios el IVA correspondiente, (arrendatario de su propio arrendatario, recalca la sentencia recurrida) y declarándolos como ingresos suyos en el modelo 347, lo que demuestra que el interesado siempre se comportó frente a cualquier tercero, incluida la Hacienda Publica, como titular de la rentas de las que ahora reniega.

En definitiva, mediante la aportación del usufructo temporal del bien realizada a la entidad Vivas Hermanos S.L., se produce el desvío de rentas a una sociedad familiar de la que era socio y administrador, inactiva y que generaba pérdidas que podían enjugar los cuantiosos ingresos procedentes de los arrendamientos del inmueble. Y por lo tanto las facturas emitidas por Vivas Hermanos, S.L. por el concepto de arrendamiento de un inmueble cuya titularidad correspondía a Don Miguel Angel Vivas Ripio, que es la persona que ha celebrado los contratos de arrendamiento que generan los ingresos, en ningún caso pueden considerarse como justificantes de gastos deducibles para este, al constituir dichas facturas la plasmación del trasvase de fondos de la persona física a la entidad. (...)" (FJ 3º).

Simulación. Venta de acciones a través de Sociedad interpuesta y transmisión de las acciones de ésta a sociedades de inversión mobiliaria. No existe vinculación a los hechos declarados probados por una sentencia absolutoria en lo referente a la calificación jurídica. Simulación existente en sede tributaria. STS 29 de octubre de 2012 (RC 3781/2009).

"(...) deben tenerse en cuenta las siguientes circunstancias:

1º.- D. Agapito Garcia era titular de empresas constituidas para explotar el negocio de gravas, áridos y hormigones.

En 1988 constituye cinco sociedades, siendo el accionista mayoritario de todas ellas, concretamente del 99,8 del capital social y además administrador único de las mismas.

2º.- Las sociedades Aribéricos, Hormicentro, Graveras del Centro y Iberhormigones asumen el objeto social de las antiguas empresas y Aribéricos es una sociedad de cartera.

3º.- El recurrente vende las acciones de Aribéricos que posee a su padre siendo Aribéricos quien hace frente a la adquisición de venta de los derechos de suscripción por importe de 3.800.000.000 pts cuando no tenía capacidad económica ni bienes para asumir la compra pues su balance reflejaba a fecha de contrato un valor neto de 500.000 pts.

4º.- Las sociedades Aribéria, Transcentro, Graveras del Centro e Iberhormigones no llegaron a tener ninguna actividad real cuando se hace la ampliación de capital.

5º.- La venta de las acciones por Aribéricos a la entidad inglesa se produce por la adquisición de derechos de suscripción no pagados, ante el aplazamiento acordado sin abono de intereses y sin garantías, sólo explicable por la identidad del administrador.

6º.- No existe constancia que se produjera el desembolso de 296.000.000 pts cuando Aribéricos suscribe la ampliación de capital de las sociedades, el 28 de Febrero de 1989, al efectuarse el pago el 30 de Abril de 1989, cuando ya había anticipado la sociedad inglesa parte del precio pactado, 3.276.800.000 pts, por la transmisión de las acciones, compareciendo en la escritura otorgada el Sr. García en nombre de Aribéricos, que era el administrador único.

7º.- Las acciones de Aribéricos son transmitidas a tres sociedades de inversión mobiliaria, encontrándose las personas que figuraban al frente de las mismas vinculadas a nivel personal con el Sr. García, que era la persona autorizada en todas las cuentas de las sociedades para disponer de los fondos.

Finalmente, las acciones de las tres sociedades son compradas por cuatro sociedades constituidas que reciben un préstamo de D. Agapito hasta cubrir los 400.000.000 pts exigidos por la normativa todo ello sin interés y con posibilidad de renovación automática al vencimiento del plazo.

Los fondos invertidos en las sociedades de inversión mobiliaria procedían de la venta realizada a la entidad inglesa.

Todos estos hechos, apreciados en su conjunto, nos lleva a la figura de la simulación que apreció la Inspección y confirma el TEAC, ya que el recurrente realizó una serie de negocios, que no respondían a la realidad típica que les justifica, utilizando a la sociedad Aribéricos como pantalla, al hacerla aparecer como titular de rendimientos y derechos cuando el titular real era D. Agapito García, siendo éste quien vende a aquélla los derechos de suscripción preferente, para permitirle perfeccionar con posterioridad la suscripción de las nuevas acciones, lo que hace posible luego la venta de las mismas a la entidad inglesa por Aribéricos y el posterior desvío de los rendimientos a otras sociedades de inversión mobiliaria, también instrumentales y controladas por el recurrente. (...)” (FJ 7º).

Simulación. No se admite como gasto deducible de los cánones satisfechos por el uso de marcas al considerar que existió simulación absoluta en la previa aportación no dineraria de las marcas a otra sociedad extranjera perteneciente al mismo grupo. STS 22 de marzo de 2012 (RC 3786/2008).

“(...) la sentencia aquí impugnada aprecia la existencia de simulación a partir de los datos obrantes en el expediente administrativo y que, según la resolución del TEAC impugnada en la instancia, supone la siguiente operativa:

1ª) NUTREXPA, S.A., propietaria de las marcas, las aporta a NUTMARK, entidad residente en Madeira, que posteriormente concede una sublicencia a NUTREXPAK B.V., sociedad holandesa, que, a su vez otorga una sublicencia a la primera, que debe abonar por ello un canon, que pretende deducir como gasto en el Impuesto de Sociedades.

2ª) NUTREXPA, S.A., con posterioridad a aportar las marcas a NUTMARK, aporta la totalidad de las acciones de ésta última entidad a MARCANUT, entidad también domiciliada en Madeira y las acciones de esta última a DICIAL 3, S.L, domiciliada en Vizcaya.

3ª) Según el contrato de sublicencia celebrado en 2 de octubre de 1996, NUTREXPA, S.A. se obliga a pagar a NUTREXPA INTERNACIONAL. B.V un canon anual de 3,70% de sus ventas netas, a cuyo efecto, ésta última entidad había sido autorizada por NUTMARK, titular exclusivo de los títulos de propiedad industrial.

Como todas las entidades mencionadas son participadas, directa o indirectamente, por NUTREXPA, S.A, en un porcentaje del 100 por 100 o próximo a él, es evidente que sigue manteniendo la titularidad material de la licencia, por la que, sin embargo, paga un canon, cuyo importe pretende deducir como gasto en el Impuesto de Sociedades. En definitiva, y tal como aprecia la Sala de instancia, a quien corresponde esta función según reiterada jurisprudencia, se crea una apariencia de titularidad real en una entidad independiente, que no tiene tal carácter, en la medida que ésta última aparece controlada por la recurrente.

Por tanto, sobre la base de tales datos puestos de relieve en la resolución inspectora, y que el TEAC confirma, la inferencia no puede ser más lógica: a través del juego de operaciones llevadas a cabo, utilizando la figura de la aportación no dineraria, se ha logrado crear una apariencia de titularidad de las marcas en entidad distinta de NUTREXPA, S.A, detrás de la cual aparece que ésta última, al ostentar el control de las distintas sociedades del grupo, sigue manteniendo el de las marcas y, por tanto, la titularidad material de ellas. De aquí que si se acudiera a la técnica del levantamiento del velo, nos encontraríamos al final a la entidad recurrente.

Y como la deducibilidad en el Impuesto de Sociedades del canon satisfecho por la utilización de una licencia tiene como presupuesto necesario que la titularidad de ésta pertenezca a un tercero, es clara la improcedencia de la misma en el presente caso, en el que concurre la circunstancia indicada y en el que la sentencia da por probado que el conjunto de operaciones llevadas a cabo tiene como único objetivo la obtención de un beneficios fiscal.

Frente a ello no puede afirmarse la aplicación de la economía de opción porque la recurrente no supera el "test" que supone la necesidad de motivo económico válido, que no se explica ni puede descubrirse en el proceso de cesión de licencia y adquisición sublicencia que acaba de explicarse.

Tampoco se infringe la libertad de establecimiento del Derecho Comunitario, pues, aquí la controversia no surge en relación con la creación de una filial en un territorio

determinado, sino en el juego de cesiones de las marcas para justificar la facturación de un canon deducible. (...).” (FJ 3º).

En el mismo sentido la STS 28 de marzo de 2012 (RC 3797/2008) (FFJJ 4º y 5º).

Simulación. No constituye negocio simulado. Ampliación de capital con prima de emisión injustificadamente elevada. La prima no constituye una adquisición lucrativa para la sociedad, no puede considerarse rendimiento para la sociedad puesto que se contabiliza como fondos propios. STS 5 de marzo de 2012 (RC 4388/2008).

“(…) El dilema a resolver en el caso de autos queda así reducido a determinar si se produce un incremento patrimonial lucrativo gravable en el impuesto sobre sociedades cuando una sociedad que amplía su capital recibe de uno de sus socios una prima de emisión injustificadamente elevada, posición sustentada por el defensor de la Administración General del Estado, o no se produce el hecho imponible de ese impuesto, al resultar improcedente el gravamen en el mismo de cualquier aportación de un socio a la sociedad, tesis que sostiene la Sala de instancia y apoya la parte recurrida.

En recursos de casación planteados también por la Administración General del Estado, esta Sala ha resuelto la misma cuestión que aquí se suscita en el mismo sentido que la Audiencia Nacional [sentencias de 21 de noviembre de 2011 (casación 3903/09, FFJJ 2º y 3º), 28 de noviembre de 2011 (casación 4389/08, FFJJ 2º y 3º) y 5 de diciembre de 2011 (casación 2523/10, FJ 1º)]. Por razones de unidad de doctrina y seguridad jurídica debemos reiterar la misma argumentación que utilizamos en aquéllas para rechazar este primer motivo de casación.

Fuera cual fuera su causa real, la prima de emisión satisfecha por doña Clotilde Calvo Sánchez constituyó un movimiento de entrada en los recursos propios de «Hildeclot», en concreto en sus reservas, puesto que es inescindible de la ampliación de capital realizada por dicha sociedad.

Por tal razón, la doctrina consolidada de esta Sala, formulada eso sí respecto de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades, concluía que la prima de emisión de acciones en ningún caso podía constituir una adquisición lucrativa de la sociedad recurrida. Resulta así porque los movimientos de entrada y salida en los recursos propios de la sociedad (capital y reservas) derivados de las relaciones entre la misma y sus socios carecen de repercusión fiscal en el impuesto de sociedades, de tal forma que los desplazamientos patrimoniales de los socios a los recursos propios de la sociedad, aunque constituyan un incremento económico en la perceptora, no se computan como partida gravable, pues no son ganancia o mayor valor generado por la sociedad, sino precisamente el soporte para generarlos y son los rendimientos e incrementos producidos en la propia sociedad, a partir de una cifra de recursos propios aportada desde el exterior, los que se someten a tributación [véanse, por todas, las sentencias de 31 de enero de 2007 (casación 2049/02, FJ 2º), 8 de julio de 2009 (casación 1624/03, FJ 2º), 3 de diciembre de 2009 (casación 3566/04, FJ 2º) y 18 de mayo de 2011 (casación 1677/06, FJ 3º)].

Procede confirmar si esa misma interpretación sería la correcta conforme a la Ley 43/1995, que era la vigente en el ejercicio 1998. El punto de partida no puede ser otro que su artículo 10.3, según el cual «en el régimen de estimación directa la base

imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas».

Dos son las incógnitas a resolver: (a) ¿puede formar parte del resultado contable la prima de emisión? y (b) ¿algún precepto de la Ley 43/1995 obliga a incorporarla, no obstante, en la base imponible del impuesto sobre sociedades?

(a) Como atinadamente sostiene la Sala de instancia, con independencia de la naturaleza que se atribuya al desembolso suplementario que el suscriptor de acciones o participaciones en una ampliación de capital deba efectuar por encima de su valor nominal, contablemente constituye una partida de reservas o fondos propios de la sociedad.

En efecto, el Plan General de Contabilidad de 1990, que era el aplicable en este caso, dentro del Grupo 1, dedicado a la financiación básica (“[c]omprenderá los recursos propios y la financiación ajena a largo plazo de la empresa destinado, en general, a financiar el activo permanente y a cubrir un margen razonable del circulante; incluye también los ingresos a distribuir en varios ejercicios, acciones propias y otras situaciones transitorias de la financiación básica”), incluía el Subgrupo 11, integrado por las reservas (“formando parte de los fondos propios”), entre las que se hallaba la prima de emisión de acciones (Cuenta 110), que definía como la «aportación realizada por los accionistas en el caso de emisión y colocación de acciones a precio superior a su valor nominal».

Su calificación como fondos propios determinaba la imposibilidad de incluir la prima de emisión en el resultado contable de la mercantil que ampliaba su capital social.

(b) La única alusión expresa a la prima de emisión de acciones aparecía en el artículo 15.4 de la Ley 43/1995, para el caso de que se procediera a su distribución entre los socios; nada más.

No estaba prevista legalmente corrección fiscal del resultado contable que permitiera integrar la prima de emisión en la base imponible del impuesto sobre sociedades correspondiente a la sociedad que aumentaba su capital.

Ha de concluirse, por tanto, que «Hildeclot» no obtuvo una adquisición lucrativa gravable en el impuesto sobre sociedades como consecuencia de la prima de emisión satisfecha por doña Clotilde Calvo Sánchez. Siendo así, la sentencia de instancia no vulnera el apartado 3 del artículo 10 de la Ley 43/1995 ni infringe obviamente los apartados 1 y 2 de este mismo precepto, que se limitaban a señalar que la base imponible se integraba por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores a precisar y que dicha base se determinaba por el régimen de estimación directa y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley General Tributaria. Menos aun conculca el artículo 19.8 de la Ley 43/1995, dedicado a la imputación temporal en el impuesto sobre sociedades de las adquisiciones patrimoniales a título lucrativo. (...)” (FJ 2º).

Recalificación fiscal de la operación, sin que concurra simulación. Compra por una sociedad de acciones propias a sus socios y reducción del capital social amortizando y anulando las acciones adquiridas. Constituye rendimiento de capital mobiliario para el socio en aplicación del artículo 44.4.d) de la Ley 18/1991.

“(…) para empezar, que el artículo 44 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (BOE de 7 de junio), en su redacción aplicable al caso de autos, conceptuaba los incrementos y las disminuciones de patrimonio como aquellas variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pusieran de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél (primer párrafo del apartado Uno), y excluía de tal consideración a las mudanzas que procedieran de otros conceptos sujetos a tributación (apartado Dos). La existencia de un incremento o de una disminución de patrimonio exigía, pues, (1) una variación en el valor de patrimonio del sujeto pasivo, (2) puesta de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en su composición, (3) que no tuvieran su origen en otros conceptos de renta.

El artículo 37.Uno, apartado 1, de la citada Ley incluía, por su parte, dentro de los rendimientos del capital mobiliario los obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad: dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de sociedades o asociaciones, así como cualquier otra utilidad percibida de una entidad en virtud de la condición de socio, accionista o asociado. Asimismo tomaba en consideración los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas, que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, facultasen para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una sociedad o asociación por causa distinta de la remuneración del trabajo personal.

Finalmente, el artículo 44.Cuatro, letra d), estimaba inexistentes incrementos o disminuciones de patrimonio en los supuestos de reducción del capital, pero, cuando dicha reducción hubiera tenido por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de éstas minoraba el de adquisición de los valores afectados hasta su anulación y el exceso debía tributar como rendimiento del capital mobiliario.

Así las cosas, para examinar si la sentencia recurrida cumple o no el artículo 28.2 de la Ley General Tributaria de 1963, en su redacción de la Ley 25/1995, debe determinarse si don Victorino Pérez Magallón obtuvo en el ejercicio 1997 rentas derivadas de la reducción del capital de sociedades con devolución de aportaciones a los socios, en cuyo caso el exceso que recibió sobre el valor de adquisición de las acciones afectadas tributaría como rendimiento del capital mobiliario, o rentas derivadas de la venta de sus acciones a las sociedades de las que era socio, tesis en la que a efectos impositivos tendrían la consideración de ganancia o de pérdida patrimonial.

Ninguna transcendencia alcanza, a estos efectos, el tratamiento que correspondiera en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados o en cualesquiera otros tributos distintos del impuesto sobre la renta de las personas físicas a las operaciones que contemplamos y, por ende, tampoco los pronunciamientos de esta Sala en relación con esos otros tributos. Resulta así porque el citado artículo 28.2 de la Ley General Tributaria de 1963, a cuya infracción se limita el único motivo de casación, obligaba a exigir el tributo con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley -en este caso únicamente por la Ley 18/1991 y en los términos ya expuestos-, cualquiera que fuera la forma o la denominación que los

interesados le hubieran dado y prescindiendo de los defectos que pudieran incidir sobre su validez.

A lo anterior debe añadirse que el artículo 28.2 de la Ley General Tributaria de 1963 no era aplicable cuando se apreciara la existencia de simulación en los actos o en los negocios, ante cuya eventualidad entraba en juego el artículo 25 de dicha Ley, redactado también por la Ley 25/1995, contrariamente a lo que parece entender el recurrente cuando en las páginas 9, in fine, y 10 del escrito de interposición del recurso de casación. (...)" (FJ 2º).

En el mismo sentido las STS 16 de mayo de 2011 (RC 4739/2009, FJ 2º) y 5 de julio de 2012 (RC 1843/2010, FJ 2º). Ver STS 23 de febrero de 2012 (RC 821/2008).

Recalificación fiscal sin acudir a la simulación. Operación de cesión de los derechos de suscripción preferente, se considera incremento de patrimonio. STS 12 de julio de 2012 (RC 90/2009).

"(...) a través de esta operación el recurrente, que tenía el 39% de la entidad TORRECID S.A., que es la sociedad que amplía capital, con renuncia tácita por parte de sus accionistas a sus derechos de suscripción preferente de acciones en beneficio de la sociedad que suscribe dicha ampliación, PAINVER S.A., se beneficia sin embargo de dicha renuncia, a través de su posición como accionista de PAINVER S.A., en una proporción mayor en la medida en que el mismo ostentaba un 51 % de la sociedad que acude a la ampliación de capital de TORRECID S.A., PAINVER S.A., que es la que se enriquece merced a la renuncia tácita a los derechos de suscripción preferente efectuada por parte de los accionistas de TORRECID S.A. Esto es, merced a la operación descrita por parte de la sentencia de instancia, se ha producido una distribución de las reservas implícitas de la sociedad TORRECID S.A. entre sus accionistas (reservas que son las que dan valor a los derechos de suscripción preferente a los que se renuncia de forma tácita en la ampliación de capital comentada), en una proporción distinta a la que dichos accionistas ostentaban en TORRECID, S.A.; asimetría derivada de la circunstancia de que los accionistas, personas físicas y miembros de una unidad familiar, no participan en la misma proporción en la entidad TORRECID S.A. y en la entidad PAINVER S.A., que son las sociedades involucradas en la operación compleja que nos ocupa.

[...]

en el supuesto que nos ocupa es evidente que se ha producido una renuncia de derechos --el de suscripción preferente-- a favor de personas determinadas (nunca se habría ofrecido a un tercero ajeno a la familia la suscripción a la par de las nuevas participaciones sociales, cuyo valor es evidentemente muy superior al nominal). Además, es evidente que no ha existido una contraprestación por el importe de los derechos transmitidos y los nuevos socios no abonaron prima alguna que compense la participación en las reservas que adquieren por la operación descrita.

En consecuencia, la renuncia ha supuesto un empobrecimiento directo del patrimonio del padre, correlativo con el crecimiento del patrimonio de los dos hijos, sin ningún tipo de contraprestación económica, por lo que la operación debe calificarse como transmisión lucrativa y tributar en el IRPF por el incremento de patrimonio que se ha producido con arreglo a lo dispuesto en el artículo 20.7 de la Ley 44/1978, siendo el valor de enajenación el que se determine a efectos del Impuesto sobre sucesiones y

Donaciones, es decir el valor real. En este sentido la Inspección procedió de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18.1 de la Ley 29/1987 del ISD y el artículo 52 de la LGT a valorar las acciones de Torrecid, para a su vez determinar el valor de la participación del obligado tributario en el capital de Torrecid.

Además, el hecho de que no se haya producido comprobación a efectos del ISD no impide a la Inspección efectuar la valoración pertinente, porque el Impuesto que se está valorando no es éste, sino el IRPF. En este sentido este Tribunal Supremo en sentencia de 15 de diciembre de 1995 indica que la falta de declaración tributaria por el Impuesto sobre Sucesiones no impide a la Administración, a efectos del cálculo del incremento de patrimonial en el IRPF, el poder calcular el valor que resultaría aplicable, aunque haya transcurrido el plazo de prescripción del Impuesto Sucesorio. Más aún, la propia sentencia señala que los valores declarados en relación con una herencia prescrita, pueden ser objeto de comprobación con referencia al ejercicio de fallecimiento y por la trascendencia fiscal en el IRPF.

El supuesto examinado por el Tribunal Supremo en la sentencia citada se considera lo suficientemente próximo al que ahora nos ocupa como para entenderla de aplicación, lo que nos lleva a determinar si la valoración que la Inspección Regional efectuó sobre las acciones de Torrecid S.A. se hizo con observancia de lo establecido en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones vigente en 1991 (ejercicio de la liquidación controvertida). Pues bien, el artículo 9 de la ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dispone que "constituye la base imponible del impuesto: (...) b) en las donaciones y demás transmisiones "inter vivos" el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueran deducibles". Examinado el expediente, y en concreto el Informe de valoración elaborado por la Inspección Regional el 16 de noviembre de 1995, se observa que éste comienza por declarar como objetivo "determinar el valor real de la totalidad de las acciones de TORRECID, (que es equivalente al valor real de la empresa TORRECID)" y en él se detalla la identidad, objeto y actividad de la empresa, los principios básicos de la valoración (objetividad, temporalidad, prudencia valorativa, permanencia del criterio, unidad de valoración y anticipación del futuro), el método seguido (actualización de los beneficios futuros esperados) y está firmado por un inspector de finanzas y un subinspector de los tributos, con títulos académicos de ingeniero superior y licenciado en ciencias económicas. La tasación efectuada está de acuerdo con las normas vigentes en dicha materia en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y cumple, además, lo establecido en el artículo 13 del Reglamento General de la Inspección en materia de actuaciones de valoración por parte de dicha Inspección de los tributos. De ahí que haya de rechazarse este motivo del recurso, al ser conforme a Derecho la tasación que sirve de base a la liquidación impugnada. (...)" (FJ 5º y 6º)

La STS de 28 de abril de 2011 (RC 95/2007) (FJ 2º y 3º), reproduce los argumentos de la Sala de instancias y los mantenidos en anteriores pronunciamientos sobre operaciones análogas, apreciando la existencia de negocios jurídicos indirectos o anómalos.

Simulación. Disminuciones patrimoniales ficticias, diferencia no justificada entre el valor de los bienes aportados y las acciones recibidas. STS 8 de marzo de 2012 (RC 4789/2008).

"(...)debe comenzar señalando que la Sentencia de la Sala Primera de lo Civil de 5 de octubre de 2007 nos recuerda la doctrina de la misma, recopilada en la de 21 de julio

de 1998, según la cual "es facultad peculiar del Juzgador de instancia la estimación de los elementos de hecho sobre los que ha de basarse la declaración de existencia de la causa o de su falsedad o ilicitud (SSTS de 20 de octubre de 1966, 11 de mayo de 1970 y 11 de octubre de 1985); igualmente, la simulación es una cuestión de hecho sometida a la libre apreciación del Juzgador de instancia (SSTS de 3 de junio de 1953, 23 de junio de 1962, 20 de enero de 1968, 3 de junio de 1968, 17 de noviembre de 1983, 14 de febrero de 1985, 5 de marzo de 1987 , 16 de septiembre y 1 de julio de 1988 , 12 de diciembre de 1991, 29 de julio de 1993 y 19 de junio de 1997); que la simulación se revela por pruebas indiciarias que llevan al Juzgador a la apreciación de su realidad (SSTS de 24 de abril de 1984 y 13 de octubre de 1987; y que ha de tenerse en cuenta que es reiterada doctrina de esta Sala (SSTS de 2 y 5 de noviembre de 1988, 23 de septiembre de 1989 , 17 de junio de 1991 y 15 de noviembre de 1993, por citar algunas) la de que, al ser grandes las dificultades que encierra la prueba directa y plena de la simulación de los contratos por el natural empeño que ponen los contratantes en hacer desaparecer los vestigios de la simulación y por aparentar que el contrato es cierto y efectivo reflejo de la realidad se hace preciso acudir a la prueba indirecta de las presunciones, que autoriza el artículo 1253 del Código Civil (STS de 24 de noviembre de 1988), declarando la STS de 6 de marzo de 1999, con abundante cita jurisprudencial, que la apreciación de la existencia o no de la simulación contractual (absoluta o relativa), en cuanto integrante a una cuestión de hecho, es de la exclusiva incumbencia de los Juzgadores de instancia , cuya apreciación probatoria ha de ser mantenida en casación en tanto la misma no sea desvirtuada por medio impugnatorio adecuado para ello ".

Por nuestra parte, en la Sentencia de 2 de marzo de 2010 (recurso de casación número 11304/2004, se ha dicho:

"La simulación o el negocio jurídico simulado tiene un componente fáctico sometido a la apreciación o valoración de los tribunales de instancia. En este sentido se ha pronunciado tanto la doctrina de esta Sala (Cfr. SSTS de 7 de noviembre de 1998, 2 de noviembre de 2002, 11 de mayo y 25 de octubre de 2004 y 7 de junio de 2005) como, sobre todo, la de la Sala 1ª de este Alto Tribunal, señalando que "El resultado de esa valoración es como se tiene declarado por la jurisprudencia (sentencias de 10 de julio de 2002, la de 3 de octubre de 2002 y 2 de febrero 21 de julio, 25 de septiembre de 2003, 11 de mayo de 2004 y de 29 de mayo de 2008), una cuestión de hecho, y su constatación es facultad de los Tribunales de instancia y no es revisable en casación salvo que se demuestre que es ilógica".

Siendo ello así, las posibilidades de revisión por este Tribunal al resolver un recurso de casación quedan limitadas a cuando el resultado que declara probado el Tribunal de instancia describe o incorpora realmente un negocio simulado, y a los supuestos en los que los temas de prueba tienen acceso al recurso. Esto es, a) la alegación de infracción o vulneración de las normas del ordenamiento jurídico relativas a la prueba tasada o a la llamada prueba de presunciones; b) infracción de las reglas de la sana crítica, cuando la apreciación de la prueba se haya realizado de modo arbitrario o irrazonable o conduzca a resultados inverosímiles; y c) integración de la relación de hechos efectuada por la Sala de instancia cuando, respetando la apreciación de la prueba realizada por ésta, sea posible tomar en consideración algún extremo que figure en las actuaciones omitido por aquélla, el cual sea relevante para apreciar si se ha cometido o no la vulneración del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia denunciada (SSTS de 2 de noviembre de 1999, 23 de octubre de 2000, 17 de septiembre de 2001, 24 de

octubre y 18 de noviembre de 2002, 17 de febrero y 31 de marzo de 2003, 23 de febrero de 2004, y 8 y 21 de marzo de 2005)."

No ocurre ninguna de estas circunstancias en el presente caso. Pero es que además, la Sala de instancia construye de forma sólida la presunción que declara.

En efecto, pone de relieve que la ampliación de capital de la sociedad TRIAS no responde a ningún fin propio de este tipo de operaciones.

Por otra parte, resalta la circunstancia, nunca explicada, de como es posible que se aporten bienes por importe de 785.000.000 ptas para recibir acciones por un valor de 89.773.000 ptas.

Por último, la entidad TRIAS, S.A. es una sociedad familiar, en la que la hoy recurrente tiene la participación mayoritaria (48,49%) y su hermana, que antes de dicha operación tenía la misma participación, tiene ahora la del 45,88%; en fin, el resto del capital pertenece al padre de ambas, con una participación del 5,63%. Y si bien es cierto que la sentencia indica que "la aportante sigue ostentando el control de los inmuebles aportados", no lo es menos que con anterioridad ha puesto de relieve el hecho resaltado por el Inspector, cuya calificación luego se ratifica, de que "los aportantes (las dos hermanas) siguen ostentando el control de los inmuebles aportados...". Bajo estas circunstancias no es posible defender la nota de independencia que se mantiene en el recurso.

La inferencia obtenida por la Sala se estima correcta, esto es, "el entramado descrito tenía el objetivo de <<esquivar>> la carga tributaria derivada de la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la venta de las acciones de CROS,S.A.". Dicho en otras palabras, se llevan inmuebles y valores a la sociedad TRIAS, S.A., en exceso sobre el valor de las acciones recibidas, y con ello se provocan "disminuciones patrimoniales" que son puramente ficticias, pues aquellos no se ponen en el mercado, sino a nombre de una sociedad controlada en la forma antes expuesta.

Así pues, el negocio de aportación puede ser real; lo que es aparente es la existencia de "disminuciones patrimoniales" en la aportante. (...)" (FJ 4º).

Simulación. Imprudencia de la deducción de la retención por los dividendos cobrados de acciones que sólo se adquieren durante cuatro días para hacerlos efectivos. Acto seguido se transmiten los títulos a la misma entidad propietaria con anterioridad al cobro. STS 7 de junio de 2012 (RC 3959/2009).

"(...) La Sala a quo no cuestiona la normativa contractual, ni la autonomía de la voluntad, pero si aborda su relevancia fiscal y ello le lleva a las conclusiones recogidas en la sentencia, en la que, sin duda, queda patente, que las operaciones posibles y lícitas bajo los parámetros civiles y mercantiles, ocultan o disfrazan una realidad, no hay real venta de acciones, sino un simple mandato de la entidad no residente a la residente con el fin de cobrar los dividendos de las acciones y con ello eludir las consecuencias fiscales de este real y querido negocio jurídico, y el cumplimiento de las formalidades y la intervención de entidad residente interpuesta, es buscado de propósito para esconder la realidad que se ocultaba bajo dicha apariencia. En definitiva, se llevan a cabo operaciones, que si bien de su legitimidad y adecuación al Derecho privado no cabe cuestionar, para encubrir el fin último, que no es otro que lograr una ventaja fiscal como ha quedado dicho. Sin que quepa hablar de

enriquecimiento injusto, en tanto que no se hace más que aplicar las consecuencias fiscales atendiendo al verdadero negocio realizado. (...)" (FJ 7°).

Simulación en un contrato de lease-back por no obedecer a la finalidad propia del contrato. Negocio jurídico indirecto y límites a la economía de opción. STS 3 de marzo de 2011 (RC 4775/2006).

"(...) el contrato realizado debe ser calificado como indirecto, con arreglo al artículo 25, de la LGT, en redacción dada por la Ley 10/85, artículo 28, 2, de la Ley 25/95. Si la finalidad del lease-back es obtener financiación, cabe indicar que la entidad no recibe en el momento de la venta de los activos su importe, sino que se instrumenta a través de pagarés de vencimiento sincronizados con el pago de las cuotas de leasing. Resulta indiscutible, que no hay flujo de tesorería a su favor, más aun si se tiene en cuenta que al no recibir los pagaré, que queda en poder de las sociedades de leasing, tampoco puede obtener financiación a través de operaciones como el descuento o endoso de los pagarés.

Tampoco existió riesgo para las entidades de leasing. El riesgo resulta esencial en los contratos aleatorios, y no en las operaciones crediticias, y lo cierto es que si bien suele ser habitual la adopción de medidas por las entidades financieras para asegurar el buen fin de la operación, en el leasing, esa garantía viene representada por el mantenimiento de la propiedad del bien arrendado hasta que se ejercita la opción de compra por la arrendataria. En los dos casos que nos ocupa, en modo alguno, los elementos vendidos, por su reducido valor real en relación con los importes de los arrendamientos, cumplían la función de garantía. La prenda, como en el caso de autos, además de significar una reduplicación de la garantía del cobro de las cuotas, tiene sentido de entender que realmente lo que se quiere es garantizar, a través del citado derecho de prenda, la recuperación del dinero entregado por la compra de los bienes, si no se hacen efectivas las cuotas del arrendamiento financiero.

Las razones expuestas conducen a estimar ajustado a Derecho el pronunciamiento judicial, que parte de unos hechos que, de lo actuado, resultan incuestionables. Califica correctamente los negocios jurídicos realizados, poniendo en evidencia que no estamos ante el supuesto del denominado lease-back, al descubrir que no se cumple la finalidad y función del mismo, buscándose unos beneficios fiscales ajenos a la realidad de las operaciones ideadas. Sin que quepa aceptar que la operación viene amparada en la denominada economía de opción, pues como se ha encargado de señalar este Tribunal "la llamada economía de opción sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Se trata, así, de un supuesto, en el que, resulta indiferente, desde la perspectiva del ordenamiento que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas".

En esta línea, el Tribunal Constitucional, STC 46/2000, rechaza las que califica de "economías de opción indeseadas", considerando como tales "la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras", y que tienen como límite "el efectivo cumplimiento del deber de contribuir que impone el artículo 31.1 de la Constitución" y de una más plena realización de la justicia tributaria (pues "lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar" como se dijo en la

Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre). En consecuencia, "si bien el respeto al expresado principio plasmado en el art. 31.1 CE no exige que el legislador deba tomar en consideración cada una de las posibles conductas que los de su autonomía patrimonial" (en sentido similar, STC 214/1994, de 14 de julio), no es menos cierto que del mismo puede deducirse que la Ley debe necesariamente arbitrar los medios oportunos o las técnicas adecuadas que permitan reflejar la totalidad de los rendimientos obtenidos por cada sujeto pasivo en la base imponible del ejercicio». (...)» (FJ 5º).

I.1.3. Procedimiento de declaración de fraude a la ley

Tras la derogación del procedimiento especial que recogía el RD 1919/1979, se aplica el procedimiento administrativo de la Ley 30/1992 por su supletoriedad. Doctrina de la Sala. STS 20 de diciembre de 2012 (RCUD 61/2009).

"(...) ya se dijo en la sentencia de 4 de diciembre de 2008 (rec. cas. núm. 4840/2006), y ha venido siendo reiterado por esta Sala en cuantas ocasiones hemos tenido oportunidad, lo siguiente:

«Como ha quedado señalado, en el primero de los motivos se alega infracción del artículo 24 de la Ley General Tributaria, al considerar que puede declararse la existencia de fraude de ley pese a no existir desarrollo reglamentario del expediente o procedimiento que a tal efecto requiere el citado precepto.

Sostiene la parte recurrente que la única regulación del fraude de ley es la contenida en el artículo 24 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, que tanto en su redacción originaria, como tras su reforma por Ley 25/1995, de 20 de julio, exige la tramitación de "expediente especial" con audiencia al interesado. Y ello, por cuanto tras la derogación del Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio, por el Real Decreto 803/1993, dejó de existir regulación reglamentaria específica del procedimiento especial a través del que debía ser declarado el fraude de ley.

Frente al criterio de la sentencia de instancia, que en la situación descrita reconoce la posibilidad de utilizar el procedimiento administrativo común, previsto en los artículos 68 y siguientes de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, los recurrentes estiman, por contra, que dicho procedimiento no reúne el requisito de especialidad exigido por el artículo 24 de la Ley General Tributaria, antes transcrito.

El Abogado del Estado opone que en las dos redacciones del artículo 24 de la Ley General Tributaria se requiere expediente especial, pero no hay remisión expresa a norma reglamentaria alguna, por lo que no existe la infracción que se alega en el motivo casacional; igualmente, opone la supletoriedad de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en virtud de lo establecido en su Disposición Adicional Quinta.

Pues bien, para resolver el motivo debe partirse de que el artículo 24.1 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, según redacción del artículo único de la Ley 25/1995, de 20 de julio, establece: "Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzca un resultado

equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley deberá ser declarado en expediente especial en el que se dará audiencia al interesado".

El precepto originario había sido desarrollado, efectivamente, por el Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio, que reguló el procedimiento a seguir, pero dicha disposición resultó derogada por el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios (Disposición Derogatoria Única).

Ahora bien, la ausencia de un procedimiento reglamentario específico no supone, por sí misma, la existencia de un vacío normativo que haga ineficaz la previsión del artículo 24 de la Ley General Tributaria, tanto más cuanto que el ordenamiento jurídico cuenta con una regulación del procedimiento administrativo en el que se determina la forma de la actuación administrativa y se garantiza la audiencia del interesado, tal como requiere el artículo 105.c) de la Constitución.

Pues bien, debe tenerse en cuenta que el artículo 9 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, dispone que:

"1. Los tributos, cualesquiera que sean su naturaleza y carácter, se regirán:

(...)

2. Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común."

A ello debe añadirse que Disposición Adicional 5ª de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, establece: "1. Los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las Leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley.

En todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria.

2. La revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma."

Los preceptos anteriores conducen a la aplicación supletoria de la normativa del procedimiento administrativo previsto en los artículos 68 y siguientes de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, lo que determina plenas garantías para los recurrentes que han tenido la posibilidad de defender sus derechos e intereses en procedimiento que se ha seguido al efecto con independencia del de inspección». (...)" (FJ 7º).

En el mismo sentido, entre otras, la STS de 12 de julio de 2012 (RC 2038/2009, FJ 3º).

Tramitación del procedimiento de declaración de fraude a la ley con arreglo a la Ley General Tributaria de 1963, tras la reforma de la ley 25/1995. La declaración

de fraude resulta firme e inatacable sino se recurre en su momento, no cabe cuestionarla con la liquidación de la que trae causa. STS 27 de junio de 2012 (RC 1509/2009).

“(...) la verdadera cuestión que debe resolverse no es la relativa a la procedencia o no de la impugnación de las liquidaciones tributarias practicadas por la Inspección con posterioridad a la declaración de la existencia de fraude de ley, sino si en la impugnación de las liquidaciones puede o no cuestionarse la declaración de fraude de ley que no fue recurrida en su momento, y la respuesta no puede ser otra que la que mantiene la Administración y confirma la Sala, por lo que dictada una resolución que declara la existencia del fraude de ley, si ésta no se recurre, esa declaración debe considerarse firme y consentida a todos los efectos, lo que hace inviable una impugnación posterior de las liquidaciones si se limitan a aplicar estrictamente las consecuencias de la declaración del fraude de ley. (...)” (FJ 4º).

La firmeza de la declaración de fraude no impide cuestiona la posterior liquidación, si bien no se puede reabrir el debate sobre la procedencia del procedimiento de declaración de fraude que ya es firme y ejecutivo. STS 12 de julio de 2012 (RC 2038/2009).

“(...) la firmeza del acto declaratorio del fraude de ley no priva al contribuyente de su derecho a impugnar la posterior liquidación, si bien a través de ésta no puede cuestionarse de nuevo ni abrir debate alguno sobre una declaración de fraude de ley firme. La firmeza de un acto tiene como efecto la imposibilidad de revisión de su legalidad por vía de recurso o mediante la apertura indirecta de un debate ya concluido, que impide precisamente por ello entrar a examinar el fondo del asunto y que determina que el acto firme despliegue todos sus efectos derivados de la presunción de legalidad y eficacia que resulta del art. 57 y concordantes de la Ley 30/92, de 26 de noviembre, sin posibilidad de revisar su legalidad y destruir las presunciones a las que antes nos hemos referido, sin que el órgano jurisdiccional pueda apreciar cualquier vicio o defecto en el acto, puesto que tal actividad jurisdiccional revisora ha de estar amparada en el correspondiente recurso temporáneo.

Junto con su firmeza, otro efecto jurídico de ese acto declarativo fue su ejecutividad, tal como vino a declararla de forma expresa la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 25 de mayo de 2007 (rec. cas. núm 8277/04), que explica:

[...]

En consecuencia, siendo firme y ejecutivo el acto declarativo del fraude de ley, sin que se haya discutido en este recurso de casación extremo impugnatorio alguno relativo a la liquidación del IRPF de la recurrente, no cabrá atender el motivo Cuarto de casación, que pretende reabrir un debate jurídico fenecido sobre los hechos determinantes del fraude de ley, no solo por la ya expuesta firmeza de la resolución sino por afectar también a hechos sentados por la Sentencia de instancia, extremo vedado a la casación con algunas excepciones, que no se cumplen en el presente caso. (...)” (FJ 4º).

No es necesario acudir al procedimiento especial de declaración de fraude a la Ley para apreciar la existencia de los motivos económicos validos en el régimen de fusiones. STS 13 de enero de 2012 (RCUD 62/2010) (FJ 4º).

Sólo es necesario acudir al previo procedimiento separado en los casos en que considere que el negocio o los negocios jurídicos se realizaron en fraude a la ley, no cuando se limita a la recalificación jurídica de la operación. STS 20 de febrero de 2012 (RC 6086/2008).

“(...) En el caso analizado, no se trataba de poner de manifiesto la existencia de una fórmula comercial que, amparada en un precepto legal, se hubiera llevado a cabo para eludir o minorar la tributación efectiva. No fue preciso, por ello, fijar la norma eludida ni la aplicable al caso concreto; la Administración se limitó a fijar el sentido y el alcance de las operaciones, y con ello sus consecuencias tributarias para las partes implicadas.

Y en esa tesitura, nada impedía a la Administración tributaria recabar durante el procedimiento de aplicación de los tributos el auxilio de dictámenes o informes, como el que utilizó, emitido por una instancia tan autorizada como la Abogacía del Estado. (...)” (FJ 3º).

Caducidad y procedimiento de declaración de fraude a la ley. No existe caducidad en el procedimiento de declaración de fraude a la ley. STS 14 de junio de 2012 (RC 2413/2012).

“(...) Sobre la aplicación del instituto de la caducidad al expediente especial de fraude de ley contemplado en el artículo 24 de la LGT 1963, esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse en múltiples ocasiones, llegando a negar su aplicación. Así, entre otras muchas, en nuestra Sentencia de 9 de febrero de 2012 (recurso de casación 2536/2007), se ha declarado:

<<(…) Partiendo de una reiterada doctrina del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional acerca de la inaplicación del instituto de la caducidad al ámbito de los procedimientos de gestión tributaria (así STS de 25.9.2001, 27.9.2002, 31.1.2003, y SAN de 29.10.1998, 25.10.2000, 29.1.2001, 14.2.2002, 14.3.2002, 20.4.2002, 23.5.2002, 9.10.2003, 16.10.2003, 4.3.2004, por todas, superando con ello la de 25.2.1997) sin embargo, hemos de reconocer la procedencia de la aplicación del mencionado plazo de tres meses que prevé el art.42.2 de dicha ley 30/92, lo cual se ajusta además a evidentes razones de seguridad jurídica, pues considerar que no existe plazo alguno de caducidad y sólo de prescripción, puede constituir un detrimento grave de las garantías y derechos del contribuyente, y ello en línea además con lo informado por la Abogacía del Estado en la tramitación del expediente de fraude de ley en el que se pronunció reconociendo la procedencia del plazo de tres meses y no el de seis que prevé el art. 23.1 de la ley 1/98 de derechos y garantías del contribuyente y que acoge el TEAR y el TEAC, por no encontrarnos ante un procedimiento ordinario de gestión tributaria (comprobación-liquidación).

En este sentido hemos de reconocer que el procedimiento se incoó en fecha 27 de mayo de 1998, y tras previo trámite de alegaciones del actor que evacuó por escrito de fecha 16.7.1998 y previo informe de los inspectores-actuarios de 10.9.1998 fue declarada la existencia de fraude de ley por resolución de 15.9.1998, notificada el día 17 del mismo mes y año al actor. De lo expuesto no se deduce por el contrario, que haya existido caducidad del procedimiento. En primer lugar, la aplicación de la citada ley 30/92 del PAC lo es a los efectos de la DA 5ª del mismo texto legal allá donde exista laguna legal de la normativa tributaria, resultando en consecuencia, que dicha remisión ha sido esencialmente al aspecto procedimental regulado en los art.68 y ss de dicha ley 30/92,

en cuanto a la forma de tramitación del procedimiento así como al mencionado art.42.2 en su redacción inicial, en cuanto que contempla, a falta de otra previsión el período de duración del mismo. Mas no ha de entenderse lo mismo del citado art.43.4 de la ley 30/92, toda vez que en relación con el tema de la caducidad sí existe un precepto específico en la normativa tributaria, como es el art.105 de la LGT cuando dispone que "La inobservancia de los plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja".

Lo expuesto no supone una aplicación arbitraria y caprichosa de la citada ley 30/92, sino un claro ajuste a lo dispuesto en la Disposición Adicional 5ª de la ley 30/92, que si bien tras su redacción dada por ley 4/1999 (apartado 1º, párrafo 2º) deja claro que no es de aplicación lo dispuesto en la ley de procedimiento administrativo común en caso de incumplimiento del plazo para dictar resolución - pues los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria, alusión tácita al art.105.2 de la LGT antes citado- en su redacción a la fecha del acto impugnado, anterior a la entrada en vigor de la ley 4/99, debe llegarse a la misma conclusión, pues la previsión específica del art.105.2 de la LGT excluye el contenido del art.43.4 de la ley 30/92, siendo así que el alcance del primero es general para todos los procedimientos tributarios, sin que conste voluntad en contrario del legislador en el sentido de que deba inaplicarse dicho precepto a las actuaciones administrativas tendentes a declarar la existencia de fraude de ley; y ello con pleno respeto al contenido de la mencionada Disposición Adicional 5ª que expresamente indicaba que : "Los procedimientos administrativos en materia tributaria, y en particular, los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se regirán por la normativa específica, y subsidiariamente por las disposiciones de esta ley">>.

Precisar que atendida la fecha en que se acordó la iniciación del expediente de fraude de ley objeto de controversia en el presente caso, (11 de noviembre de 1999, notificado al interesado el 17 de noviembre de 1999) ya se encontraba vigente la modificación de la Ley 30/1992, operada por la Ley 4/1999, de 13 de enero (que entró en vigor el 13 de abril de 1999), razón por la que las referencias que en la sentencia expresada se efectúan del artículo 43.4 de la Ley 30/1992 en su redacción originaria se han de entender referidas al vigente 44.2, lo que nos sirve de argumento para rechazar lo pretendido por el recurrente.

Así pues, aunque se parte de la aplicación del plazo de duración del procedimiento de tres meses en función de las razones que se exponen, hemos de negar, también con fundamento en su razonamientos, que haya tenido lugar la caducidad pretendida, al no resultar de aplicación tal figura, al no existir laguna legal en el ordenamiento jurídico tributario, en función de lo establecido conjuntamente en el artículo 105 de la LGT 1963 y en la disposición adicional quinta, apartado 1, segundo párrafo de la Ley 30/1992, en la redacción dada a la misma por la Ley 4/1999.

En consecuencia, no producida la caducidad del procedimiento especial de fraude de ley, no podemos apreciar interrupción de la prescripción alguna derivada del transcurso del plazo superior a tres meses en que incurrió el citado procedimiento." (FJ 6º).

Nulidad de declaración de fraude a la ley. La nulidad de declaración de fraude de Ley y de la liquidación de la sociedad transparente que originó la imputación de

rentas objeto de regularización, conlleva la nulidad del a liquidación practicada al socio. STS 31 de mayo de 2012 (RC 4810/2009, FJ 2º).

La anulación del acuerdo declarando el fraude a la ley no impide la posterior liquidación de los hechos por la Administración tributaria. STS 12 de mayo de 2011 (RC 1984/2007, FJ 3º).

I.2. PRUEBA

I.2.1. Denegación de la prueba.

Necesidad de que la denegación sea impugnada y se ejerciten por la parte los recursos legalmente previstos. STS 1 de marzo de 2012 (RC 2834/2008).

“(…) respecto de la prueba, « ante la denegación por parte de la Sala de instancia, y conforme a nuestra jurisprudencia, debió recurrir en súplica el Auto por el que acordaba la denegación de prueba, lo que no hizo, como tampoco interesó en el escrito de conclusiones que se completase la prueba [Sentencia de 18 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 5280/2003), FD Cuarto]; y debió también, posteriormente, impugnar el señalamiento para votación y fallo, pues habiéndose «declara[do] concluso el procedimiento, señalando fecha para la votación y fallo, sin que la parte mostrara su discrepancia con tal decisión, en cuanto no interpuso recurso de súplica contra la providencia correspondiente», se está «incumpliendo lo que establece el art. 88.2 de la Ley Jurisdiccional , que previene específicamente que sólo puede alegarse infracción de las normas relativas a actos y garantías procesales, cuando se haya pedido la subsanación de la falta o transgresión en la instancia, de existir momento procesal oportuno para ello» [Sentencias de 25 de marzo de 2009 (rec. cas. núm. 1434 / 2003), FD Quinto ; y de 11 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 4581/2008), FD Tercero; en el mismo sentido, Sentencias de 20 de febrero de 2009 (rec. cas. núms. 3966/2006 , 4678/2006 y 5110/2006), FD Cuarto ; de 2 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 255/2007), FD Cuarto ; de 22 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 2807/2008), FD Octavo ; y de 10 de noviembre de 2011 (rec. cas. núm. 6102 / 2008), FD Sexto]. (...)” (FJ 3º).

I.2.2. Carga de la prueba

Doctrina de la Sala sobre la carga de la prueba en el procedimiento de aplicación de los tributos. STS 7 de julio de 2011 (RC 97/2008).

“(…) Decíamos en nuestra sentencia de 23 de enero de 2008 (recurso cas. unif. doctr. núm. 95/2003) que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho (sea la Administración o los obligados tributarios) deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Con ello, la LGT respeta el criterio general del Ordenamiento sobre la carga de la prueba, sin que el carácter imperativo de las normas procedimentales tributarias ni la presunción de legalidad y validez de los actos tributarios afecten al referido principio general.

En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene una referencia específica en el artículo 114 LGT que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas.

Sobre las reglas de distribución de la carga de la prueba en el ámbito tributario este Tribunal Supremo, en sentencia de 19 de marzo de 2007 (recurso nº 6169-2001), entre otras, tiene dicho que:

"...la doctrina más reciente de esta Sala (Cfr. SSTs de 11 de octubre y 8 de noviembre de 2004 y 5 de febrero de 2007) ha señalado que, en relación con la carga de la prueba en el Derecho tributario, se han sostenido dos criterios. Uno de ellos es el que propugna el principio inquisitivo, de manera que pesa sobre la Administración la función de acreditar toda la verdad material, incluso aquello que resulte favorable para el obligado tributario. Esta concepción parte de que la Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general. Y éste no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el artículo 31 de la Constitución. No puede afirmarse con propiedad que existan hechos que favorezcan a la Administración, sino que ésta debe conseguir la efectividad de los principios constitucionales acreditando tanto la realización del hecho imponible como los presupuestos de hecho de eventuales beneficios fiscales. Sin embargo, en nuestro Derecho ha regido y rige la otra concepción que puede denominarse clásica regida por el principio dispositivo y plasmada en el artículo 114 de la LGT/1963 (también en el artículo 105.1 LGT/2003), según la cual cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales. Si bien es verdad que nuestra jurisprudencia ha matizado, en ciertas situaciones, el rigor del principio establecido en el mencionado artículo 114 LGT/1963, desplazando la carga de la prueba hacia la Administración por disponer de los medios necesarios que no están al alcance de los sujetos pasivos (Cfr. SSTs de 25 de septiembre de 1992 y 14 de diciembre de 1999).

En definitiva, y como quiera que la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello le legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del artículo 114 de la Ley General Tributaria se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.

Esto es, debe, ante todo, tenerse en cuenta que con arreglo al artículo 114 de la Ley General Tributaria "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo"; mas también debe de tenerse en cuenta que, con arreglo al artículo 115 de la misma Ley, "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo lo que se establece en los artículos siguientes".

En la misma línea se inscribe nuestra sentencia de 20 de enero de 2011 (cas. núm. 704/2006) por citar uno de nuestro pronunciamientos más recientes.

Por eso hacía constar la sentencia recurrida que "... toma como punto de partida que corre de cuenta de los recurrentes la carga de la prueba de su patrimonio y por ende de los recursos económicos de que dicen disponían en los ejercicios de 1987 y sucesivos

hasta 1990, puesto que por ellos fue incumplida voluntariamente su obligación tributaria en este aspecto, y por consiguiente, ahora deberán correr con la obligación de demostrar lo necesario para acreditar la existencia de un patrimonio suficiente para afrontar en los ejercicios objeto de las actuaciones liquidadoras (1988 y 1990) recursos económicos disponibles para afrontar los gastos e inversiones acreditados en dichos ejercicios, y enervar con ello la calificación tributaria de incremento de patrimonio irregular y no justificado, como consecuencia de la que se producen las liquidaciones y actuaciones inspectoras impugnadas...".

"Pues bien, dicha carga procesal, derivada del artículo 114 de la Ley General Tributaria que obliga a la parte que afirma su derecho a acreditar los hechos normalmente constitutivos del mismo, tiene como consecuencia que todo el planteamiento de impugnación de la parte falle por su base al pretender presentar ante la Sala un panorama absolutamente incompleto de las operaciones y negocios jurídicos que se dicen realizados por aquella parte actora durante los ejercicios sometidos a controversia, en lugar de aportar, como le compete en virtud de la carga de la prueba, una descripción detallada y completa de su situación patrimonial en cada uno de los ejercicios...". (...)” (FJ 4º).

Doctrina de la Sala, aspectos generales sobre la carga de la prueba. STS 12 de julio de 2012 (RC 1356/2009).

“(…) Resulta procedente recordar al respecto, que esta Sala ha señalado que el art. 114 de la LGT es un « precepto que de igual modo obliga al contribuyente como a la Administración », de manera que es a la Inspección de los Tributos a la que corresponde probar « los hechos en que descansa la liquidación impugnada », « sin que pueda desplazarse la carga de la prueba al que niega tales hechos », « convirtiendo aquella en unaprobatio diabolicareferida a hechos negativos » [Sentencia de 18 de febrero de 2000 (rec. cas. núm. 3537/1995), FD Tercero]; pero cuando la liquidación tributaria se funda en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, es al contribuyente a quien incumbe desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Administración [Sentencias de 15 de febrero de 2003 (rec. cas. núm. 1302/1998), FD Séptimo ; de 5 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 251/2002), FD Cuarto; de 26 de octubre de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 88/2003), FD Quinto; de 12 de noviembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 370/2004), FD Cuarto.1]. En este sentido, hemos señalado que «[e]n los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho (sea la Administración o los obligados tributarios) deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Con ello, la LGT respeta el criterio general del Ordenamiento sobre la carga de la prueba, sin que el carácter imperativo de las normas procedimentales tributarias ni la presunción de legalidad y validez de los actos tributarios afecten al referido principio general.- En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene una referencia específica en el art. 114 LGT que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas ». Tratándose -hemos dicho- « de un procedimiento administrativo inquisitivo, impulsado de oficio, ni la prueba ni carga de la prueba pueden tener la misma significación que en un proceso dispositivo. Comenzando por el hecho de que la Administración deberá averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, incluidos, en su caso, los que pudieran favorecer al particular, aún no alegados por éste. Y en pro de esa finalidad se imponen al sujeto pasivo del tributo, e incluso a terceros, deberes de suministrar, comunicar o declarar datos a la Administración,

cuando no de acreditarlos, así como se establecen presunciones que invierten la carga de la prueba dispensando al ente público de la acreditación de los hechos presuntos.- La jurisprudencia es abundantísima sobre la carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, haciéndose eco e insistiendo en el principio general del art. 114 LGT y entendiendo que ello supone normalmente que la Administración ha de probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlos y el particular los hechos que le benefician como los constitutivos de exenciones y beneficios fiscales, los no sujetos, etc. » [Sentencia de 23 de enero de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 95/2003), FD Cuarto; en el mismo sentido, Sentencias de 16 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 9223/2004), FD Quinto ; de 1 marzo de 2012 (recs. cas. núms. 2827/2008 y 2834 / 2008) FD Quinto; y de 16 de junio de 2011 (rec. cas. núm. 4029/2008) FD Tercero].

No se puede soslayar que la Sentencia impugnada destaca la base fáctica acreditada en el expediente de inspección sobre la que se pone en duda la realidad y dimensión de la operación de compraventa cuya deducibilidad como gasto es pretendida por la recurrente. En particular, la Sentencia impugnada indica que «no cabe ignorar sin embargo las numerosas e importantes irregularidades y coincidencias que se señalan en torno a las operaciones efectuadas que, lejos de constituir meros indicios, vienen a anular en su conjunto la aparente realidad de las mismas, al hacer muy difícilmente creíble que tales operaciones de compra de platos precocinados hayan podido llevarse a cabo realmente en su integridad» (FD Cuarto).

Tales conclusiones que resultan de la prueba obrante en autos, en concreto, de la obrante en el expediente administrativo, queda extramuros del ámbito casacional, como se ha expuesto en el fundamento de derecho anterior, y hacen recaer, según la doctrina que antecede, la carga de la prueba de la realidad y dimensión de las operaciones en la recurrente que pretende su deducibilidad. Una vez constatadas por la Inspección las circunstancias que fundadamente pusieron en duda la realidad y dimensión de la compra de los productos, corresponde al obligado tributario que pretende beneficiarse de tal deducción la acreditación de los extremos habilitantes al efecto. De lo que se colige que la falta de acreditación de los mismos haría procedente la exclusión de la deducción, como ha ocurrido en el presente caso.

La regla general sobre la carga de la prueba (arts. 217.2 de la LEC y 114 de la LGT) que ha quedado expuesta, no se ve desvirtuada en el presente caso por lo dispuesto en el apartado 7 del citado art. 217 de la LEC , como aduce la recurrente. Tal precepto dispone:

« Para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio».

Entiende la recurrente que las prerrogativas de la Inspección de Tributos debieron atraer la carga probatoria hacia ésta por disponer de los medios al efecto. Sin embargo, si el hecho a acreditar, como ha quedado expresado, es la realidad y dimensión de las operaciones de compraventa de productos y, por tanto, su efectiva recepción por parte de la recurrente y su utilización y utilidad para el desarrollo de su actividad mercantil (hecho positivo y no negativo como se afirma por la recurrente), la facilidad probatoria y la disponibilidad de la misma, obviamente, correspondía a la recurrente. En efecto, es la recurrente la que, por ejemplo, puede conocer la identidad de las personas que intervinieron en el proceso de salida, transporte, entrega y

recepción de las mercancías, y en el proceso seguido hasta la dispensación a los clientes del Restaurante al objeto de poder recabar su declaración testifical ante el juez y bajo los principios de inmediación, oralidad, y contradicción. De lo que se colige que tanto la regla general de la carga de la prueba establecida en el apartado 2 del art. 217 de la LEC y en el art. 114 de la LGT de 1963 , como la facilidad y disponibilidad probatoria, hacían recaer la misma sobre la recurrente, por ello ha de descartarse la infracción del art. 217.7 de la LEC . (...)" (FJ 4º).

Le corresponde al sujeto pasivo acreditar la carga de la prueba de los gastos que se pretende deducir para la determinación de la base imponible. STS 29 de septiembre de 2011 (RC 2073/2009).

"(...) en la Sentencia de esta Sala de fecha 5 de diciembre de 2002, dictada en el Rec. nº 501/00 , en el que la recurrente es la misma sociedad. En dicha sentencia, en relación con esta última cuestión se expresa: "Partiendo de que los artículos 13 de la Ley y 111 del Reglamento no contienen una relación exhaustiva de gastos deducibles, es evidente que no debe excluirse que aparte de las que allí se enumeran existan otras partidas igualmente deducibles en tanto que gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, pero en virtud del régimen de carga de la prueba establecido en el artículo 114.1 de la Ley General Tributaria , corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad, o, lo que es lo mismo, la conexión existente entre el gasto realizado y la generación de rendimientos. En tal sentido debe recordarse que, en virtud de lo que se dispone en el citado artículo 114 de la Ley General Tributaria , "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos de los mismos", lo cual está relacionado con el artículo 1214 del Código Civil , que establece la regla a efectos de determinar a quién le corresponde la carga de la prueba en la acreditación o afirmación de hechos o derechos, y sin olvidar que en función de lo que se determina en el artículo 57 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre , los actos administrativos tienen la presunción de validez, correspondiendo siempre al interesado la carga de la prueba a efectos de poder desvirtuar dicha presunción legal

[...]

Por ello, la carga de la prueba, conforme al art. 114 de la Ley General Tributaria , corresponde al sujeto pasivo, quien debe acreditar la afectación de los gastos en la forma legalmente exigida...." (...)" (FJ 3º).

En cuanto a la realidad del gasto. Presentada una autoliquidación complementaria para su inclusión en el ejercicio, corre a cargo del sujeto pasivo acreditar la procedencia y realidad del gasto. STS 2 de julio de 2012 (RC 4949/2009).

"(...) la realidad del gasto no resulta acreditada mediante su simple contabilización, dado que el mero apunte contable nada dice por sí solo [véanse, por todas, las sentencias de esta Sección y Sala del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2005 (casación 6634/00 , FJ 5º), 7 de febrero de 2006 (casación 661/01, FJ 2º) y 1 de julio de 2010 (casación 2973/05 , FJ 5º)];

[...]

el certificado emitido por la sociedad vendedora de los inmuebles, INMAP 2000 ESPAÑA, S.L., no se aportó ante la Administración tributaria de Salamanca de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no sorprende que el administrador acordase, con fecha 30 de octubre de 2003, desestimar la solicitud de devolución de ingresos indebidos, considerando que «[t]ras el requerimiento efectuado al contribuyente para que aporte las pruebas necesarias, no se aporta la justificación suficiente para desvirtuar la presunción del art. 116 de la Ley General Tributaria , que establece que las declaraciones presentadas por el contribuyente se presumen ciertas salvo prueba en contrario».” (FJ 3º).

Una vez que la Administración ha determinado los elementos de la relación jurídico-tributaria a través de los procedimientos correspondientes, la carga de la prueba se desplaza a sujeto pasivo recurrente. STS 19 de octubre de 2011 (RC 4478/2007).

“(…) En casos como el que nos ocupa, en que la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello le legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del artículo 114 de la Ley General Tributaria se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven. Esto es, debe, ante todo, tenerse en cuenta que con arreglo al artículo 114 de la Ley General Tributaria (…)” (FJ 3º) .

Inversión de la carga de la prueba. Resolución de la Dirección General de Financiación Territorial del Ministerio de Economía y Hacienda por la que se fijó la compensación definitiva a percibir por la entidad recurrente, debido a la merma de ingresos derivada de la reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas. STS 1 de junio de 2011 (RC 6224/2007).

“(…) Toda la cuestión queda reducida, por tanto, a determinar si se ha producido o no esa modificación. Sin embargo, no existe ni en el expediente ni en los autos dato alguno del que pueda extraerse que efectivamente se hayan modificado las Ordenanzas fiscales relativas a los extremos a que se refiere la norma. Esta falta de prueba, incluso de mención por parte de la Administración demandada en el acto de cálculo de la compensación, de cual es la modificación a que se refiere, no puede generar una inversión de la carga de la prueba en perjuicio del Ayuntamiento recurrente, pues sería gravarle con una prueba de un hecho negativo, mucho más difícil que la que correspondería realizar a la Administración, a la que le hubiese bastado con presentar los periódicos oficiales en que dichas modificaciones se realizaron, o cualquier otro medio de los admitidos en derecho. Se trata, por tanto, de aplicar al presente caso, la jurisprudencia de esta Sala en orden a la mayor facilidad en la práctica de la prueba, que en este caso resulta evidente. (…)” (FJ 3º).

Cuando la Administración tiene en su poder los datos y el obligado tributario ha cumplido con todas sus obligaciones, no se le puede pedir al contribuyente mayor esfuerzo en su acreditación. STS 17 de enero de 2012 (RC 2142/2010).

“(…) la Administración Tributaria es la única que tiene a su disposición toda la información acerca de la tributación de los vendedores de las acciones San Miguel - información necesaria par que Mahou pueda probar su derecho a la deducción por

doble imposición- por lo que debió incorporar esa información al procedimiento de inspección, cosa que no hizo a pesar del requerimiento expreso de la parte.

[...]

Y no cabe que la Inspección solicite información que ya constaba en sus archivos tanto por imperativo constitucional como al amparo de los derechos que consagra el artículo 3,g del Estatuto del Contribuyente.

Y menos, que no haciendo uso del acceso a la información a la que sólo puede acceder se permita considerar no probado lo que sólo ella conoce o puede conocer, pues, como antes se ha indicado, todos los medios están a su alcance.

[...]

si bien es cierto que la carga de la prueba corresponde en el caso que examinamos al sujeto pasivo, no puede colocársele en una posición de absoluta indefensión, cuando haciendo todos los esfuerzos probatorios que están en su mano para acreditar lo que la Ley le exige que pruebe en aras a ejercitar su derecho, sin embargo, no lo logra por virtud de una actitud pasiva de los órganos administrativos que tienen en su poder los datos necesarios. (...)" (FJ 3°).

La carga de la prueba en la gestión tributaria supone, normalmente, que la Administración ha de probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlos y el particular los hechos que le benefician, como los constitutivos de exenciones y beneficios fiscales, los no sujetos, etc. STS 8 de octubre de 2012 (RC 5042/2010).

"(...) La jurisprudencia es abundantísima sobre la carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, haciéndose eco e insistiendo en el principio general del artículo 114 de la Ley General Tributaria de 1963 y entendiendo que supone normalmente que la Administración ha de probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlos y el particular los hechos que le benefician, como los constitutivos de exenciones y beneficios fiscales, los no sujetos, etc. [sentencia de 23 de enero de 2008 (casación para la unificación de doctrina 95/03, FJ 4°); en sentido similar, puede consultarse la sentencia de 16 de octubre de 2008 (casación 9223/04, FJ 5°)]. Así, por ejemplo, hemos señalado que, en virtud de estos principios, corresponde al sujeto pasivo probar la efectividad y la necesidad de los gastos cuya deducción pretende [sentencias de 19 de diciembre de 2003 (casación 7409/98, FJ 6°); 9 de octubre de 2008 (casación 1113/05, FJ 4°); 15 de diciembre de 2008 (casación 2397/05, FJ 3°); y 15 de mayo de 2009 (casación 1428/05 FJ 4°)]. (...)" (FJ 4°).

Habiendo agotado el obligado tributario todas las posibilidades para demostrar que la persona que recibió la notificación no tenía relación con el destinatario, la Administración ha convertido el principio de carga de la prueba en prueba diabólica. STS 28 de junio de 2012 (RC 2540/2010).

"(...) Nos dice la recurrente que la notificación -en vía voluntaria- de las liquidaciones se llevaron a cabo ante una persona, don Juan Antonio Cantarero Palma, que ninguna relación tenía con el obligado tributario.

Es más, se trata de un hecho puramente objetivo el constatar que en la diligencia de notificación ni siquiera consta el D.N.I. del firmante, por lo que en puridad ni tan sólo puede verificarse que quien firmó fuera el tal Sr. Cantarero.

Es obvio que todo ello sumió a la recurrente en la más absoluta de las indefensiones, pues se vió privada del legítimo ejercicio de sus derechos en vía administrativa y, en su caso, de la interposición de los preceptivos recursos que se hubieran podido derivar, tanto más cuando había firmado las actas en disconformidad, dejando así claro que no estaba de acuerdo con su contenido.

La recurrente ha desplegado todos los medios probatorios a su alcance para probar lo que, en definitiva, no puede sino considerarse una suerte de prueba diabólica: la ausencia de relación entre el Sr. Cantarero y la sociedad. Así, y dando cumplimiento a las normas procesales sobre impulso probatorio (es decir, la Ley de Enjuiciamiento Civil, que por otra parte derogó los preceptos relativos a estos extremos del Código Civil), se aportaron al expediente administrativo documentos acreditativos de aquella falta de relación:

- Fotocopia de declaración presentada ante la Agencia Tributaria por la recurrente, modelo 190 de declaración de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo y de determinadas actividades económicas, correspondiente al ejercicio 2.002. No consta el Sr. Cantarero.

- Certificado emitido por la propia Seguridad Social y que acredita la inexistencia de relación laboral entre el Sr. Cantarero y la recurrente en la fecha en la que se llevó a cabo la notificación.

Sin embargo, no se considera probada tal inexistencia de relación entre el ya reiterado Sr. Cantarero y la recurrente. Nos preguntamos que prueba puede aportar el obligado tributario para demostrar un hecho negativo, más allá de las efectivamente aportadas. Es más, resulta hasta cierto punto paradójico que la sentencia recurrida impute a la recurrente una presunta dejación probatoria al no haber propuesto ninguna prueba en sede del recurso contencioso-administrativo, cuando lo cierto es que esas pruebas ya las había aportado en sede del procedimiento administrativo y cuando, además, resulta que tratándose de la prueba de un hecho negativo quien en realidad no ha desplegado en ningún momento ni la más mínima actividad probatoria ha sido la Administración. (...)" (FJ 2º).

I.2.3. Medios de prueba

Comprobación de valores y motivación de la pericial que la sustenta, doctrina de la Sala. STS 29 de marzo de 2012 (RC 34/2010).

"(...) En esta abundante jurisprudencia se ha sentado la doctrina de que los informes periciales, que han de servir de base a la comprobación de valores, deben ser fundados , lo cual equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta; que la justificación de dicha comprobación es una garantía tributaria ineludible; que por muy lacónica y sucinta que se interprete la obligación administrativa de concretar los hechos y elementos adicionales motivadores de la elevación de la base, no puede entenderse cumplida dicha obligación, impuesta por el art. 121 de la Ley General Tributaria , si se guarda silencio o si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o solo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta,

mediante fórmulas repetitivas que podrían servir y de hecho sirven, para cualquier bien.

Por el contrario la comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente, al que se notifica el que la Administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y fácticos y así aceptarlos, si llega a la convicción de que son razonables o imposibles de combatir, o rechazarlos porque los repunte equivocados o discutibles y en tal caso, solo entonces, proponer la tasación pericial contradictoria a la que también tiene derecho» (FD Sexto).

A lo anterior ha de añadirse que, de conformidad con lo establecido en el art. 114.1 de la LGT, corresponde en estos casos a la Administración Tributaria acreditar que el valor adecuado a aplicar para la práctica de la liquidación es el resultante del dictamen pericial dictado en la comprobación de valores. De tal modo que obligar al contribuyente a acudir a la referida tasación pericial, de costoso e incierto resultado, para discutir la comprobación de valores, cuando ni siquiera se conocen las razones de la valoración propuesta por la Hacienda, colocaría a los ciudadanos en una evidente situación de indefensión frente a posibles arbitrariedades o errores de los peritos de la Administración, a cuyas tasaciones no alcanza la presunción de legalidad de los actos administrativos, porque las peritaciones, aunque las practique un funcionario, son dictámenes y la tasación pericial contradictoria es un último derecho del contribuyente y no la única manera de combatir la tasación realizada por la Administración, que antes ha de cumplir con su obligación de fundar suficientemente los valores a los que ha llegado, sin que el sujeto tributario venga obligado, por su parte, a acreditar el error o la desviación posible de la Hacienda Pública cuando no conoce una justificación bastante de aquellos nuevos valores. Sobre esta materia, hemos declarado que la carga de la prueba del art. 114 de la LGT, rige igualmente tanto para los contribuyentes como para la Administración, tanto en vía administrativa como jurisdiccional.

Dicho lo anterior, esta Sala ha venido sosteniendo que para que puedan entenderse debidamente motivados los dictámenes periciales emitidos por la Administración Tributaria para la comprobación de valores respecto a bienes inmuebles, cuando para tal valoración sea necesaria o simplemente tenida en cuenta -circunstancia que solamente pueden ser consideradas a la vista del mismo-, resulta preciso que se haya realizado la visita correspondiente para la comprobación de la concurrencia y evaluación de tales circunstancias. De tal modo que no podría evacuarse el dictamen debidamente motivado sobre la base de circunstancias como el estado de conservación o la calidad de los materiales utilizados, si no es porque previamente han sido consideradas las mismas respecto al inmueble concernido en razón de la correspondiente visita y toma de datos. (...)" (FJ 5º).

Las alegaciones del recurrente carecen de sustento probatorio pues ni se ha intentado dicha prueba en vía administrativa ni en sede jurisdiccional, donde no se ha solicitado siquiera el recibimiento a prueba del recurso. STS 15 de junio de 2012 (RC 1905/2009, FJ 2º).

Derecho a utilizar los medios de prueba. Prueba testifical propuesta y no admitida, retroacción de actuaciones a fin de que se practique por la Sala de instancia. STS 25 de junio de 2012 (RC 549/2009).

“(…) Sobre el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa, que reconoce el artículo 24.2 de la Constitución española , el Tribunal Constitucional ha resumido su doctrina en el fundamento jurídico tercero de la sentencia 86/2008, de 21 de julio , como sigue [el subrayado es nuestro]:

«a) Se trata de un derecho fundamental de configuración legal , en la delimitación de cuyo contenido constitucionalmente protegido coadyuva de manera activa el legislador, en particular al establecer las normas reguladoras de cada concreto orden jurisdiccional, a cuyas determinaciones habrá de acomodarse el ejercicio de este derecho, de tal modo que para entenderlo lesionado será preciso que la prueba no admitida o no practicada se haya solicitado en la forma y momento legalmente establecidos , y sin que en ningún caso pueda considerarse menoscabado este derecho cuando la inadmisión de una prueba se haya producido debidamente en aplicación estricta de normas legales cuya legitimidad constitucional no pueda ponerse en duda [por todas, STC 133/2003, de 30 de junio , FJ 3 a)].

b) Este derecho no tiene carácter absoluto; es decir, no faculta para exigir la admisión de todas las pruebas que puedan proponer las partes en el proceso, sino que atribuye únicamente el derecho a la recepción y práctica de aquéllas que sean pertinentes, correspondiendo a los órganos judiciales el examen sobre la legalidad y pertinencia de las pruebas solicitadas.

c) El órgano judicial ha de motivar razonablemente la denegación de las pruebas propuestas, de modo que puede resultar vulnerado este derecho cuando se inadmitan o inejecuten pruebas relevantes para la resolución final del asunto litigioso sin motivación alguna, o la que se ofrezca resulte insuficiente, o supongan una interpretación de la legalidad manifiestamente arbitraria o irrazonable.

d) No toda irregularidad u omisión procesal en materia de prueba puede causar por sí misma una indefensión constitucionalmente relevante, pues la garantía constitucional contenida en el art. 24.2 CE únicamente cubre aquellos supuestos en los que la prueba es decisiva en términos de defensa. En concreto, para que se produzca violación de este derecho fundamental este Tribunal ha exigido reiteradamente que concurren dos circunstancias : por un lado, la denegación o la inejecución de las pruebas han de ser imputables al órgano judicial (SSTC 1/1996, de 15 de enero, FJ 2 , y 70/2002, de 3 de abril , FJ 5, por todas); y, por otro, la prueba denegada o impracticada ha de resultar decisiva en términos de defensa , debiendo justificar el recurrente en su demanda la indefensión sufrida (SSTC 217/1998, de 16 de noviembre, FJ 2 ; 219/1998, de 27 de enero , FJ 3).

e) Esta última exigencia se proyecta en un doble plano: por una parte, el recurrente ha de demostrar la relación entre los hechos que se quisieron y no se pudieron probar y las pruebas inadmitidas o no practicadas ; y , por otra parte, ha de argumentar el modo en que la admisión y la práctica de la prueba objeto de la controversia habrían podido tener una incidencia favorable a la estimación de sus pretensiones ; sólo en tal caso podrá apreciarse también el menoscabo efectivo del derecho de quien por este motivo solicita amparo constitucional (por todas, SSTC 133/2003, 30 de junio, FJ 3 ; 359/2006, de 18 de diciembre, FJ 2 ; 77/2007, de 16 de abril , FJ 3)».

En el presente caso, «Estructuras Marcos» propuso en tiempo y forma la práctica de seis pruebas testificales:

[...]

procede estimar este segundo motivo de casación y, en aplicación del artículo 95.2.c) de la Ley reguladora de esta jurisdicción contencioso-administrativa, reponer las actuaciones al estado y momento en que se incurrió en la infracción, admitiendo y practicando las testificales que indebidamente se denegaron a la sociedad demandante, esto es, las dirigidas al representante de las sociedades BUVALVI, S.A., MAKOBIL, S.A., SALIPROSA, S.L., y POCOPACO, S.L., continuando después el proceso hasta dictar una nueva sentencia”. (FJ 2º).

Prueba documental. Resulta pertinente la prueba documental que se encuentra en depósitos y archivos, cuando el interesado desconocía donde se encontraban cuando fue solicitada. STS de 16 de julio de 2012 (RC 261/2010).

“(…) Es verdad que, con arreglo a dicha doctrina, el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa constituye un derecho de configuración legal, pudiendo ser denegados motivadamente los medios propuestos, y tan cierto como lo anterior es que en el caso debatido la Sala de instancia rechazó esas dos pruebas por no haberse indicado en la demanda el registro o el archivo en el que se encontraban los documentos cuya incorporación al proceso se interesaba

[...]

esta exigencia y su plasmación en la expresa designación de la correspondiente oficina no puede convertirse en un valor absoluto que cercene el mencionado derecho fundamental si por la forma en la que se han desarrollado los acontecimientos el actor no sabía o podía saber de su existencia al tiempo de formalizar la demanda

[...]

Tal es lo que ocurre en este caso, máxime si se tiene en cuenta que la sentencia impugnada carece de motivación en cuanto a la valoración de las pruebas practicadas, no ya de las dos documentales rechazadas, sino de aquellas que fueron admitidas, también de documentos, amén de una pericial de parte. (...)” (FJ 2º).

Cuando se deniegan los medios de prueba propuestos es preciso impugnar el acuerdo. STS 17 de noviembre de 2011 (RC 981/2009).

“(…) Las pruebas admitidas fueron debidamente practicadas y con relación a las declaradas impertinentes, la parte hoy recurrente no presentó recurso alguno contra la Providencia, omitiendo con ello la carga de pedir la subsanación de la falta o transgresión, necesaria para poder posteriormente formular recurso por este motivo. (...)” (FJ 4º).

Prueba por presunciones. No constituye la inversión de la carga de la prueba. STS 12 de marzo de 2012 (RC 3729/2009).

“(…) No compartimos el planteamiento de la compañía recurrente, pues no se ha llevado a cabo una inversión de la carga de la prueba. La sentencia corrobora la deducción lógica y razonada a la que llega la Administración tributaria, fijando una conclusión que presume cierta y real y que resume en su fundamento séptimo: «en cuatro días no puede haberse reducido el valor de las acciones adquiridas por la recurrente en casi un 50 por ciento, sin que dichas acciones coticen en mercados

secundarios, entendiendo que existen plusvalías tácitas y que el valor contable de las acciones, es el correspondiente al valor contable de origen que se dio a los bienes inmuebles que constituyen su patrimonio». Se trata de una inferencia propia de la prueba de presunciones, admitida en el ámbito tributario (véase el artículo 118.2 de la Ley General Tributaria de 1963).

Nuestra doctrina reiterada sostiene que la válida utilización de esa clase de prueba requiere la concurrencia de los siguientes requisitos: (a) que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; (b) que exista una relación lógica entre tales hechos y la consecuencia extraída; y (c) que esté presente el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica, como exige de manera expresa el artículo 386.1, párrafo segundo, de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero) Ley de Enjuiciamiento Civil, al señalar que «en la sentencia en la que se aplique el párrafo anterior (las presunciones judiciales) deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción». Dicho, en otros términos, la prueba de presunciones consta de un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base que ha de estar suficientemente acreditado, del que parte la inferencia, esto es, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Puede hablarse, en tal sentido, de rechazo de la incoherencia, de la irrazonabilidad y de la arbitrariedad, que operan como límites a la admisibilidad de la presunción como prueba [véanse, por todas, las sentencias emanadas de esta misma Sección el 10 de noviembre de 2011 (casación 331/09, FJ 6º) y 17 de noviembre de 2011 (casación 3979/07, FJ 3º)].

Así las cosas, nada impedía a la Administración concluir y a la Audiencia Nacional ratificar que, siendo el valor contable de las acciones el 27 de diciembre de 2000 de 2.750 pesetas y que reduciéndose su apreciación cuatro días más tardes, sin explicación aparente alguna, a casi la mitad, sólo se explique tamaña diferencia porque aquel valor contable se correspondía con el valor contable de origen que se dio a los bienes inmuebles que constituían el patrimonio de la sociedad, produciéndose unas plusvalías tácitas. Así podían inferirlo la Administración y la Audiencia Nacional, siempre que, como hicieron, dejaran constancia en su respectiva decisión del discurso lógico que les conducía a tal desenlace.

Una vez en esta tesitura, correspondían a la compañía recurrente demostrar que la depreciación era real, pese a que difícilmente pudiese explicarse en tan corto periodo de tiempo, y, por ende, procedente la dotación que realizó. Y este extremo es el que la Sala de instancia no ha considerado acreditado. No hay, pues, inversión alguna de la carga de la prueba, sino un hecho acreditado por la Administración, como le incumbía, a través de uno de los medios admitidos por nuestro ordenamiento tributario, cuya realidad no ha desdicho Vallagesa, S.L., a quien se trasladó la carga de negarla, siendo así que, como se dice en la sentencia, nada hizo para demostrar la pérdida del valor real de los títulos y con ello la procedencia de la dotación. En otras palabras, una vez cuestionada y puesta en tela de juicio la dotación por pérdida de valor que justificaría una disminución de la base imponible imputada a los efectos de la determinación de impuesto sobre sociedades; correspondía al sujeto pasivo acreditar la certeza y veracidad de que los datos reflejados en la contabilidad de la sociedad se correspondían con una real y efectiva pérdida del valor de los títulos. No se trata, pues, de la inversión de la carga de la prueba, sino de reconducir el debate y las obligaciones

de las partes implicadas en la relación jurídico-tributaria a sus justos términos. (...)” (FJ 2º).

I.3. NOTIFICACIONES.

I.3.1. Doctrina general

El casuismo que comporta las notificaciones no impide extraer una doctrina general que debe inspirar la interpretación sobre las garantías del acto de comunicación puedan hacerse en cada supuesto. En esta sentencia se recoge (de manera extensa) la doctrina de la Sala en materia de notificaciones, describiendo diferentes supuestos a los que se les aplica los principios inspiradores que justifican la relevancia de los actos de comunicación. STS 12 de mayo de 2011 (RC 2697/2008).

“(...) El punto de partida de esta labor no puede ser otro que, como ha señalado el Tribunal Constitucional, reconocer que los actos de notificación «cumplen una función relevante, ya que, al dar noticia de la correspondiente resolución, permiten al afectado adoptar las medidas que estime más eficaces para sus intereses, singularmente la oportuna interposición de los recursos procedentes» (STC 155/1989, de 5 de octubre, FJ 2); teniendo la «finalidad material de llevar al conocimiento» de sus destinatarios los actos y resoluciones «al objeto de que éstos puedan adoptar la conducta procesal que consideren conveniente a la defensa de sus derechos e intereses y, por ello, constituyen elemento fundamental del núcleo de la tutela judicial efectiva» sin indefensión garantizada en el art. 24.1 CE (STC 59/1998, de 16 de marzo, FJ 3; en el mismo sentido, SSTC 221/2003, de 15 de diciembre, FJ 4; 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2).

Y aunque el grueso de la doctrina constitucional sobre la incidencia que tienen las notificaciones defectuosamente practicadas sobre el derecho a la tutela judicial efectiva se ha forjado en el ámbito del proceso judicial, el propio máximo intérprete de la Constitución ha puesto de relieve que existen determinados supuestos en los que este derecho puede verse afectado en el ámbito del procedimiento administrativo, supuestos en los que la doctrina sentada en relación con los actos de comunicación procesal practicados por los órganos judiciales resultará aplicable mutatis mutandis a las notificaciones de los actos y resoluciones efectuadas por la Administración. Así sucede, en particular: a) cuando el vicio en la notificación haya dificultado gravemente o impedido al interesado el acceso al proceso; b) cuando falte la notificación personal del inicio de la vía de apremio, aunque se haya podido impugnar la liquidación tributaria; y c) cuando en el ámbito de un procedimiento sancionador no se haya emplazado al interesado, causándole indefensión, pese a que podía ser localizado a partir de los datos que obraban en el expediente [SSTC 291/2000, de 30 de noviembre, FFJJ 3, 4 y 5; 54/2003, de 24 de marzo, FJ 3; 113/2006, de 5 de abril, FFJJ 5 y 6; y 111/2006, de 5 de abril, FFJJ 4 y 5].

Una vez reconocida la aplicación del derecho a la tutela judicial efectiva en el ámbito del procedimiento administrativo, resulta necesario poner de manifiesto que es doctrina del Tribunal Constitucional que, en materia de notificaciones, únicamente lesiona el art. 24 de la CE la llamada indefensión material y no la formal, impidiendo «el cumplimiento de su finalidad, tendente a comunicar la resolución en términos que permitan mantener las alegaciones o formular los recursos establecidos en el

ordenamiento jurídico frente a dicha resolución» (SSTC 155/1989, de 5 de octubre, FJ 3; 184/2000, de 10 de julio, FJ 2; y 113/2001, de 7 de mayo, FJ 3), con el «consiguiente perjuicio real y efectivo para los interesados afectados» [SSTC 155/1988, FJ 4; 112/1989, FJ 2; 91/2000, de 30 de marzo; 184/2000, de 10 de julio, FJ 2; 19/2004, de 23 de febrero; y 130/2006, de 24 de abril, FJ 6. En igual sentido Sentencias de esta Sala de 25 de octubre de 1996 (rec. apel. núm. 13199/1991), FD Cuarto; y de 22 de marzo de 1997 (rec. de apel. núm. 12960/1991), FD Segundo].

Lo anterior implica, básicamente, en lo que aquí interesa, que si, pese a los vicios de cualquier gravedad en la notificación, puede afirmarse que el interesado llegó a conocer el acto o resolución por cualquier medio -y, por lo tanto, pudo defenderse frente al mismo-, o no lo hizo exclusivamente por su negligencia o mala fe, no cabe alegar lesión alguna de las garantías constitucionales, dado el principio antiformalista y el principio general de buena fe que rigen en esta materia [SSTC 101/1990, de 4 de junio, FJ1; 126/1996, de 9 de julio, FJ 2; 34/2001, de 12 de febrero, FJ 2; 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2; 90/2003, de 19 de mayo, FJ 2; y 43/2006, de 13 de febrero, FJ 2].

Igual doctrina se contiene en distintos pronunciamientos de esta Sala. En particular, hemos aclarado que el rigor procedimental en materia de notificaciones «no tiene su razón de ser en exagerado formulismo, sino en constituir una pieza clave para la proscripción de la indefensión y la garantía del derecho a la tutela judicial efectiva que consagran el Art. 24 de la Constitución» [Sentencias de 25 de febrero de 1998 (rec. apel. núm. 11658/1991), FD Primero; de 6 de junio de 2006 (rec. cas. núm. 2522/2001), FD Tercero; de 12 de abril de 2007 (rec. cas. núm. 2427/2002), FD Tercero; y de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto]; hemos afirmado que las exigencias formales «sólo se justifican en el sentido y en la medida en que cumplan una finalidad» (Sentencia de 6 de junio de 2006, cit., FD Tercero); hemos dicho que «todos los mecanismos y garantías con que las leyes procesales o procedimentales rodean los actos de comunicación» entre el órgano y las partes «no tienen otra finalidad o razón de ser que la de asegurar que, en la realidad, se ha producido aquella participación de conocimiento, o que, en la ficción jurídica, se ha producido en determinadas circunstancias o no se ha producido» [Sentencia de 25 de febrero de 1998, cit., FD Primero]; hemos destacado que «el objeto de toda notificación administrativa y de las formalidades de que ha de estar revestida, para tener validez, es el de garantizar que el contenido del acto, en este supuesto de la liquidación tributaria, llegue a conocimiento del obligado» [Sentencia de 7 de octubre de 1996 (rec. cas. núm. 7982/1990), FD Segundo]; hemos declarado que «[l]os requisitos formales de las notificaciones, que las diferentes normas invocadas establecen, tienen por finalidad garantizar que el contenido del acto administrativo llegue cabalmente a conocimiento del interesado y que incluya los medios y plazos de impugnación, de forma que, cuando ese fin está cumplido, pierden las referidas formalidades su razón de ser y cualesquiera que sean otras consecuencias que pudieran producir su inobservancia (responsabilidad del funcionario, por ejemplo), lo que no puede causar es la anulación de la notificación misma pues resultaría absurdo convertir el medio (el requisito garante de que la notificación se produce) en fin de sí mismo» [Sentencia de 2 de junio de 2003 (rec. cas. núm. 5572/1998), FD Tercero]; y, en fin, hemos dejado claro que «lo relevante, pues, no es tanto que se cumplan las previsiones legales sobre cómo se llevan a efecto las notificaciones, sino el hecho de que los administrados lleguen a tener conocimiento de ellas», de manera que «cuando se discute acerca del cumplimiento de las formalidades legales, sobre el cómo han de hacerse las notificaciones, lo decisivo no es que se cumplan esas previsiones legales,

sino que efectivamente el sujeto pasivo tenga o haya podido tener conocimiento efectivo del acto notificado» [Sentencia de 7 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 7637/2005), FD Cuarto].

En otros términos, «y como viene señalando el Tribunal Constitucional "n[i] toda deficiencia en la práctica de la notificación implica necesariamente una vulneración del art. 24.1 CE" ni, al contrario, "una notificación correctamente practicada en el plano formal" supone que se alcance "la finalidad que le es propia", es decir, que respete las garantías constitucionales que dicho precepto establece [SSTC 126/1991, FJ 5; 290/1993, FJ 4; 149/1998, FJ 3; y 78/1999, de 26 de abril, FJ 2], lo que sucedería, por ejemplo, en aquellos casos en los que la Administración no indaga suficientemente sobre el verdadero domicilio del interesado antes de acudir a la notificación edictal, o habiéndose notificado el acto a un tercero respetando los requisitos establecidos en la Ley, se prueba que el tercero no entregó la comunicación al interesado» [Sentencia de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 3943/2007), FD Tercero].

Por la misma razón, no cabe alegar indefensión material cuando el interesado colaboró en su producción [ATC 403/1989, de 17 de julio, FJ 3; Sentencias de este Tribunal de 14 de enero de 2008 (rec. cas. núm. 3253/2002), FD Sexto; y de 10 de enero de 2008 (rec. cas. núm. 3466/2002), FD Cuarto], ni, desde luego, cuando ha rehusado personalmente las notificaciones (SSTC 68/1986, de 27 de mayo, FJ 3; y 93/1992, de 11 de junio, FJ 4).

CUARTO.- Una vez establecido que en el ámbito de las notificaciones de los actos y resoluciones administrativas resulta aplicable el derecho a la tutela judicial efectiva, conviene comenzar aclarando, como presupuesto general, que lo trascendente en el ámbito de las notificaciones es determinar si, con independencia del cumplimiento de las formalidades legales, el interesado llegó a conocer el acto o resolución a tiempo para -si lo deseaba- poder reaccionar contra el mismo, o, cuando esto primero no sea posible, si, en atención a las circunstancias concurrentes, debe presumirse o no que llegó a conocerlos a tiempo.

Pues bien, el análisis pormenorizado de la jurisprudencia de esta Sala y Sección en materia de notificaciones en el ámbito tributario -inevitablemente, como hemos señalado anteriormente, muy casuística- pone de relieve que, al objeto de determinar si debe entenderse que el acto administrativo o resolución notificada llegó o debió llegar a conocimiento tempestivo del interesado, los elementos que, con carácter general deben ponderarse, son dos. En primer lugar, el grado de cumplimiento por la Administración de las formalidades establecidas en la norma en materia de notificaciones, en la medida en que tales formalidades van únicamente dirigidas a garantizar que el acto llegue efectivamente a conocimiento de su destinatario. Y, en segundo lugar, las circunstancias particulares concurrentes en cada caso, entre las que necesariamente deben destacarse tres: a) el grado de diligencia demostrada tanto por el interesado como por la Administración; b) el conocimiento que, no obstante el incumplimiento en su notificación de todas o algunas de las formalidades previstas en la norma, el interesado haya podido tener del acto o resolución por cualesquiera medios; y, en fin, c) el comportamiento de los terceros que, en atención a la cercanía o proximidad geográfica con el interesado, pueden aceptar y aceptan la notificación.

La primera de las circunstancias concurrentes a valorar es, como acabamos de referir, el deber de diligencia exigible tanto al obligado tributario como a la Administración.

Con relación a la diligencia que ha de demostrar el obligado tributario, se ha dicho que corresponde a los obligados tributarios realizar todas las actuaciones necesarias dirigidas a procurar la recepción de las comunicaciones enviadas por la Administración tributaria, y, en particular, «declarar el domicilio fiscal para facilitar una fluida comunicación con las Administraciones Tributarias» [Sentencia de 12 de diciembre de 1997 (rec. cas. núm. cas. en interés de ley 6561/1996), FD Octavo].

Esta Sala ha puesto especial énfasis en el deber de los obligados tributarios de comunicar su domicilio y los cambios en el mismo. En particular, se ha afirmado con rotundidad que, en la medida en que la carga de fijar y comunicar el domicilio «recae normativamente sobre el sujeto pasivo», «si tal obligado tributario no cumple con la citada carga, el potencial cambio real de domicilio no produce efectos frente a la Administración hasta que se presente la oportuna declaración tributaria». En este sentido, se ha rechazado que la notificación edictal lesionara el art. 24.1 CE en ocasiones en las que se ha modificado el domicilio sin comunicárselo a la Administración tributaria [entre las más recientes, Sentencias de esta Sala de 27 de enero de 2009 (rec. cas. núm. 5777/2006), FD Quinto; 7 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 7637/2005), FD Quinto; y 21 de enero de 2010 (rec. cas. núm. 2598/2004), FD Tercero], pero -conviene subrayarlo desde ahora- siempre y cuando la Administración tributaria haya actuado a su vez con la diligencia y buena fe que le resultan exigibles.

Por lo que se refiere a la diligencia que corresponde a la Administración, ha de traerse necesariamente a colación la doctrina que ha sentado el Tribunal Constitucional en relación con la especial diligencia exigible a los órganos judiciales en la comunicación de los actos de naturaleza procesal, trasladable, como hemos dicho, mutatis mutandis, a la Administración.

En particular, el máximo intérprete de nuestra Constitución, subrayando el carácter «residual», «subsidiario», «supletorio» y «excepcional», de «último remedio» -apelativos, todos ellos, empleados por el Tribunal- de la notificación mediante edictos [SSTC 65/1999, de 26 de abril, FJ 2; 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2; 43/2006, de 13 de febrero, FJ 2; 163/2007, de 2 de julio, FJ 2; 223/2007, de 22 de octubre, FJ 2; 231/2007, de 5 de noviembre, FJ 2; 2/2008, de 14 de enero, FJ 2; y 128/2008, de 27 de octubre, FJ 2], ha señalado que tal procedimiento «sólo puede ser empleado cuando se tiene la convicción o certeza de la inutilidad de cualquier otra modalidad de citación» (STC 65/1999, cit., FJ 2); que el órgano judicial «ha de extremar las gestiones en averiguación del paradero de sus destinatarios por los medios normales a su alcance, de manera que el acuerdo o resolución judicial que lleve a tener a la parte en un proceso como persona en ignorado paradero debe fundarse en criterios de razonabilidad que conduzcan a la certeza, o cuando menos a una convicción razonable, de la inutilidad de los medios normales de citación» (SSTC 163/2007, cit., FJ 2; 231/2007, cit., FJ 2; en términos similares, SSTC 2/2008, cit., FJ 2; 128/2008, cit., FJ 2; 32/2008, de 25 de febrero, FJ 2; 150/2008, de 17 de noviembre, FJ 2; y 158/2008, de 24 de noviembre, FJ 2; 223/2007, cit., FJ 2; y 231/2007, cit., FJ 2). En fin, recogiendo implícita o explícitamente esta doctrina, en la misma dirección se ha pronunciado recientemente esta Sala en Sentencias de 21 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 4883/2006), FD Tercero; de 28 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 3341/2007), FD 3; de 12 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 90/2007), FD Tercero; de 28 de octubre de 2010 (rec. cas. núms. 4689/2006 y 4883/2006), FD Tercero; y de 28 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 2270/2002), FD Sexto.

Ahora bien, sobre estas afirmaciones generales deben hacerse algunas matizaciones:

- En primer lugar, que el deber de diligencia del órgano judicial a la hora de indagar el domicilio no tiene siempre la misma intensidad, sino que varía en función del acto que se comunica (inicio de actuaciones judiciales o actos procesales de un procedimiento ya abierto) [SSTC 113/2001, cit., FJ 5; 150/2008, de 17 de noviembre, FJ 2; y 158/2008, de 24 de noviembre, FJ 2].

- En segundo lugar, que «dicha obligación debe ponderarse en función de la mayor o menor dificultad que el órgano judicial encuentre para la identificación o localización de los titulares de los derechos e intereses en cuestión, pues no puede imponérselos a los Tribunales la obligación de llevar a cabo largas y complejas indagaciones ajenas a su función» (STC 188/1987, de 27 de noviembre, FJ 2; y Sentencia de esta Sala 12 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 90/2007), FD Tercero); sin que se pueda «demandar del Juez o Tribunal correspondiente una desmedida labor investigadora y de cercioramiento sobre la efectividad del acto de comunicación en cuestión» (STC 113/2001, de 7 de mayo, FJ 5; en términos parecidos, SSTC 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2; 90/2003, de 19 de marzo, FJ 2; 43/2006, de 13 de febrero, FJ 2; y 76/2006, de 13 de marzo).

- En tercer lugar, el Tribunal Constitucional viene señalando que existe un especial deber de diligencia de la Administración cuando se trata de la notificación de sanciones, con relación a las cuales, en principio, «antes de acudir a la vía edictal», debe «intentar la notificación en el domicilio que aparezca en otros registros públicos» (SSTC 32/2008, de 25 de febrero, FJ 2; y 128/2008, de 27 de octubre, FJ 2).

Todos los citados elementos deben ser ponderados tendiendo siempre presente, de un lado, el principio antiformalista que, como ya hemos señalado, rige en materia de notificaciones, y, en síntesis, viene a implicar que, en este ámbito, lo decisivo no es que se cumplan las formalidades legales, sino que el interesado haya tenido o haya podido tener conocimiento tempestivo del acto; y, de otro, el principio de buena fe que debe regir las relaciones entre la Administración y los administrados.

En lo que a los ciudadanos se refiere, esta Sala ha señalado que el principio de buena fe «impid[e] que el administrado, con su conducta, pueda enervar la eficacia de los actos administrativos» [Sentencias de 6 de junio de 2006 (rec. cas. núm. 2522/2001), FD Tercero; de 12 de abril de 2007 (rec. cas. núm. 2427/2002), FD Tercero; y de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto], y les impone «un deber de colaboración con la Administración en la recepción de los actos de comunicación que aquella les dirija» [Sentencias 28 de octubre de 2004 (rec. cas. en interés de ley núm. 70/2003), FD Quinto; de 10 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 9547/2003), FD Cuarto; y de 16 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 7305/2003), FD Segundo], lo que conlleva, entre otros los siguientes corolarios:

a) Que el acto o resolución debe entenderse por correctamente practicada cuando, como advierten expresamente algunas normas vigentes (arts. 111.2 LGT; 59.4 de la Ley 30/1992; y 43.a) del Real Decreto 1829/1999), el interesado rehúse su notificación [Sentencia de esta Sala de 18 de diciembre de 2008 (rec. cas. núm. 3302/2006), FD Tercero; en los mismos términos, Sentencias de 2 de abril de 2009 (rec. cas. núm. 3251/2006), FD Tercero; y de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 3943/2007), FD Tercero].

b) *Que carece de trascendencia que la notificación sea defectuosa si consta que el interesado ha podido conocer la decisión que se le pretendía comunicar; porque el principio de buena fe impide tutelar al recurrente cuando utiliza los errores incurridos por la Administración en la notificación, «con propósitos no de auténtica defensa, sino de obstrucción a la actuación de la Administración tributaria» [Sentencia de 28 de julio de 2000 (rec. cas. núm. 6927/1995), FD Tercero].*

c) *Que si el interesado incumple con la carga de comunicar el domicilio o el cambio del mismo, en principio -y, reiteramos la precisión, siempre que la Administración haya demostrado la diligencia y buena fe que también le son exigibles-, debe sufrir las consecuencias perjudiciales de dicho incumplimiento [Sentencias de 10 de junio de 2009, cit., FD Cuarto; y de 16 de junio de 2009, cit., FD Segundo].*

d) *Y, finalmente, que, con carácter general, no cabe que el interesado alegue que la notificación se produjo en un lugar o con persona improcedente cuando recibió sin problemas y sin reparo alguno otras recogidas en el mismo sitio o por la misma persona [STC 155/1989, de 5 de octubre, FJ 3; ATC 89/2004, de 22 de marzo, FJ 3; ATC 387/2005, de 13 de noviembre, FJ 3; Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 2004 (rec. cas. en interés de ley núm. 70/2003), FD Cuarto; de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto; y de 22 de marzo de 1997 (rec. de apelación. núm. 12960/1991), FD Segundo].*

La buena fe, sin embargo, no sólo resulta exigible a los administrados, sino también a la Administración. En particular, esta buena fe obliga a la Administración a que, aún cuando los interesados no hayan actuado con toda la diligencia debida en la comunicación del domicilio (bien porque no designaron un domicilio a efectos de notificaciones, bien porque los intentos de notificación en el indicado han sido infructuosos), antes de acudir a la notificación edictal o mediante comparecencia, intente la notificación en el domicilio idóneo, bien porque éste consta en el mismo expediente [SSTC 76/2006, de 13 de marzo, FJ 4; y 2/2008, de 14 de enero, FJ 3], bien porque su localización resulta extraordinariamente sencilla, normalmente acudiendo a oficinas o registros públicos (SSTC 135/2005, de 23 de mayo, FJ 4; 163/2007, de 2 de julio, FJ 3; 223/2007, de 22 de octubre, FJ 3; 231/2007, de 5 de noviembre, FJ 3; y 150/2008, de 17 de noviembre, FJ 4), especialmente cuando se trata de la notificación de sanciones administrativas (SSTC 54/2003, de 24 de marzo, FFJJ 2 a 4; 145/2004, de 13 de septiembre, FJ 4; 157/2007, de 2 de julio, FJ 4; 226/2007, de 22 de octubre, FJ 4; 32/2008, de 25 de febrero, FJ 3; 128/2008, de 27 de octubre, FFJJ 2 y 3; y 158/2008, de 24 de noviembre, FJ 3).

QUINTO.- Una vez fijados con claridad los criterios que permiten determinar en cada caso concreto si debe o no entenderse que el acto o resolución llegó a conocimiento tempestivo del interesado (y, por ende, se le causó o no indefensión material), procede ya, sin más trámites, explicar cómo, según se desprende de nuestra jurisprudencia, deben aplicarse esos criterios. Y, a este respecto, hay que comenzar por distinguir, fundamentalmente, entre los supuestos en los que se cumplen en la notificación del acto o resolución todas y cada una de las formalidades previstas en la norma (o reclamadas en la interpretación de las mismas por la doctrina de esta Sala), y aquellos otros en los que alguna o algunas de dichas formalidades no se respetan.

A) En aquellos supuestos en los que se respetan en la notificación todas las formalidades establecidas en las normas, y teniendo dichas formalidades como única finalidad la de garantizar que el acto o resolución ha llegado a conocimiento del

interesado, debe partirse en todo caso de la presunción -iuris tantum- de que el acto de que se trate ha llegado tempestivamente a conocimiento del interesado.

Esta presunción, sin embargo, puede enervarse en todos aquellos casos en los que, no obstante el escrupuloso cumplimiento de las formalidades legales, el interesado acredite suficientemente, bien que, pese a su diligencia, el acto no llegó a su conocimiento o lo hizo en una fecha en la que ya no cabía reaccionar contra el mismo; o bien que, pese a no haber actuado con la diligencia debida (naturalmente, se excluyen los casos en que se aprecie mala fe), la Administración tributaria tampoco ha procedido con la diligencia y buena fe que le resultan reclamables.

1) Con relación al primero de los supuestos, es decir cuando el acto o resolución adecuadamente notificado no llegó al conocimiento del interesado pese a que éste actuó con la diligencia debida, debe señalarse que la diligencia que se exige es del interesado y no del tercero. El supuesto que más frecuentemente se examina por los Tribunales es el de la notificación a un tercero que guarda cercanía o proximidad geográfica con el destinatario (empleada/o del hogar, conserje o portero/a de una finca, vigilante del edificio, etc.).

Con carácter general, en primer lugar, debe subrayarse que en los supuestos en los que se ha entregado la notificación a un tercero que, tal y como exige la jurisprudencia, guarda con el interesado proximidad o cercanía geográfica, la norma sólo establece -puede establecer- una mera presunción -eso sí, de cierta intensidad- de que el acto o resolución llegó a conocimiento del destinatario. Por esta razón, esta Sala ha señalado, recogiendo la doctrina constitucional, que «es verdad que cuando la notificación se practica correctamente a un tercero, si el interesado niega haberla recibido o haberlo hecho intempestivamente el órgano judicial o la Administración no pueden presumir sin más que el acto ha llegado a conocimiento del interesado, sino que deben atender a dicha alegación (SSTC 275/1993, de 20 de septiembre, FFJJ 3 y 4; 39/1996, de 11 de marzo, FJ 2; 78/1999, de 26 de abril, FJ 2; 113/2001, de 7 de mayo, FJ 3; 21/2006, de 30 de enero, FJ 3; 113/2006, de 5 de abril, FJ 6), pero corresponde a la parte probar dicho extremo [STC 116/2004, de 12 de julio, FJ 5. En el mismo sentido, se ha pronunciado el Tribunal Supremo en Sentencias de 15 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4789/2004), FD Tercero; y de 4 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 2421/2005), FD Quinto]» [Sentencia de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 3943/2007), FD Tercero; en el mismo sentido, Sentencia de 14 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 5455/2007), FD Cuarto].

Corresponde además al obligado tributario el esfuerzo de probar que, pese al cumplimiento exquisito de las normas que regulan las notificaciones, el acto o resolución no llegó a tiempo para que el interesado pudiera reaccionar contra el mismo, y tal esfuerzo debe consistir en algo más que meras afirmaciones apodícticas no asentadas en prueba alguna [STC 116/2004, de 12 de julio, FJ 5; y Sentencias de esta Sala de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto; de 15 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4789/2004), FD Tercero; de 4 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 2421/2005), FD Quinto; de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 3943/2007), FD Tercero; y de 14 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 5455/2007), FD Cuarto].

Finalmente, conviene precisar asimismo que lo que los interesados deben probar es que el acto o resolución no les llegó «a tiempo» para reaccionar contra el mismo (STC 113/2006, de 5 de abril, FJ 6), o «que no les fue trasladado con el tiempo suficiente

para reaccionar en defensa de sus derechos e intereses legítimos» (STC 113/2006, de 5 de abril, FJ 6). De manera que si tuvo conocimiento del acto por el tercero cuando aún le quedaba tiempo para reaccionar, el interesado está en la obligación de hacerlo, sin que, en principio, quepa interpretar -como a menudo se hace- que el plazo para recurrir se cuenta desde que el tercero le hizo entrega de la comunicación [STC 184/2000, de 10 de julio, FJ 3. En el mismo sentido se ha pronunciado esta Sala en la Sentencia de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 3943/2007), FD Tercero, y, citando la anterior, en la Sentencia de 14 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 5455/2007), FD Cuarto].

2) El segundo de los supuestos en que quiebra la presunción de que el acto llegó a conocimiento tempestivo del interesado, pese a que se han cumplido todas las formalidades en la notificación, se produce, en esencia, cuando el obligado tributario no comunica a la Administración el cambio de domicilio, y ésta, tras intentar la notificación del acto o resolución en el domicilio asignado en principio por el interesado, acude directamente a la vía edictal o por comparecencia, pese a que resultaba extraordinariamente sencillo acceder, sin esfuerzo alguno, al nuevo domicilio, bien porque éste se hallaba en el propio expediente, bien porque cabía acceder al mismo mediante la simple consulta en las oficinas o registros públicos (o, incluso, en las propias bases de datos de la Administración actuante). En esta línea el Tribunal Constitucional ha afirmado que «cuando del examen de los autos o de la documentación aportada por las partes se deduzca la existencia de un domicilio o de cualquier otro dato que haga factible practicar de forma personal los actos de comunicación procesal con el demandado debe intentarse esta forma de notificación antes de acudir a la notificación por edictos» (entre muchas otras, STC 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2; en el mismo sentido, SSSTC 291/2000, de 30 de noviembre, FJ 5; 43/2006, de 13 de febrero, FJ 2; 223/2007, de 22 de octubre, FJ 2; y 2/2008, de 14 de enero, FJ 2). De igual forma, el Tribunal Supremo ha incidido en la jurisprudencia más reciente en la idea de que «el carácter residual de la notificación edictal al que ya hemos aludido requiere que, antes de acudir a ella, se agoten las otras modalidades que aseguran en mayor grado la recepción por el destinatario de la correspondiente notificación, así como que no conste el domicilio del interesado o se ignore su paradero» [Sentencias de 12 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 90/2007), FFDD Segundo y Tercero; y de 28 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 2270/2002), FD Sexto].

B) La segunda situación a tener en cuenta para valorar si el acto o resolución llegó a conocimiento tempestivo del interesado, es aquella en la que no se cumplen en la notificación del acto o resolución todas y cada una de las formalidades previstas en la norma. En este caso hay que diferenciar, a su vez, según las formalidades incumplidas por el poder público sean de carácter sustancial o secundario.

1) Cuando en la notificación se han desconocido formalidades de carácter sustancial, en la medida en que éstas se consideran imprescindibles como medio para garantizar que la comunicación del acto o resolución tiene lugar, hay que presumir que estos no han llegado a conocimiento tempestivo del interesado, causándole indefensión y lesionando, por tanto, su derecho a obtener la tutela judicial efectiva garantizado en el art. 24.1 CE. Ahora bien, esta presunción admite prueba en contrario que, naturalmente, corresponde a la Administración [así se desprende de la STC 21/2006, de 30 de enero, FJ 4, y de la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 7914/2003), FD Tercero], lo que sucedería, por ejemplo, cuando la Administración acredite suficientemente que el acto llegó a conocimiento del

interesado. De igual forma, los defectos sustanciales carecen de trascendencia cuando no se cuestiona -o, lo que es igual, se admite expresa o implícitamente- que el acto o resolución llegó tempestivamente a su destinatario [Sentencias de esta Sala de 25 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 3545/2003), FD Cuarto; de 4 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 2421/2005), FD Quinto], o, en fin, pese a las irregularidades serias que pudieran haber existido en la notificación, se recurre el acto o resolución dentro del plazo legalmente establecido (supuesto específicamente previsto en el art. 58.3 de la LRJ-PAC).

De la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo pueden extraerse algunos ejemplos de defectos calificables como sustanciales. Así:

a) La notificación en un domicilio que no es el del interesado a un tercero que no se demuestra que cumpla el requisito de la "cercanía" o "proximidad" geográfica con el destinatario que ha venido exigiendo la jurisprudencia (entre otras, SSTC 21/2006, de 30 de enero, FJ 4; 111/2006, de 5 de abril, FJ 5; y 113/2006, de 5 de abril, FJ 6).

b) La notificación que se efectúa en un domicilio que no es el del interesado, no haciéndose además constar la relación que el receptor de la comunicación tiene con el mismo [Sentencia de esta Sala de 8 de noviembre de 2006 (rec. cas. núm. 4201/2001), FD Segundo].

c) La notificación en las dependencias de la Administración a un tercero, no constando que sea el representante de la sociedad interesada ni la relación que tiene con el destinatario [Sentencia de 30 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 7914/2003), FD Cuarto].

d) La notificación que se realiza en el domicilio del obligado tributario a tercera persona que no hace constar su identidad, consignando el nombre y apellido/s y/o el DNI [art. 111.1 LGT; Sentencias de 8 de marzo de 1997 (rec. apel. núm. 5256/1991), FD Primero; de 25 de febrero de 1998 (rec. apel. núm. 11658/1991), FD Primero; de 15 de octubre de 1998 (rec. apel. núm. 6555/1992), FD Segundo; de 2 de octubre de 1999 (rec. cas. núm. 131/1995), FD Primero; de 9 de marzo de 2000 (rec. apel. núm. 2017/1992), FD Tercero; de 11 de diciembre de 2001 (rec. cas. núm. 4239/1996), FD Segundo; de 9 de diciembre de 2003 (rec. cas. núm. 4459/1998), FD Tercero; y de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto].

e) Notificación edictal o por comparecencia sin que se intentara dos veces [STC 65/1999, de 26 de abril, FJ 3; y Sentencias de esta Sala de 8 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 10087/2003), FD Tercero; de 21 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 4883/2006), FJ Tercero; de 28 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 3341/2007), FJ Tercero; y de 28 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 2270/2002), FD Sexto] la notificación en el domicilio fiscal del interesado o en el designado por el mismo [art. 112.LGT; Sentencia de 30 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 6144/2006), FJ Quinto]; o no habiéndose producido el segundo intento transcurrida una hora desde el primero [Sentencia de 28 de octubre de 2004 (rec. cas. en interés de ley núm. 70/2003), FJ Cuarto]; o no constando la hora en la que se produjeron los intentos [Sentencia de 11 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 4370/2003), FJ Tercero]; o, en fin, no habiéndose publicado el anuncio en el Boletín Oficial correspondiente [SSTC 65/1999, de 26 de abril, FJ 3; y 223/2007, de 22 de octubre, FJ 3].

f) *Notificación que se considera válida, pese a que ha sido rechazada por una persona distinta del interesado o su representante (ats. 111.2 LGT y 59.4 de la LRJ-PAC).*

g) *Notificación de un acto en el que no consta o consta erróneamente los recursos que proceden contra el mismo (SSTC 158/2000, de 12 de junio, FJ 6; y 179/2003, de 13 de octubre, FFJJ 1 y 4), el plazo para recurrir (SSTC 194/1992, de 16 de noviembre, FFJJ 2 y 3; y 214/2002, de 11 de noviembre, FFJJ 5 y 6) o el órgano ante el que hacerlo [art. 58.2 de la LRJ-PAC; Sentencia de esta Sala de 8 de noviembre de 2006 (rec. cas. núm. 4201/2001), FD Segundo].*

2) *En cambio, cuando las quebrantadas son formalidades de carácter secundario, debe partirse de la presunción de que, en principio, el acto o resolución ha llegado a conocimiento tempestivo del interesado, en la medida en que las formalidades obviadas no se consideran garantías imprescindibles para asegurar que el destinatario recibe a tiempo la comunicación, sino mero refuerzo de aquéllas. En este sentido, esta Sala ha señalado que «no puede elevarse a rito lo que no es más que un requisito formal de garantía no determinante de nulidad, cuando se trata de una omisión intrascendente, en cuanto la realidad acredita el conocimiento por el destinatario del contenido del acto y de todas las exigencias para su impugnación desde el momento de la notificación» [Sentencias de 6 de junio de 2006 (rec. cas. núm. 2522/2001), FD Tercero; de 12 de abril de 2007 (rec. cas. núm. 2427/2002), FD Tercero; de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto; y de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 3943/2007), FD Tercero].*

De acuerdo con la doctrina sentada por el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional, puede inferirse que, en principio, no puede entenderse que lesionen el art. 24.1 CE las notificaciones que padecen los siguientes defectos:

a) *La notificación que se entrega una vez transcurridos diez días desde que se dictó el acto (art. 58.2 de la LRJ-PAC).*

b) *Notificación que se entrega, no al portero (art. 111.1 LGT), sino a un vecino (a sensu contrario, SSTC 39/1996, de 11 de marzo, FJ 1; 19/2004, de 23 de febrero, FJ 4; y 21/2006, de 30 de enero, FJ 4), salvo cuando exista duda sobre la relación de vecindad (STC 19/2004, cit., FJ 4).*

c) *Notificación de la Resolución del TEAC en un domicilio distinto del designado por el interesado (art. 234.3 LGT), pero sí en otro adecuado -v.g.r. su domicilio fiscal o el de su representante- (STC 130/2006, de 24 de abril, FJ 6).*

d) *Notificación a un tercero que se identifica con el nombre y un apellido, y hace constar su relación con el destinatario, pero no hace constar su DNI [art. 41.2 RD 1829/1999; Sentencias de 7 de abril de 2001 (rec. cas. núm. 3749/1995), FJ Segundo (vecina); de 1 de febrero de 2003 (rec. cas. núm. 482/1998), FD Tercero (hija); de 4 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 2421/2005), FD Quinto (portero)]; o a un tercero que, hallándose en el domicilio del destinatario, no señala su relación con éste, aunque se identifica perfectamente [Sentencias de 10 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 585/2008), FD Cuarto; de 25 de febrero de 1998 (rec. apel. núm. 11658/1991), FD Primero; y de 15 de octubre de 1998 (rec. apel. núm. 6555/1992), FD Segundo; en contra, con matices, Sentencia de 30 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 7914/2003), FD Tercero]; o notificación al empleado de una entidad que, pese a que se identifica sólo con un*

nombre y el NIF de la entidad, está perfectamente identificado [Sentencia de 6 de junio de 2006 (rec. cas. núm. 2522/2001), FD Cuarto].

e) Notificación en el domicilio de una sociedad mercantil no constando que la recogiera un empleado [Sentencia de 24 de mayo de 2010 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 318/2005), FD Tercero], o no figurando la correcta identificación de la persona que la recibe, sino únicamente el sello de la entidad [Sentencias de 25 de abril de 2000 (rec. cas. núm. 6050/1995), FD Segundo; de 29 de abril de 2000 (rec. cas. núm. 5440/1995), FD Cuarto; de 11 de diciembre de 2001 (rec. cas. núm. 4239/1996), FD Segundo; de 11 de octubre de 2005 (rec. cas. núm. 4628/2000), FD Cuarto; de 30 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2574/2003), FD Quinto; y de 3 de noviembre de 2010 (rec. cas. núm. 2338/2007), FD Segundo]; o la notificación a un ente público en su propia sede recogida por persona que se identifica perfectamente pero no expresa su relación con aquel ni el motivo de hallarse en el lugar de recepción [Sentencia de 30 de septiembre de 2003 (rec. cas. núm. 6647/1998), FD Tercero]; o notificación en el domicilio de otra entidad que tiene el mismo administrador [Sentencia de 19 de diciembre de 2002 (rec. cas. núm. 7692/1997), FD Segundo]; o notificación dirigida a una sociedad recibida por un empleado de una sociedad distinta de la destinataria (matriz), con domicilio coincidente y con la que comparte servicio general de recepción (Sentencia de 11 de octubre de 2005, cit., FD Cuarto); o notificación al administrador único de la sociedad cuando se desconoce el domicilio de ésta [Sentencia de 7 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 7637/2005), FD Sexto].

f) Notificación del acto sin especificar si es o no definitivo en vía administrativa, pero indicando los recursos procedentes [Sentencia de 12 de abril de 2007 (rec. cas. núm. 2427/2002), FD Tercero]; o indicando que cabe recurso ante el "Tribunal Regional" en lugar de ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, aunque era obvio que se refería a este último (Sentencia de 12 de abril de 2007, cit., FD Tercero).

g) Notificación dirigida al domicilio del interesado, constando en el aviso de recibo de Correos el nombre de éste y el de su representante legal [Sentencia de 16 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 7305/2003), FD Segundo]; o notificación dirigida al destinatario, identificado correctamente con nombre y apellidos, pero también a nombre de una sociedad mercantil de la que no es representante [Sentencia de 21 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 4367/2005), FD Segundo].

h) Notificación realizada en un domicilio que anteriormente tenía la entidad, y que sigue siendo de empresas del mismo grupo empresarial, habiéndose firmado por quien se identifica como empleado, consigna su DNI y estampa el sello de la empresa [Sentencia de 3 de noviembre de 2010, cit., FD Segundo]; o incluso cuando, en idéntica situación, no se ha estampado el anagrama o logotipo de la empresa [Sentencia de 14 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 5455/2007), FD Cuarto]. (...)” (FFJJ 3º, 4º y 5º).

También recoge la doctrina general de las notificaciones de manera más resumida la STS 1 de octubre de 2012 (RC 3997/2010, FFJJ 2º y 3º).

La notificación es un requisito de eficacia de los actos y una garantía para el contribuyente. STS 13 de junio de 2012 (RC 2665/2008).

“(…) la notificación es un deber impuesto por la Ley a la Administración, en cuanto constituye un requisito a cuyo cumplimiento se condiciona la eficacia de los actos administrativos, como desde la perspectiva de la garantía para el administrado -

carácter este expresamente reconocido en el artículo 36 de la Ley 1/1998- en cuanto que le permite conocer el contenido de un acto administrativo para que, caso de no estar de acuerdo, pueda impugnarlo, ante el órgano correspondiente a través de los recursos pertinentes, (...)” (FJ 3º).

Notificación y vinculación con los hechos probados de la sentencia de instancia en sede casacional. STS 19 de octubre de 2011 (RC 4811/2007).

“(...) Es jurisprudencia unida esencialmente al recurso de casación que en el mismo no cabe discutir la apreciación de los hechos efectuados por la Sala de instancia y eso es precisamente lo que el actor trata de hacer en este primer motivo, como se desprende con evidencia de sus propias manifestaciones sobre lo sedicentemente acaecido en vía administrativa, al afirmar que "estos son los hechos, aunque la sentencia, en sus fundamentos de derecho segundo y cuarto, tímidamente, parece dar por probados otros...". Por eso, no puede aceptarse el intento del actor de discutir ahora si la notificación se produjo efectivamente en las circunstancias fácticas que la sentencia describe. (...)” (FJ 2º).

Notificación defectuosa. Si, pese a los vicios de la notificación, el interesado llegó a conocer el acto o resolución por cualquier medio y pudo defenderse frente al mismo, o no lo hizo exclusivamente por causas a él imputable, no cabe alegar lesión alguna de las garantías constitucionales. STS 2 de febrero de 2012 (RC 5932/2010, FJ 3º).

Impugnación directa del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Habilitación de la Ley 11/2007 y concepto de comunicación. Especialidad y tributaria en materia de notificaciones electrónicas. Ámbito subjetivo. STS 22 de enero de 2012 (RC 7/2011).

“(...) es indudable que la Ley 11/2007 en el citado artículo 27.6 contiene una habilitación para que reglamentariamente se determine el modo en que las "comunicaciones" pueden efectuarse. El término "comunicaciones" comprende también las notificaciones, por lo que no ofrece dudas que las notificaciones que el Decreto impugnado regula tienen la habilitación que el precepto de la ley expresada contiene.

La misma consideración ha de ser hecha con respecto a la impugnación sustentada en la especialidad de las normas tributarias, pues es claro que al no estar reguladas las notificaciones electrónicas en las normas tributarias vigentes su regulación en las normas de derecho administrativo común constituye el mecanismo supletorio de regulación que el artículo séptimo de la L.G.T.

[...]

el ámbito subjetivo de personas afectadas por la disposición impugnada, y dadas las características de estas, no se puede aceptar que se trate de un requisito técnico que pueda considerarse de imposible cumplimiento para las entidades destinatarias de las notificaciones,

[...]

Se infiere del texto legal citado que los criterios establecidos en la ley sobre este punto son: "capacidad económica", "capacidad técnica", "dedicación profesional" u "otros medios acreditados". Pero el precepto añade otra nota de no menor importancia que es la de que esté "garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos".

La Sala estima que, aunque en el Decreto impugnado no se contienen esas limitaciones, el ámbito subjetivo establecido impide que las mencionadas limitaciones afecten a las personas que el autor del Reglamento ha decidido incluir en el sistema de notificaciones electrónicas.

Por la naturaleza de las cosas las entidades incluidas en el ámbito de aplicación del Reglamento no están afectadas por las limitaciones que la ley prevé sobre "acceso y disponibilidad" de medios tecnológicos, a efectos de imponer la asunción de las notificaciones electrónicas.

[...]

la habilitación legal que al Decreto litigioso otorga la Ley 11/2007 excluye que las notificaciones controvertidas vulneren el precepto de la L.G.T. invocado. Se trata de dos modos de efectuar notificaciones tributarias; uno, el establecido en el artículo 109 y siguientes de la LGT , y, otro, distinto, el regulado en el Decreto impugnado, estos dos modos de notificación tienen ámbitos de aplicación separados, que coexisten, y que por tanto, ni se solapan, ni se superponen.

[...]

En lo referente a que el Decreto impugnado no contenga referencia alguna a "la privacidad de los datos", parece imprescindible poner de relieve que pese a esa falta de referencia, dichos criterios serán aplicados, pues estando consagrados en ámbitos legales distintos del que es objeto de regulación, no son obstáculo para esa aplicación. Es decir, la protección de datos, la privacidad de las comunicaciones, el secreto de las mismas, y otras regulaciones sectoriales que sobre la cuestión reglamentada incidan, no serán ignoradas por el hecho de que la norma impugnada no contenga precepto alguno sobre ellas. Contrariamente, esas normas serán también aplicadas, si así no fuera y los textos sectoriales exigiesen repetir lo que sobre ellos se establece en otros campos, las regulaciones sectoriales no serían posibles.

Por lo que hace a la Memoria que se acompaña al texto legal impugnado, es claro que las modificaciones introducidas con posterioridad al informe del Consejo de Estado han solventado los defectos en que inicialmente se pudiera haber incurrido. (...)" (FFJJ 3 in fine).

Notificación y cambio de domicilio. El contribuyente tiene la obligación de comunicar a la Administración el cambio de domicilio. STS 6 de octubre de 2011 (RC 3007/2007).

"(...) Esta Sala ha puesto especial énfasis en el deber de los obligados tributarios de comunicar su domicilio y los cambios en el mismo. En particular, se ha afirmado con rotundidad que, en la medida en que la carga de fijar y comunicar el domicilio « recae normativamente sobre el sujeto pasivo », « si tal obligado tributario no cumple con la citada carga, el potencial cambio real de domicilio no produce efectos frente a la

Administración hasta que se presente la oportuna declaración tributaria ». (...)” (FJ 4º).

Falta de identificación de la persona que recibe la notificación determina su ineficacia. STS 15 de diciembre de 2011 (STS 6538/2008).

(...) La ausencia de identificación de la persona que recibe la notificación debe considerarse, como ha afirmado esta Sala en distintas ocasiones, un defecto de carácter sustancial que provoca que deba presumirse que el acto cuya notificación se pretende no llegó a conocimiento del interesado o no lo hizo a tiempo para poder defenderse. Así, hemos negado eficacia a una notificación que se realiza en el domicilio del obligado tributario a tercera persona que no hace constar su identidad, consignando el nombre y apellido/s y/o el DNI [art. 111.1 LGT ; Sentencias de 8 de marzo de 1997 (rec. apel. núm. 5256/1991), FD Primero ; de 25 de febrero de 1998 (rec. apel. núm. 11658/1991), FD Primero ; de 15 de octubre de 1998 (rec. apel. núm. 6555/1992), FD Segundo ; de 2 de octubre de 1999 (rec. cas. núm. 131/1995), FD Primero ; de 9 de marzo de 2000 (rec. apel. núm. 2017/1992), FD Tercero ; de 11 de diciembre de 2001 (rec. cas. núm. 4239/1996), FD Segundo ; de 9 de diciembre de 2003 (rec. cas. núm. 4459/1998), FD Tercero ; y de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto]. (...)” (FJ 3º).

Notificación y cómputo del plazo para la interposición del recurso de alzada a los órganos de la Administración autonómica. No se puede aplicar la doctrina de la Sala relativa a los directores generales por no tratarse de órganos de la misma administración. STS 23 de abril de 2012 (RC 5017/2009).

“(...) a) Cuando la remisión de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional a los órganos legitimados para recurrir no se hace en el plazo previsto, pero se deja constancia expresa en las actuaciones de la fecha de notificación a los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda o a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el plazo para la interposición del recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central se cuenta desde el siguiente al de su notificación o comunicación. En estos casos, el incumplimiento del plazo previsto en el artículo 103 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas de 1996 no tiene carácter invalidante de la notificación o comunicación de la resolución realizada fuera del perentorio término establecido. Se trata de una simple irregularidad no invalidante.

b) Si no hay constancia de la fecha de recepción de la notificación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional y no es posible, por tanto, saber si el recurso de alzada fue presentado en el improrrogable plazo previsto al efecto, hay que aplicar el artículo 103 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas y exigir el estricto cumplimiento del plazo de cinco días de remisión por parte del Tribunal Regional de la resolución estimatoria. En esta situación, el incumplimiento de ese término sin consecuencias jurídicas negativas equivaldría a admitir la prórroga indefinida del plazo de interposición de la alzada por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda o por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, pues no se trata de una notificación a una persona jurídica distinta sino de una comunicación entre órganos de la misma Administración General del Estado.

c) No resulta admisible en tales circunstancias que la Administración señale la fecha en la que se da por notificada, sin justificarla.

Pues bien, el presente recurso de casación no puede ser rechazado a limine en aplicación de esta doctrina porque no está formulada respecto del Director General de Tributos de una Comunidad Autónoma, sino respecto de los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y de los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, órganos directivos que se integran en la Administración General del Estado, de la que también forman parte los tribunales económico-administrativos. (...) (FJ 2º).

I.3.2. Contenido de la notificación

La falta de indicación de la posibilidad de interponer recurso *per saltum*, no invalida la notificación realizada cuando informo de la posibilidad de interponer reposición o alzada ante el TEAR. No genera indefensión. STS 4 de marzo de 2011 (RC 634/2007).

*“(...)se hace un llamamiento a la razón material del requisito formal impuesto por la Ley al regular las notificaciones: la de evitar situaciones de indefensión, que en este caso entendemos que no puede considerarse que sea posible imputar a la notificación, ya que informó correctamente a la interesada de las dos opciones básicas para objetar la decisión tributaria: pedir un nuevo examen a la Administración gestora (recurso de reposición ante la Dirección General de Tributos) o bien acudir al sistema económico-administrativo, mediante reclamación ante el TEAR de Madrid. Ciertamente es que no se aludió al recurso *per saltum*, pero también lo es que las vías ordinarias de recurso lo fueron ofrecidas, de manera que a los efectos de una eventual indefensión, en nada le afectaba la posibilidad de vadear al TEAR de Madrid, que, en su caso, era una opción que no mejoraba sus posibilidades de defensa, aunque ciertamente las pudiese abreviar en el tiempo, pero sin por eso negar el hecho de que la notificación cubría suficientemente aquel flanco. (...)*”. (FJ 2º)

Basta el reconocimiento del sujeto pasivo de haber recibido el acuerdo de ampliación del procedimiento de inspección en cualquier otro momento posterior, para dar validez a la notificación del acto. STS 31 de marzo de 2011 (RC5147/2006).

“(...) la recurrente no cuestiona propiamente la corrección del acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras sino, sobre todo, si dicho acuerdo fue notificado o no válidamente a la recurrente y ésta entiende que si por error material del agente notificador los dos ejemplares de la notificación vuelven a poder de la Administración, aunque conste la firma del receptor de la notificación, el conocimiento material por el administrador del contenido de la notificación nunca se ha producido.

[...]

La resolución del TEAC de 15 de julio de 2004, al referirse a la validez de la notificación del acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones, hace constar que tal acuerdo de ampliación figura en el expediente, que está contenido en tres cajas, dentro de la caja correspondiente a la liquidación de 1994, constando de tres folios, está suscrita por Manuel Arroyo Souto, constando su NIF y fecha 26 de julio de 1999; igualmente se desprende tal hecho del primer escrito de alegaciones de la entidad en el

que se manifiesta no haber negado nunca la firma de la notificación del acuerdo; además, entre la documentación del expediente existen otros escritos, como la diligencia de 23 de mayo de 2000, en el que se consigna, junto con otros documentos de los que se entrega fotocopia a Manuel Arroyo Souto, el "Acuerdo de ampliación del plazo de actuaciones inspectoras (3 folios)".

Por lo tanto, habiendo suscrito la entidad tal documento, la notificación tuvo efecto y ha de declararse válidamente formulada. (...)" (FJ 2º).

I.3.3. Notificación con acuse de recibo

Resumen de los pasos a seguir en la notificación por correo certificado con acuse de recibo. STS 26 de abril de 2012 (RC 4940/2007).

"(...)la normativa reguladora de la notificación, por correo certificado, con acuse de recibo, cuando intentada la entrega dos veces en el domicilio del sujeto pasivo, no se hubiese podido practicar, es en síntesis la siguiente: 1. En el procedimiento de notificación administrativa domiciliaria de actos de liquidación tributaria mediante carta certificada con aviso de recibo (acuse de recibo), la entrega debe intentarse en el domicilio del destinatario dos veces, como así exige el artículo 251.3 del Reglamento del Servicio de Correos , aprobado por Decreto 1653/1964, de 14 mayo, y si no se hubiese podido practicar, por causas ajenas al Servicio de Correos, será preciso dejar constancia en la libreta de entrega del día y la hora de los dos intentos, indicando las causas concretas que han impedido la entrega, así como del día y hora de la entrega del Aviso de Llegada como correspondencia ordinaria. 2. Probados, inexcusablemente, los hechos anteriores mediante la adecuada certificación del Servicio de Correos, la notificación se hará con plena validez, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 59, apartado 4, de la Ley 30/1992, de 26 noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , por medio de anuncio durante 15 días en el Tablón de Edictos del Ayuntamiento de su último domicilio, y en el Boletín Oficial del Estado, o de la Comunidad Autónoma, o de la Provincia, según sea la Administración de la que proceda el acto a notificar, y el ámbito territorial del órgano que lo dictó." (...)" (FJ 2º).

Requisitos básicos que deben constar para considerar valido en acto de comunicación. STS 26 de mayo de 2011 (RC 308/2008).

"(...)habiéndose notificado un domicilio adecuado y siendo recepcionada por una persona que se identifica con nombre, firma y DNI, solo cabe concluir que los posibles defectos que concurren en la notificación son formalidades de carácter secundario, debiendo presumirse que el acto ha llegado a conocimiento tempestivo de la entidad. (...)" (FJ 8º).

Requisito de la notificación practicada en el domicilio de una persona jurídica. STS 5 de mayo de 2011 (RC 5671/2008).

"(...) tratándose de una entidad, la notificación debe practicarse en su domicilio o en el lugar señalado al efecto. Así lo permitía el art. 105.4 de la LGT al señalar que «[l]a notificación se practicará en el domicilio o lugar señalado a tal efecto por el interesado o su representante», y lo sigue manteniendo el art. 110 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando establece que la notificación podrá realizarse bien en el lugar designado -en los procedimientos iniciados a instancia del interesado-,

bien en el domicilio -en los procedimientos iniciados de oficio- del «obligado tributario o su representante». Igualmente el art. 59.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, prevé que «[l]as notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante».

Por lo tanto, habiéndose practicado la notificación en el domicilio designado al efecto por la entidad destinataria y dirigiéndose a la persona de su representante, lo cual no es objeto de discusión, resta por analizar si ésta se ha llevado a cabo de forma correcta, es decir, si, en atención a los hechos concretos, se cumplen los requisitos para que la notificación en el domicilio de la entidad recibida por una tercera persona se considere realizada de forma procedente.

Pues bien, cuando la notificación se practica en el domicilio del obligado tributario o de su representante, pero en persona distinta, esta Sala viene exigiendo que se haga constar la identidad del receptor, es decir, el nombre y documento nacional de identidad (entre las últimas, Sentencias de 30 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 7914/2003), FD Tercero; y de 10 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 585/2008), FD Cuarto), exigiendo también en algún pronunciamiento aislado la referencia a la relación que le une con el destinatario, pero advirtiendo que, incluso en estos casos, «deben valorarse las circunstancias particulares de cada supuesto para determinar si se cumplió la finalidad última de la notificación» (Sentencia de 30 de octubre de 2009, cit.).

En aplicación de la mencionada doctrina y atendiendo a los hechos que constan en el expediente, puede concluirse que la notificación se practicó en el domicilio de la entidad (calle Camino de Jesús, núm. 77, Palma de Mallorca); que allí fue recibido por un persona que firma la recepción, haciendo constar su nombre y apellido y su DNI (Doña Marga Clamor); y que con posterioridad, como declara probado la Sala de instancia, la Resolución del TEAC de 23 de mayo de 2005 se notificó también en la misma persona de D^a. Marga Clamor, sin que se haya objetado nada al respecto.

En definitiva, del conjunto de datos resulta que ninguna duda existe sobre la eficacia de la notificación practicada, al haber hecho constar tanto el nombre y DNI de quien lo recibe y sin que la ausencia de su relación con el representante o la entidad pueda tener la trascendencia que la parte recurrente pretende otorgarle. (...)" (FJ 8º).

Sólo consta la palabra autorizado y una firma ilegible; no consta la identificación del receptor y resulta imposible determinarlo. STS 15 de abril de 2011 (RCUD 282/2007).

“(…) Respecto de la primera notificación, no hay contradicción entre la doctrina de la sentencia impugnada y las de contraste, pues en aquella se mantiene la doctrina de la validez de la notificación efectuada en el domicilio del representante legal del sujeto pasivo mediante correo certificado, habiendo constancia en el acuse de recibo, de la identidad de la persona que recibe la comunicación (Secretaria), con expresión de su documento de identidad y firma, estando demostrada la recepción por dicho representante de la mencionada comunicación, según refiere la sentencia recurrida. La conclusión de la Sala de instancia es correcta, pues se asienta en lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley General Tributaria, y en la doctrina que recoge las sentencias aportadas, conforme a las cuales, "Cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado o su representante, de no hallarse presente éste en el momento de

entregarse la notificación, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad".

No puede decirse lo mismo de la segunda notificación, pues respecto de ella no se cumplen los presupuestos establecidos en dicho precepto y doctrina jurisprudencial, ya que en el aviso de recibo solo consta la palabra autorizado con una firma ilegible, sin que consten más datos sobre la identidad de la persona que estampó la rúbrica, porque es difícil, por no decir imposible, determinar si el sujeto pasivo la ha recibido. (...)" (FJ 2º).

Es necesario que el segundo intento se haga dentro del plazo reglamentariamente previsto y en hora distinta. STS 11 de octubre de 2011 (RC 3837/2007).

"(...) al margen de las consideraciones que se pueden hacer sobre la obligatoriedad de indagar cual es el actual domicilio social de la entidad mercantil ante una notificación infructuosa en el domicilio indicado, lo que si tiene carácter decisivo es que antes de procederse a la notificación edictal debe haberse practicado las notificaciones con el cumplimiento de todos los requisitos expresados en el artículo 42 del Real Decreto 1829/1999 , que en el presente caso no constan que concurren, pues, aparte de no constar en el expediente íntegramente las dos partes de los avisos de correos, la segunda notificación supera el plazo de tres días establecido para la misma, y además se practica a la misma hora del día que la practicada en primer lugar, cuando el precepto exige que se efectúe a distinta hora, siendo además importante la omisión de los datos de identificación del operador postal, lo que ha producido en el interesado una evidente indefensión, a los efectos de indagar si la notificación se había realmente llevado a efecto. (...)" (FJ 3º).

La fecha a tener en cuenta es la de la notificación y entrega en el domicilio del sujeto pasivo, no cuando posteriormente se trasladó para recogerla a la oficina de correos. STS 19 de noviembre de 2012 (RC 471/2010).

"(...) sin que puedan admitirse las alegaciones de la recurrente en el sentido que la notificación se recogió en la oficina de correos en lugar del domicilio, ya que MARCO A.V., S.L. tuvo conocimiento del fallo al ser recogida y entregada la notificación tal como muestra a posterioridad la interposición del recurso de alzada. Admitir lo contrario, supondría dejar al libre arbitrio del destinatario la notificación y en consecuencia la fecha para la interposición del correspondiente recurso administrativo, cuestión ésta no admitida por nuestro Ordenamiento Jurídico,

[...]

Pues bien, frente a la expresión de la notificación contenida en el expediente, efectuada por correo certificado dirigido al domicilio señalado en el escrito de reclamación y con la firma de recepción de persona empleada de la actora, no puede servir la pretendida confusión de haberse recogido -según dice la actora- una carta dirigida a otra sociedad distinta.

Por otra parte, niega la demandante que la persona firmante de la recepción estuviera autorizada para hacerlo o que guarde relación con MARCO A. V., S. L., cuando ha reconocido que es una empleada suya. Y, como hemos visto, la Ley sólo exige la firma de la persona que recibe. (...)" (FJ 4º).

Formato y requisito que debe ser completados por el empleado de correos en el acuse de recibo; los simples defectos formales no tienen carácter invalidante. STS 1 de octubre de 2012 (RC 3997/2010).

“(...) Sostiene en dicho primer motivo que la Sala de instancia ha llevado a cabo una interpretación irrazonable, ilógica o arbitraria del acuse de recibo, en el que se plasmó la notificación y que, a su juicio, su recto análisis no ofrece la más mínima duda, ya que la hermenéutica de la Sala de instancia parte de errores evidentes en el examen del documento.

Afirma que (i) el único número de documento nacional de identidad que consta en el acuse de recibo es el del funcionario de correos, puesto que aparece en el anverso y no en el reverso donde debería constar el del receptor, pues dicho anverso está destinado a ser rellenado por el empleado público que practica la notificación, mientras que el reverso se reserva para los datos del destinatario; (ii) la fecha que figura en el anverso no es la de entrega, sino la del primer intento de notificación; (iii) ya que en la parte del reverso del de recibo, donde se encuentra la expresión "entregado", no consta fecha alguna.

«Suez» tilda, así, de arbitraria e irrazonable la valoración que la Sala de instancia ha realizado del acuse de recibo, sin embargo, por su parte, no razona los presupuestos que le sirven de punto de partida para llevar a cabo la interpretación contraria que propone. Da por supuestas determinadas inferencias que o bien no son ciertas o bien no se desprenden del régimen jurídico aplicable con la rotundidad que expresa.

(i) En primer lugar, en cuanto atañe al número de documento nacional de identidad que figura en el acuse de recibo, la Sala de instancia consideró que se trataba del documento de identidad de la persona que recibió la notificación, mientras que «Suez» sostiene con toda rotundidad que era el del funcionario que practicó la notificación.

La referencia legal al documento nacional de identidad en la práctica de la notificación se encuentra en el artículo 41.3 del Real Decreto 1829/1999 , precepto que se refiere al del destinatario o persona que recibe la notificación, no al del funcionario que lo practica. Se confunde la recurrente cuando entiende que el artículo 42.6 exige al funcionario de correos que firme e incluya su "identificación" en el acuse cuando tenga que hacer constar los extremos y los antecedentes relativos a la notificación con dos intentos de entrega. Esta "identificación" se refiere al número de identificación personal de funcionario y no exactamente al de su documento nacional de identidad, con el que no tiene necesariamente que coincidir.

Por lo tanto, no resulta ilógico que la Sala de instancia atribuyera el número que aparece en el acuse de recibo al documento nacional de identidad del destinatario y no al del funcionario que practicó la notificación. Desde luego no resultó irracional, ni muchos menos arbitrario, como denuncia la recurrente.

En segundo lugar, del Reglamento no se obtiene, como presume la recurrente, que el anverso deba ser cumplimentado por el cartero y el reverso, de su puño y letra, por el destinatario. No se deduce así del régimen jurídico aplicable, por lo que no afecta a la validez del documento la circunstancia de que sea rellenado íntegramente por el funcionario que practica el acto de comunicación, pues no supone merma alguna del documento ni disminuye las garantías que debe reunir el acto de notificación.

(ii) *El modelo de acuse de recibo empleado en este caso cuenta en el anverso con dos recuadros, uno para el primer intento de notificación y otro para el segundo. En ambos aparecen tres apartados o casillas, que rezan: "entregado", "ausente" y "desconocido". En el documento objeto de litigio figura un aspa en la cuadrícula de "entregado". Es decir, la notificación se pudo practicar con éxito en el primer intento llevado a cabo por el funcionario de correos, y así se hizo constar en el acuse.*

(iii) *En contra de lo que aprecia «Suez», al pie del mismo recuadro donde se marcó la cuadrícula "entregado" se escribió "24/04/08", apareciendo a su lado una rúbrica. Todo indica, y no es arbitrario, que la notificación se practicó el 24 de abril de 2006 al destinatario, en su primer intento.*

En el reverso del acuse de recibo aparece como único dato el sello de la empresa, extremo también criticado por «Suez» en los motivos de queja tercero y cuarto, pues echa en falta la identificación de la persona física que recibió la notificación; sin embargo, ya hemos dicho que no es contrario al Reglamento ni supone una interpretación arbitraria, irracional o ilógica concluir que el número de documento nacional de identidad que figura en el anverso del documento sea el del receptor de la notificación, quien estampó el sello de la empresa en el reverso.

No está de más recordar, como ya dijimos en nuestra sentencia de 29 de abril de 2000 (casación 5440/1995 FJ 4º), en un supuesto análogo, que «no se infringieron los preceptos invocados, al tener por hecha la controvertida notificación en la fecha que en ella figura y que fue consignada, al tiempo de estamparse el aludido sello de la empresa que la recibía, por la persona que firmó su recepción, pues en el caso de grandes entidades, con numerosos empleados y diferentes servicios, que reciben y tramitan muchos documentos y por ello habilitan soluciones ágiles, como es la de usar estampillas o sellos identificadores, no sería equitativo que esa libre decisión solo fuera válida para lo que les beneficiara».

En definitiva, la circunstancia de que el modelo utilizado no esté completado en su integridad o que el funcionario de correos que practicó la notificación dejara algunos espacios sin cumplimentar no impide comprobar ni corroborar, sin la menor duda, el lugar, la fecha y el destinatario de la notificación practicada.” (FJ 4º).

I.3.4. Notificaciones realizadas a tercero

Notificación realizada a un empleado en el domicilio de la entidad, donde además se habían practicado otras notificaciones y no se acredita la condición de no trabajador de la sociedad. STS 12 de mayo de 2011 (RC 2697/2008).

“(…) como consta en el expediente administrativo, en el acuse de recibo sólo figura un nombre N. Foulatier y una fecha, 10 de agosto de 1998. Pues bien, es cierto que la recepción de la notificación adolece de ciertas deficiencias en la medida en que, aun siendo una sede de la empresa donde se practica la notificación, en el acuse de recibo sólo figura un nombre, N. Foulatier, pero ni hay firma, ni consta su DNI, ni tampoco figura su relación con la empresa.

Sin embargo, consta en el expediente administrativo el modelo 190 de retenciones del trabajo de La Reserva de Marbella, S.A., correspondiente al ejercicio 1998, en el que figura entre los perceptores de rendimientos doña Natalia Foulatier Rea. Hecho que refleja también el Informe complementario realizado por la Administración de

Marbella de fecha 23 de junio de 1999 y recoge el TEAR en su Resolución de 28 de noviembre de 2000. Y, de igual forma, la propia entidad recurrente en el escrito de 19 de abril de 2001 por el que interpone recurso de alzada ante el TEAC reconoce que «D^a Natalia Foulatier» es una «persona que se encuentra en la oficina de venta y no pertenece al personal de administración de la sociedad, sino al de ventas» (pág. 3).

Por otra parte, en el mencionado Informe ampliatorio de fecha 23 de junio de 1999 se dice que la notificación fue entregada en la Av. Ricardo Soriano número 25, de Marbella, «lugar en el que habitualmente se han realizado las entregas de las notificaciones dirigidas a la entidad», y, como señala la Sentencia impugnada en el fundamento de derecho Tercero, «la recurrente no ha intentado prueba procesal alguna encaminada a enervar la veracidad del mencionado informe». Siendo esto así, resulta suficiente con recordar que es doctrina del Tribunal Constitucional y también de esta Sala que no cabe que el interesado alegue que la notificación se produjo en un lugar o con persona improcedente cuando recibió sin problemas y sin reparo alguno otras recogidas en el mismo sitio o por la misma persona [STC 155/1989, de 5 de octubre, FJ 3; ATC 89/2004, de 22 de marzo, FJ 3; ATC 387/2005, de 13 de noviembre, FJ 3; Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 2004 (rec. cas. en interés de ley núm. 70/2003), FD Cuarto; de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto; y de 22 de marzo de 1997 (rec. de apelación. núm. 12960/1991), FD Segundo].

Por lo tanto, estando acreditado por estos medios que la receptora de la notificación era empleada de la empresa y que en el mismo lugar se recibieron otras notificaciones, debe considerarse que los incumplimientos formales en la forma de practicarse la notificación tienen carácter secundario y, por ende, permiten establecer la presunción de que la entidad tuvo conocimiento del acto de forma temporánea.

Y frente a esta presunción, la entidad recurrente no niega el carácter de empleada de quien recibió la notificación, ni discute que en el domicilio en que se practicó la notificación no se hubiesen recibido otras notificaciones, careciendo de fuerza suficiente para destruirla, la referencia a la personación del representante de la sociedad ante la Administración de Marbella el 19 de marzo de 1999 porque, como acertadamente señala la Sala de instancia, «aunque se niega apodóticamente que la fuente por medio de la cual se conoció el acto combatido fuera, precisamente, tal acto de notificación, esta negativa es apoyada por la alusión a la circunstancia en que se sitúa la posterior noticia, momento por completo indeterminado y en absoluto acreditado, como es el de la pretendida comparecencia ante la Administración en Marbella de la AEAT, de cuya existencia y contenido no hay rastro en el expediente ni se ha intentado siquiera» (FD Quinto)” (FJ 8º).

En el mismo sentido y relacionado con la carga de la prueba de acreditar la relación entre el receptor de la comunicación y el destinatario la STS 26 de junio de 2012 (RC 2540/2010, FJ 2º).

Notificación realizada a personal de seguridad. El personal de seguridad que recibió la notificación prestaba servicios a varias empresas del grupo. STS 14 de marzo de 2012 (RC 5455/2007).

“(…) es que, además, al análisis de la prueba efectuado por la Sala a quo no es ilógico, irracional o arbitrario: (i) en primer lugar, porque la sentencia recurrida no menciona la existencia de una relación laboral entre la persona que acusó recibo de la

notificación y «Sogecable», se limita a entender que era «una persona responsable de la empresa actora, al no constar por parte de ésta objeción alguna al contenido del reverso de la referida notificación» (FJ 4º, párrafo segundo), que no es lo mismo; (ii) en segundo término, porque la propia sociedad recurrente reconoce que «existía una empresa de seguridad que prestaba servicios de recepción en el mismo» y que «un miembro del personal de seguridad procedió a acusar recibo de la notificación en cuestión», aunque entienda que lo hizo por error; y (iii) finalmente porque en esa anterior sede de la compañía recurrente seguían teniendo su domicilio otras sociedades del grupo a las que la misma empresa de seguridad prestaba el antedicho servicio (véase el certificado aportado por el Grupo Prosegur en los folios 93 y 94 de las actuaciones en la instancia).

Esta Sala ha considerado válida la notificación efectuada a una sociedad filial de otra, que inicialmente tenía su domicilio en la misma sede de Madrid que la matriz, aunque posteriormente lo cambiara, y que compartía con ella un servicio general de recepción, resultando además que tuvo pleno conocimiento de las notificaciones recibidas por esta última [sentencia de 11 de octubre de 2005 (casación 4628/00 , FJ 4º)], situación que no difiere en lo sustancial de lo sucedido en el caso de autos, por lo que, desde esa perspectiva, la notificación debe considerarse válidamente practicada a un tercero. (...)” (FJ 3º).

No puede presumirse, sin más, la recepción de la notificación cuando fue practicada a un tercero; pero la carga de la prueba de acreditar que el acto de comunicación no tuvo lugar, le corresponde al interesado. STS 5 de mayo de 2011 (RC 5671/2008).

“(...) es verdad que cuando la notificación se practica correctamente a un tercero, si el interesado niega haberla recibido o haberlo hecho intempestivamente el órgano judicial o la Administración no pueden presumir sin más que el acto ha llegado a conocimiento del interesado, sino que deben atender a dicha alegación [SSTC 275/1993, de 20 de septiembre, FFJJ 3 y 4; 39/1996, de 11 de marzo, FJ 2 ; 78/1999, de 26 de abril, FJ 2 ; 113/2001, de 7 de mayo, FJ 3 ; 21/2006, de 30 de enero, FJ 3 ; 113/2006, de 5 de abril , FJ 6), pero corresponde a la parte probar dicho extremo [STC 116/2004, de 12 de julio , FJ 5. En el mismo sentido, se ha pronunciado el Tribunal Supremo en Sentencias de 15 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4789/2004), FD Tercero; y de 4 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 2421/2005), FD Quinto].

Sin embargo, en este caso, la entidad se limitó exclusivamente a poner de manifiesto que la notificación no se ha realizado de forma correcta, pero sin poner en entredicho la fecha de la recepción de la notificación. (...)” (FJ 8º).

Notificación a un tercero que se halla en el domicilio de sujeto pasivo destinatario del acto. STS 26 de junio de 2011 (RC 4028/2009).

“(...) cuando la notificación se practica en el domicilio del obligado tributario, pero en persona distinta, esta Sala viene exigiendo que se haga constar la identidad del receptor, es decir, el nombre y documento nacional de identidad (entre las últimas, Sentencias de 30 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 7914/2003), FD Tercero; y de 10 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 585/2008), FD Cuarto), exigiendo también en algún pronunciamiento la referencia a la relación que le une con el destinatario, pero advirtiendo que, incluso en estos casos, «deben valorarse las circunstancias

particulares de cada supuesto para determinar si se cumplió la finalidad última de la notificación» [Sentencia de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 3943/2007) FD Tercero; de 30 de octubre de 2009, (rec. cas. núm. 7914/2003), FD Tercero].(...)” (FJ 8º).

Notificación al conserje. En el presente caso se equipara la notificación a los vigilantes de seguridad con la recibida por los conserjes, cuando realicen funciones análogas en la recepción del correo. También consta que el sujeto pasivo tuvo conocimiento del acuerdo notificado antes del vencimiento del plazo para recurrir. STS 29 de septiembre de 2011 (RC 142/2008).

“(…) la jurisprudencia de esta Sala se ha referido en mayor medida, admitiendo su validez y eficacia, a las notificaciones realizadas en la persona de los conserjes y porteros [por todas, Sentencias de 4 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 2421/2005), FD Quinto y de 25 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 3545/2003), FD Cuarto], pero la misma solución debe aplicarse a los vigilantes de seguridad cuando éstos realicen, con relación a la recepción y distribución del correo, funciones similares a las de un portero o conserje. Y, en este caso, puede deducirse razonablemente que don Manuel Pérez Oliva, vigilante de seguridad, ejercía también la función de recepción y distribución del correo propia de un portero. Prueba de ello es que recibió en alguna otra ocasión una notificación dirigida a doña M^a Luz; en particular, consta en el expediente que la Resolución del TEAC de 25 de junio de 2004 fue notificada en el mismo domicilio y recogida por la misma persona don Manuel Pérez Oliva. Y así lo hemos puesto de manifiesto en la mencionada Sentencia de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006) al señalar que «[c]ierto es que no se hizo constar en la diligencia la relación del receptor con el interesado, pero también lo es que, según reconoce el recurrente, se trata del vigilante del edificio, a lo que ha de añadirse la circunstancia, probada por la sentencia, de coincidencia personal en distintos momentos, como son los de la notificación del TEAR y del TEAC, de la persona receptora».

En todo caso, incluso aunque pudiésemos defender, que no es el caso, que se ha producido el incumplimiento de alguna de las formalidades previstas en la norma, éstas no originarían la presunción de que el acto no llegó a conocimiento del interesado de forma tempestiva, originándole indefensión, porque como reconoce la propia parte recurrente, tuvo conocimiento del acto notificado el 29 de diciembre de 2003, es decir, cuando todavía no había finalizado el plazo para interponer recurso de alzada.

Y en este sentido, el Tribunal Constitucional ha señalado que cuando tiene conocimiento dentro del plazo, la mencionada notificación debe entenderse efectuada, a todos los efectos, el día que la recibió dicho tercero. Y más aún cuando «habiéndose recibido la notificación dentro del plazo para recurrir, una mínima diligencia de la parte actora podría haber evitado su acción extemporánea, pues el retraso aducido entre la recepción por parte de su [en este caso, representante] y la del recurrente no agotó el plazo legal para recurrir» (STC 184/2000, de 10 de julio, FJ 5). En el mismo sentido se ha pronunciado esta Sala en las Sentencias de 14 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 5455/2007) FD Cuarto; y de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 3943/2007) FD Tercero].

Y así se ha reconocido también en la citada Sentencia de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006) al señalar que «aun cuando el hoy recurrente se ausentara de España, junto con su esposa, el 21 de diciembre de 2003, es lo cierto que, como se

reconoce en el escrito de demanda, regresó el 29 de diciembre de dicho año y, por tanto, con tiempo suficiente para interposición del recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que tenía como límite temporal el 12 de enero de 2004» (FD Cuarto). (...)» (FJ 8º).

En el mismo sentido STS 26 de mayo de 2011 (RC 5838/2007, FJ 9º).

Notificación practicada al conserje de la finca por agentes tributarios. STS 11 de octubre de 2012 (RC 3249/2010).

“(...) la sentencia, tras exponer la doctrina jurisprudencial sobre la materia, llega a la conclusión de inexistencia de indefensión, por cuanto, tras haberse realizado un primer intento de notificación en el domicilio del interesado, en el segundo, llevado a cabo el día siguiente, el conserje del edificio donde se encuentra aquél, persona identificada con DNI, preguntó a sus ocupantes si le autorizaban a recoger la documentación, haciéndose constar en la diligencia "que le han autorizado y que recoge y firma los recibís y se encargará de hacérselos llegar". (...)» (FJ 2º).

Notificación al representante. El otorgamiento de un poder de representación ante la Administración tributaria conlleva la posibilidad de que el representante reciba notificaciones. STS 3 de febrero de 2011 (RC 3939/2006).

“(...) el concepto de actuaciones inspectoras comprende, también, la liquidación y su notificación; y, al otorgar la entidad recurrente a D^a Otilia, la autorización para "firmar cuantas Diligencias y Actas, de conformidad o disconformidad, que extienda la citada Inspección", a la vista de los términos en los que se plantea el debate en el que se hace girar la polémica sobre la cuestión de hasta qué actividad abarca las "actuaciones inspectoras", resulta que se estaba autorizando para recibir válidamente las notificaciones de las liquidaciones y sanciones que culminaban las actuaciones inspectoras. Lo cual ha de llevarnos a desestimar el recurso de casación. (...)» (FJ 3º).

Notificación al representante. Es válida la notificación practicada al que figuraba como representante en el Registro mercantil. STS 11 de mayo de 2011 (RC 420/2007).

“(...) la Administración realizó la notificación en las Oficinas de la Entidad, y al ser infructuosa, se dirigió a quién aparecía como representante legal de la misma en el Registro Mercantil, en el que se recibió por una persona identificada. El hecho de que no se trasladase la comunicación al sujeto pasivo es ajeno a la correcta actividad desarrollada por la Administración, por lo que a ella no puede imputarse el desconocimiento material por el sujeto pasivo de la iniciación de la actuación inspectora (...)» (FJ 2º).

Notificación practicada a los ex administradores. No fue válida desde el momento en que la Administración tenía constancia de su cese. STS 4 de junio de 2012 (RC 4376/2009).

“(...) en el presente caso, la Administración tributaria conocía el cese de los ex administradores personados en las actuaciones inspectoras iniciadas con «EPI» por acuerdo de su junta general de 10 de marzo de 1992, elevado a público por escritura notarial otorgada el 9 de abril de 1992, tras la venta previa de las acciones en dicha compañía a LÓPEZ-ISASI, S.A., que se documentó en escritura pública de 26 de diciembre de 1991 (85 por 100 del capital social); también supo de la expresa y

reiterada negativa a recibir cualquier notificación dirigida a «EPI» por tal causa. Siendo así, cabe concluir que no actuó con la diligencia y la buena fe que le era exigible.

Es verdad que realizó dos intentos de notificación personal en el domicilio fiscal de «EPI» de la liquidación tributaria que le giró por el impuesto sobre el valor añadido del ejercicio 2001, con fechas 13 y 14 de diciembre de 2004, cuando hubiera bastado uno sólo, al constar ya en el primero de ellos que el obligado tributario era desconocido en esa dirección, pero no citó a la compañía para notificarle la liquidación por comparecencia, mediante anuncio en el boletín oficial correspondiente, y ni siquiera intentó notificar dicha liquidación al señor Alexis (al menos no hay rastro en el expediente de tal intento), pese a que entonces ya sabía (a diferencia de lo que sucedía cuando se notificó la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras) de su nombramiento como administrador único de la sociedad en dos períodos distintos, desde el 10 de marzo a 7 de octubre de 1992, y a partir del 4 de octubre de 1993, sin que entre uno y otro lo fuera ninguno de los antiguos administradores de «EPI», conforme a las cuatro escrituras públicas aportadas por los comparecidos en el procedimiento inspector.

La conclusión se muestra evidente para esta Sala: la liquidación tributaria no puede entenderse válidamente notificada, sin que quepa presumir que su existencia era conocida por el obligado tributario o su representante, ni tampoco por los socios cuando se consideró disuelta de pleno derecho, el 29 de diciembre de 1998, pues ni siquiera refleja el expediente quiénes lo eran en aquel momento o que se hubiera intentado al menos identificarlos, de donde deriva la nulidad de la providencia de apremio objeto de esta litis, por lo que el único motivo de casación debe ser estimado. (...)" (FJ 3º).

I.3.5. Notificación edictal

Validez. Debe la Administración agotar previamente todas las posibilidades. Es imputable a la Administración tributaria cierta falta de diligencia, pues debió dirigir, al igual que había hecho en otras ocasiones, los intentos de notificación no sólo a otra de las direcciones que le constaba, antes de acudir a la vía edictal. STS 6 de octubre de 2011 (RC 3007/2007).

“(...) es un hecho probado, y así lo declara la Sentencia de instancia, que el verdadero domicilio de la sociedad era el sito en la calle Miró 48. Ahora bien, no podemos coincidir con la Sentencia impugnada que, siendo ése el domicilio fiscal, los intentos de notificación tanto del Acuerdo de liquidación como de imposición de sanción se hicieron efectivamente en el mencionado domicilio, pues consta en el expediente administrativo que los intentos de notificación de los mencionados Acuerdos tuvieron lugar en la calle Joan Miró 132, y frente a este dato no alcanzan fuerza suficiente para enervarlo: a) el hecho de que figure la condición de ausente en el domicilio, dado que, además, se comprueba que no en todos los intentos se refleja esa circunstancia, sino que en alguna de ellas consta un motivo distinto como «es desconocido en esta dirección», o «ya no tiene su domicilio en esta dirección»; y b) el hecho de que siempre firmaran los mismos agentes, «que obviamente sabían cuál era el domicilio real, con independencia de su correcta designación», pues de igual forma estos mismos agentes firmaron intentos de notificación dirigidos a la calle Miro 48 en otras ocasiones.

En definitiva, del expediente se desprende que los intentos de notificación de la liquidación y del acuerdo de imposición de sanción se dirigieron a la calle Joan Miró 132. Y, sin embargo, tanto con anterioridad como con posterioridad existen intentos de notificación en Miró 48. Este es el domicilio que figura en las diligencias de intento de notificación de la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras, de fechas 29 de noviembre, 17 de diciembre y 20 de diciembre de 1999 -folios 37, 39 y 40-, así como en la diligencia de constancia de hechos de 27 de diciembre de 2001 de notificación del acuerdo de medidas cautelares y embargo cautelar de un bien inmueble -folio 164 de expediente de recaudación-.

En efecto, al margen de su ubicación real, lo cierto es que existía una dirección Miró 48 y, por lo tanto el acuerdo de liquidación debería haberse intentado notificar formalmente en la dirección Miró 48, domicilio fiscal de la sociedad. Debemos, por ello, concluir que es imputable a la Administración tributaria cierta falta de diligencia, pues debió dirigir, al igual que había hecho en otras ocasiones, los intentos de notificación no sólo a la calle Joan Miró 132 sino también a la calle Miró 48 antes de acudir a la vía edictal, a la que la doctrina reiterada de esta Sala le ha atribuido carácter residual y excepcional, configurándola como el último recurso al que debe acudir la Administración para notificar un acto [Sentencias de 21 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 4883/2006), FD Tercero; de 28 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 3341/2007), FD Tercero; de 12 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 90/2007), FD Tercero; de 28 de octubre de 2010 (rec. cas. núms. 4689/2006 y 4883/2006), FD Tercero; y de 28 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 2270/2002), FD Sexto].

Cuanto antecede pone de manifiesto la ineficacia de la notificación de los Acuerdos de liquidación e imposición de sanción, y, en consecuencia, la nulidad de las providencias de apremio y actos posteriores del procedimiento, debiéndose estimar el presente motivo de casación.” (FJ 7º).

La presunción de conocimiento tempestivo del acto por el interesado quiebra, pese a haber cumplido las formalidades en la notificación y aunque el obligado tributario no haya comunicado el cambio de domicilio, si resultaba sencillo conocer el nuevo domicilio, debió agotarse esta posibilidad. Esta falta de diligencia de la Administración priva de eficacia a la notificación de la liquidación efectuada por edictos. STS 29 de septiembre de 2011 (RC 1529/2009).

“(…) la diligencia exigible a la Administración no permite otorgar eficacia a actuaciones en las que, tras intentar la notificación del acto o resolución en el domicilio asignado en principio por el interesado, acude directamente a la vía edictal o por comparecencia, pese a que resultaba extraordinariamente sencillo acceder, sin esfuerzo alguno, al nuevo domicilio, porque éste se hallaba en el propio expediente [SSTC 76/2006, de 13 de marzo, FJ 4 ; y 2/2008, de 14 de enero , FJ 3]. Así lo ha puesto de manifiesto esta Sala en la reciente Sentencia de 5 de mayo de 2001 (rec. cas. núm 5824/2009) en un supuesto en el que « la propia Sala de instancia reconoce que la entidad, después de señalar en un primer escrito como domicilio el de Gran Vía, al menos en tres escritos posteriores señaló el de la calle Gracia 24. Y así lo ha reconocido también el Abogado del Estado en el escrito de oposición a este recurso. Y, en definitiva, así se deriva, como hemos dejado constancia en el Fundamento Jurídico Sexto, de los documentos que se recogen en el expediente administrativo » (FD Octavo).

Siendo esto así, la buena fe y la diligencia que de acuerdo con la jurisprudencia son exigibles a los poderes públicos, debieron haber llevado a la Administración, antes de proceder a la notificación por edictos, a intentar la comunicación de la Resolución en un domicilio idóneo, en este caso, el de la calle Peguerinos, que aparecía inequívocamente, en varias ocasiones, en el propio expediente, y en el que se había conseguido con éxito efectuar otras notificaciones tanto anteriores como posteriores a la notificación de la liquidación. (...)” (FJ 6º).

En el mismo sentido la STS 22 de noviembre de 2012 (RC 3305/2010) (FJ 3º).

La notificación edictal no fue ajustada a derecho porque solo constaba un intento de notificación que fue devuelto por desconocido y posteriores notificaciones en el mismo domicilio resultaron positivas. STS 26 de abril de 2012 (RC 4940/2007).

“(…) La doctrina expuesta exige concluir que en el actual caso la notificación edictal se practicó indebidamente, por cuanto se realizó un único intento de notificación postal, figurando una causa de devolución (“desconocido”) que no estaba justificada, como demuestran las notificaciones postales posteriores obrantes en los autos a la misma entidad jurídica en idéntico domicilio.”

Sentado lo anterior, se ha de tener presente que esta Sala ha declarado que las notificaciones defectuosas de resoluciones económico-administrativas resultan insuficientes para interrumpir la prescripción, y de ahí que el sujeto pasivo no pueda darse por notificado hasta el momento en el que lo haga expresamente [sentencia de 20 de abril de 2007 (casación 2270/02 , FJ 7º)]” (FJ 2º).

I.4. OBLIGACIONES Y DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

Obligación general de colaboración con la Administración tributaria. Información general y atención a requerimientos de información. STS 16 de julio de 2012 (RC 1422/2010).

“(…) por definición, un órgano de recaudación no puede practicar requerimientos genéricos de información. Mientras que, en principio, todo sujeto pasivo de no importa qué tributos está sujeto a la potestad de comprobación e inspección de la Administración tributaria, justificándose así la existencia de requerimientos generales de información, siempre que aparezcan suficientemente motivados y se adopten siguiendo los cauces previstos en la norma. Sólo quedan sometidos al ámbito competencial de los órganos de recaudación quienes aparezcan como deudores de la Hacienda pública, no pudiendo, por ello, practicar requerimientos generales en este ámbito. En suma, tratándose de la recaudación y, por lo tanto, de los órganos administrativos que la tienen encomendada, no cabe practicar requerimientos desvinculados del cobro o de la exacción de créditos concretos y específicos. (...)” (FJ 4º).

II. PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA.

II.1. REGULACIÓN GENERAL

Especialidad de los procedimientos tributarios y aplicación subsidiaria de la Ley 30/1992. STS 19 de enero de 2012 (RCUD 386/2009).

“(...) Una de las notas que en nuestro Derecho caracterizan a los procedimientos tributarios es la de su especialidad. Prescindiendo del sistema anterior a la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 (LPA), en el que la Ley de Bases de Procedimiento Administrativo de 19 de octubre de 1889 y los reglamentos dictados para su ejecución mantenían un amplio mosaico de procedimientos en función de los distintos Departamentos, como ha puesto de relieve el Tribunal Supremo (SSTS 18 de noviembre de 1992 y de 4 de diciembre de 1998 , dicha LPA, frente a la declaración genérica de su artículo 1º.1, en la Disposición Final Primera autorizó al Gobierno para señalar los procedimientos especiales que, por razón de la materia continuaban vigentes. En uso de tal facultad el Decreto de 10 de octubre de 1958, contempló como tal, en su número 9, los de liquidación, inspección, investigación y gestión de los diferentes impuestos y contribuciones, que, en principio quedaban sustraídos a la aplicación directa de las normas generales. No obstante, es cierto que esa especialidad, inicialmente, sólo se predicaba de las normas contenidas en los Títulos IV y VI, salvo el Capítulo I de éste, y en el Capítulo II del Título I. Pero con posterioridad la Ley General Tributaria de 1963, Ley 230/1963, de 28 de diciembre (LGT/1963, en adelante), en su artículo 9, señalará un peculiar orden de prelación de fuentes en el terreno fiscal. Así dispuso que los tributos se regirán por dicha Ley General, por las leyes propias de cada uno de ellos y por los Reglamentos, en especial, de gestión, recaudación, inspección y de las reclamaciones económico-administrativas, relegando a la categoría de Derecho supletorio "las disposiciones generales del Derecho administrativo" (art. 9.2º). Sucedió, por tanto, que una norma de igual rango que la LPA, posterior a ella y de carácter especial, estableció un distinto orden de aplicación de las normas, en el ámbito tributario; de manera que las normas reglamentarias sobre gestión e inspección de los tributos tenían prevalencia sobre las disposiciones de la LPA, a las que se atribuye la función de Derecho supletorio de aquéllas.

Aunque un amplio sector de la doctrina ha considerado sin justificación suficiente este tradicional prurito de la especialidad de la Administración financiera, el criterio se mantiene en la Dis. Adicional 5ª de la LRJ y PAC, al establecer que "los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta Ley".

Esta declaración de subsidiariedad de la LRJ y PAC excluyó a los procedimientos tributarios del mandato de adecuación contenido en la Dis. Adicional 3ª de la propia Ley. Por ello el RD 803/1993, de 28 de mayo, es de modificación de determinados procedimientos tributarios para precisar algunas consecuencias que en el campo tributario produjo la aplicación supletoria de dicha Ley. (...)" (FJ 2º).

II.2. COMPETENCIA

Competencia de los órganos de gestión para dictar liquidaciones provisionales. Diferencia entre el examen de la documentación aportada y de la comprobación de la contabilidad del sujeto pasivo. STS 1 de diciembre de 2011 (RC 1114/08).

“(…) el art. 123 de la LGT, tras la redacción conferida por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, facultó a los órganos de gestión para practicar liquidaciones provisionales cuando los elementos de prueba que obraran en su poder pusieran de manifiesto la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados.

(…)

En el presente caso, la Delegación Territorial de Barcelona del Departamento de Economía y Finanzas de la Generalitat de Cataluña no transgredió los límites legales de la comprobación abreviada recogidos en el art. 123 de la LGT, puesto que no se adentró en el funcionamiento y desarrollo normal de la empresa respecto de la cual el obligado tributario pretendía acogerse a la reducción del 95% de la base imponible del ISD, no examinó su documentación contable, facultad reservada en exclusiva al procedimiento de inspección, sino que utilizó los datos y documentos presentados por aquél y a requerirle que aportara toda aquella información que permitiera justificar el acogimiento a la referida reducción.

En efecto, tal y como consta en el expediente administrativo, para comprobar la procedencia de la reducción solicitada en la escritura de aceptación y adjudicación de herencia otorgada el día 30 de julio de 1999 ante el Notario de Barcelona don Miguel Alemany Escapa, con el núm. 2.204 de su protocolo, el 12 de abril de 2000, la Delegación Territorial de Barcelona emitió requerimiento solicitando la aportación de la siguiente documentación: a) el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), ejercicios 1998 y 1999; b) la declaración censal del IAE, ejercicios 1998 y 1999; c) el balance de situación del negocio a la fecha de fallecimiento del causante; d) el Libro Registro de Bienes de Inversión; e) las amortizaciones practicadas; f) ingresos y gastos; g) la acreditación de la existencia de un local destinado a la gestión del negocio; h) la acreditación de la continuación de la titularidad del negocio tras la muerte del causante; i) las inscripciones de la empresa en la Tesorería General de la Seguridad Social, ejercicios 1998 y 1999; j) las altas y bajas de los trabajadores; k) la relación nominal de los trabajadores; l) los TC-1 desde febrero de 1998 hasta finales de febrero del año 2000; m) la justificación de los gastos de personal; n) los contratos laborales; ñ) las autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicios 1997 y 1998, del causante; y, o) las autoliquidaciones del IRPF, ejercicios 1997 y 1998, de los herederos y de la usufructuaria.

A pesar de que en este requerimiento se solicitó el balance de situación de la actividad económica ejercida a la fecha de fallecimiento de don Juan Viñas Martret, no consta que el mismo llegara a aportarse por el obligado tributario, ni que, por tanto, fuera examinado a efectos de la oportuna liquidación.

Posteriormente, la Administración autonómica emitió, el 17 de octubre de 2000, nuevo requerimiento de obtención de información, solicitando, en esta ocasión, al obligado tributario que aportara el contrato de alquiler del piso 3º-2ª situado en la calle Mallorca núm. 348 de Barcelona, así como el IAE de la actividad empresarial

desarrollada por don Fortián Viñas Cardona, alta y, en su caso, posteriores modificaciones.

De acuerdo con lo anterior, el órgano gestor se ajustó a las previsiones del art. 123 de la LGT, comprobando y negando la concurrencia de los requisitos exigidos para poder aplicar la reducción del 95% en la base imponible del ISD, actividad esta para la que no resultaba necesaria la intervención de los órganos de inspección. No puede, por tanto, entenderse que existiera extralimitación por parte de la Administración autonómica, en el sentido señalado por las recurridas en sus respectivos escritos de oposición. (...)”. FJ 3º

Competencia de la Dependencia de Gestión Tributaria para realizar rectificaciones en la cuantificación de una base imponible. STS de 31 de mayo de 2012 (RC 272/2008).

“(…) la Dependencia de Gestión ha actuado en el marco de sus competencias y a partir de los datos que el propio recurrente expresa en sus declaraciones precedentes. La falta de conformidad del recurrente con estas conclusiones, por rectificaciones que sus propias declaraciones requerían, exigía alguna de estas opciones: combatir por los medios legales la resolución de la Dependencia de Gestión mostrando su error, o, alternativamente, acreditar, mediante la prueba correspondiente, la procedencia de la corrección que el recurrente consideraba debía hacerse en sus anotaciones contables. En cualquier caso, y, por una u otra vía, la recurrente tenía que probar la procedencia de la corrección interesada, prueba que no ha efectuado ni intentando y que determina la desestimación del motivo. (...) Lo que origina el recurso es la rectificación que la Administración efectúa en el importe de las pérdidas de los ejercicios anteriores a 1997 a la vista de los datos de que se dispone. Es entonces, y sólo entonces, después de la rectificación de la Administración, cuando el propio recurrente pretende la modificación de sus datos. En estas condiciones el acto administrativo es en principio correcto y de competencia de la Dependencia de Gestión. Las rectificaciones que en esos datos corresponde llevar a cabo son carga del recurrente. (...)” (FFJJ 2º y 3º).

Liquidaciones provisionales dictadas a raíz de un procedimiento de comprobación limitada. Está proscrito el examen de la contabilidad por el órgano de gestión. STS 24 de septiembre de 2012 (RC 2431/2010).

“(…) las actuaciones de comprobación abreviada no pueden extenderse al examen de la documentación contable de empresarios y profesionales.

Y aquella comprobación y no este examen es lo que ha sucedido en el caso de autos, donde el órgano de gestión, a la vista de la declaración presentada por la parte en el ejercicio 2000, constata una disminución en la casilla 510 que afecta al resultado contable y que no era procedente, es decir, “discrepa” de los datos obrantes en la declaración, requiriendo a la sociedad mediante el correspondiente trámite que aclare esa discrepancia, presentando esta ante el órgano de gestión la declaración correspondiente al ejercicio 1997 con una breve explicación de lo sucedido y luego, ante los Tribunales Económicos-Administrativos, un documento referido a un supuesto asiento, explicaciones que ante esos meros datos no convencen ni a aquél ni a estos, dictándose y confirmándose después la correspondiente liquidación provisional.

Esas actuaciones, tal como se ha expuesto, no supusieron el examen de documentación contable alguna, como afirma la sentencia recurrida y resultan plenamente

incardinables y conformes a lo que la Ley califica de “comprobación abreviada”, pues en caso contrario se cercenarían totalmente las facultades de los órganos de gestión, facultades que la propia L.G.T. extiende en el artículo 123. 2) de la L.G.T. de 1963, en redacción dada por la Ley 25/1995, racione temporis aplicable, a “las actuaciones de comprobación que sean necesarias”, con el límite, que en el caso de autos no se ha transgredido, del examen de la documentación contable.

En un sentido similar nos hemos pronunciado en sentencia de 1 de diciembre de 2011, recurso de casación 1114/2009”. (FJ 3º)

II.3. DURACIÓN

Aunque se trata de procedimientos distintos, la Sala ha aplicado por “analogía” determinados aspectos del Reglamento General de la Inspección al procedimiento de gestión, concretamente el efecto de la interrupción injustificada de las actuaciones, dadas las características del procedimiento y la necesidad de homogeneizar el actuar administrativo en esta materia, como ha venido a reconocer la nueva Ley General Tributaria. STS 16 de mayo de 2011 (RC 815/2008).

“(…) debe recordarse, una vez más, que con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes (BOE de 27 de febrero), eran notorias las carencias que provocaba la ausencia de normativa específica que fijara plazos máximos de duración de los procedimientos. En aquel contexto la única norma de ordenación temporal que realmente suponía una garantía para los particulares operaba en el ámbito de las actuaciones de inspección, al consagrar el artículo 31.4 del Reglamento de Inspección que la interrupción injustificada de las actuaciones superior a seis meses eliminaba el efecto de interrupción de la prescripción. No cabía hablar de la caducidad del expediente pero sí de anulación del efecto interruptivo de la prescripción.

Y, aunque la liquidación por las oficinas gestoras no formaba parte de un procedimiento de inspección, entendido como aquél en el que se ejercen las funciones descritas en el artículo 140 de la Ley General de 1963, sí existían algunos aspectos comunes o similares en la medida en que en los de gestión podían desarrollarse actuaciones de comprobación abreviada. Nada impedía, por tanto, aplicar analógicamente el Reglamento General de la Inspección en estos casos y, más concretamente, el efecto de la interrupción injustificada de las actuaciones, dadas las características del procedimiento y la necesidad de homogeneizar el actuar administrativo en esta materia, como ha venido a reconocer la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre). Esta Ley, tras establecer en el apartado 1 del artículo 104 plazos de resolución y los efectos de su incumplimiento, en la línea del artículo 23.3 de la Ley 1/1998 consagra la caducidad en el apartado 4 como forma de terminación de los procedimientos, señalando en el 5 que no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción.

Los anteriores párrafos expresan nuestra doctrina, contenida, entre otras muchas, en las sentencias de 4 de abril de 2006 (casación 22/04, FJ 4º) y 11 de julio de 2007 (casación en interés de ley 53/05, FJ4º), la primera de ellas precisamente invocada por el recurrente.

Esa doctrina deja meridianamente claro que las interrupciones no justificadas por un tiempo superior a los seis meses imputables a la Administración tenían en el procedimiento de gestión las mismas consecuencias que el artículo 31.4 del Real Decreto 939/1986 anudaba a las mismas en el de inspección.

En el presente caso, del incontrovertido relato fáctico de la sentencia de instancia, resulta que se produjo un periodo de paralización de las actuaciones de manera no justificada y superior a los seis meses entre el cumplimiento del requerimiento por parte de don Florencio Navarrete Romero el 8 de abril de 1997 y el 20 de julio de 2000 en que se dio traslado del trámite de audiencia de la comprobación de valores.

La consecuencia de esa injustificada paralización, pese a tratarse de un procedimiento de gestión, debe ser la privación de eficacia interruptiva de la actuaciones llevadas a cabo por la Administración a los efectos de la prescripción. Por consiguiente, el cómputo del plazo de prescripción debe iniciarse el día 12 de septiembre de 1994, último del plazo ampliado para la presentación de la declaración por el impuesto sobre sucesiones (de conformidad con lo dispuesto en el artículo 65 de la Ley General Tributaria de 1963, dicho plazo comienza a contarse, en el caso de la prescripción del derecho a liquidar, desde el día en que finalice el término reglamentario para presentar la correspondiente declaración). El día final coincide con la notificación de la liquidación el 22 de febrero de 2001, momento en el que sujeto pasivo tuvo conocimiento formal del acuerdo liquidatorio, como exige el artículo 66.1.a) de la citada Ley. (...)” (FJ 3º).

Incumplimiento del plazo de los seis meses. Resulta irrelevante, en cuanto a la validez de la consiguiente liquidación, que el procedimiento de gestión supere el límite temporal de los seis meses previstos en la Ley 1/1998, STS 19 de enero de 2012 (RCUD 69/2010).

“(…) En cualquier caso, no debe en modo alguno obviarse que tanto para el supuesto del presente recurso, el argüido incumplimiento del plazo de seis meses establecido por el artículo 23 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, como límite máximo de duración del procedimiento de gestión tributaria, como el del plazo contemplado por el artículo 29 del mismo texto legal para llevar a cabo las actuaciones de comprobación e investigación, como, finalmente, el del previsto en el artículo 60.4 RGIT, las consecuencias derivadas de dichos incumplimientos son análogos, descartándose en todos ellos el efecto de la caducidad”. Por tanto, ha de convenirse que la interrupción del procedimiento de gestión por plazo superior a seis meses, tiene como virtualidad, no la caducidad del procedimiento, pero sí la pérdida por las actuaciones iniciadas, después detenidas por tiempo superior al previsto, de eficacia interruptora de la prescripción. Por tanto, en lo que ahora interesa, la interrupción del procedimiento de gestión de superior a seis meses, de 23 de octubre de 2001 a 25 de marzo de 2003, produjo como efecto que las actuaciones realizadas antes de esa detención carecieran de virtualidad para interrumpir el plazo de prescripción, según dispone el artículo 31 quater del Reglamento General de la Inspección de los Tributos. Lo que debe llevarnos a estimar la pretensión actora. (...)” (FJ 3º).

En el mismo sentido la STS 16 de mayo de 2012 (RC 5490/2007, FJ 4º).

II.4. CADUCIDAD

La Sala confirma su doctrina sobre la inexistencia de caducidad con efectos anulatorios del procedimiento de gestión, por duración superior a los seis meses. La regulación que introdujo la Ley 1/1998, en su art. 23 no supuso modificación alguna en cuanto a la caducidad del procedimiento de gestión STS 19 de diciembre de 2012 (RCUD 210/2009).

“(...) A este respecto cabe recordar las sentencias de 7 de Febrero de 2011, casación para la unificación de doctrina 384/2007, y de 18 de Mayo de 2012, casación para la unificación de doctrina 43/2009, entre otras, que declaran que la aprobación de la ley 1/1998 no cambió la situación anterior, al establecerse sólo el plazo máximo de resolución de los procedimientos en el art. 23, sin mencionar como efecto del incumplimiento la caducidad del procedimiento, por lo que seguía siendo aplicable lo que disponía el art. 105 de la Ley General Tributaria.” (FJ 2º)

II.5. PRESCRIPCIÓN

Liquidaciones practicadas por los órganos de gestión y sus efectos interruptivos en el cómputo del plazo de prescripción. STS 19 de diciembre de 2012 (RCUD 324/2008).

“(...) Debe recordarse que aunque en un primer momento los órganos de gestión tenían atribuida exclusivamente tareas de comprobación formal, que suponía que tan solo podían efectuar la comprobación a la vista de la declaración presentada y los datos consignados en la misma, sin que se pudiese investigar ningún elemento ajeno a tal declaración, es lo cierto que esta situación empezó a cambiar con el Real Decreto 9/1988, de 15 de enero, que modifica el art. 160.1 del Real Decreto 2384/81, por el que se aprueba el Reglamento de IRPF, en cuanto permite que los órganos gestores también puedan practicar liquidaciones provisionales como consecuencia de la solicitud al contribuyente de determinados justificantes de los datos consignados en las declaraciones, en relación con las deducciones en cuota, retenciones y pagos fraccionados, llegándose, con posterioridad, a las leyes 18/1991 y 25/1995, de 20 de julio, que atribuyen facultades de comprobación e investigación a los órganos gestores, compartidas con los órganos inspectores, con ciertas limitaciones, por lo que sus liquidaciones son provisionales, quedando a salvo la posibilidad de actuación por los órganos de inspección que sí pueden practicar liquidaciones definitivas.

Por ello, estas actuaciones, en cuanto cumplieran los requisitos del art. 66.1.a) de la antigua LGT, interrumpían también válidamente la prescripción en relación con la totalidad del hecho imponible.” (FJ 4º)

Los arts. 23 y 29 de la Ley 1/1998, son aplicables a los procedimientos de gestión. STS 16 de mayo de 2011 (RC 815/2008).

“(...) debe recordarse, una vez más, que con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes (BOE de 27 de febrero), eran notorias las carencias que provocaba la ausencia de normativa específica que fijara plazos máximos de duración de los procedimientos. En aquel contexto la única norma de ordenación temporal que realmente suponía una garantía para los particulares operaba en el ámbito de las actuaciones de inspección, al consagrar el artículo 31.4 del Reglamento de Inspección que la interrupción injustificada de las actuaciones superior a seis meses eliminaba el efecto de

interrupción de la prescripción. No cabía hablar de la caducidad del expediente pero si de anulación del efecto interruptivo de la prescripción.

Y, aunque la liquidación por las oficinas gestoras no formaba parte de un procedimiento de inspección, entendido como aquél en el que se ejercen las funciones descritas en el artículo 140 de la Ley General de 1963, sí existían algunos aspectos comunes o similares en la medida en que en los de gestión podían desarrollarse actuaciones de comprobación abreviada. Nada impedía, por tanto, aplicar analógicamente el Reglamento General de la Inspección en estos casos y, más concretamente, el efecto de la interrupción injustificada de las actuaciones, dadas las características del procedimiento y la necesidad de homogeneizar el actuar administrativo en esta materia, como ha venido a reconocer la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre). Esta Ley, tras establecer en el apartado 1 del artículo 104 plazos de resolución y los efectos de su incumplimiento, en la línea del artículo 23.3 de la Ley 1/1998 consagra la caducidad en el apartado 4 como forma de terminación de los procedimientos, señalando en el 5 que no producirá, por si sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción.

Los anteriores párrafos expresan nuestra doctrina, contenida, entre otras muchas, en las sentencias de 4 de abril de 2006 (casación 22/04, FJ 4º) y 11 de julio de 2007 (casación en interés de ley 53/05, FJ4º), la primera de ellas precisamente invocada por el recurrente.

Esa doctrina deja meridianamente claro que las interrupciones no justificadas por un tiempo superior a los seis meses imputables a la Administración tenían en el procedimiento de gestión las mismas consecuencias que el artículo 31.4 del Real Decreto 939/1986 anudaba a la mismas en el de inspección.

En el presente caso, del incontrovertido relato fáctico de la sentencia de instancia, resulta que se produjo un periodo de paralización de las actuaciones de manera no justificada y superior a los seis meses entre el cumplimiento del requerimiento por parte de don Florencio Navarrete Romero el 8 de abril de 1997 y el 20 de julio de 2000 en que se dio traslado del trámite de audiencia de la comprobación de valores.

La consecuencia de esa injustificada paralización, pese a tratarse de un procedimiento de gestión, debe ser la privación de eficacia interruptiva de la actuaciones llevadas a cabo por la Administración a los efectos de la prescripción. Por consiguiente, el cómputo del plazo de prescripción debe iniciarse el día 12 de septiembre de 1994, último del plazo ampliado para la presentación de la declaración por el impuesto sobre sucesiones (de conformidad con lo dispuesto en el artículo 65 de la Ley General Tributaria de 1963, dicho plazo comienza a contarse, en el caso de la prescripción del derecho a liquidar, desde el día en que finalice el término reglamentario para presentar la correspondiente declaración). El día final coincide con la notificación de la liquidación el 22 de febrero de 2001, momento en el que sujeto pasivo tuvo conocimiento formal del acuerdo liquidatorio, como exige el artículo 66.1.a) de la citada Ley.” (FJ 3º)

En el mismo sentido las SSTs de 10 de mayo de 2011 (RC 815/2008) y 10 de enero de 2012 (RCUD 69/2010).

“Como dijimos en la sentencia de 7 de febrero de 2011, “En cualquier caso, no debe en modo alguno obviarse que tanto para el supuesto del presente recurso, el argüido incumplimiento del plazo de seis meses establecido por el artículo 23 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, como límite máximo de duración del procedimiento de gestión tributaria, como el del plazo contemplado por el artículo 29 del mismo texto legal para llevar a cabo las actuaciones de comprobación e investigación, como, finalmente, el del previsto en el artículo 60.4 RGIT, las consecuencias derivadas de dichos incumplimientos son análogos, descartándose en todos ellos el efecto de la caducidad”. Por tanto, ha de convenirse que la interrupción del procedimiento de gestión por plazo superior a seis meses, tiene como virtualidad, no la caducidad del procedimiento, pero sí la pérdida por las actuaciones iniciadas, después detenidas por tiempo superior al previsto, de eficacia interruptora de la prescripción. Por tanto, en lo que ahora interesa, la interrupción del procedimiento de gestión de superior a seis meses, de 23 de octubre de 2001 a 25 de marzo de 2003, produjo como efecto que las actuaciones realizadas antes de esa detención carecieran de virtualidad para interrumpir el plazo de prescripción, según dispone el artículo 31 quater del Reglamento General de la Inspección de los Tributos. (...)” (FJ 3º).

Las comprobaciones parciales interrumpen la prescripción respecto de la totalidad del ejercicio y hecho imponible. Se extiende la doctrina a las liquidaciones provisionales dictadas por los órganos de gestión. STS de 19 de diciembre de 2011 (RCUD 324/2008).

“[...] la reciente doctrina de esta Sala, que mantiene que las actuaciones parciales interrumpen la prescripción en relación con la totalidad de los elementos del hecho imponible investigado, sentencias de 6 de noviembre de 2008 (rec. de casación núm. 1012/2006) y 16 de julio de 2009, dos, (rec. de casación números 1015 y 1019/2006).

(...)

CUARTO.- Esta doctrina resulta aplicable también tratándose de actuaciones de comprobación e investigación desarrollada por un órgano gestor. [...]” (FJ 3º in fine)

En el mismo sentido la STS 4 de enero de 2011 (RC 168/2007, FJ 3º).

Interrupción de la prescripción por realización de actuaciones válidas tendentes a la determinación de la deuda tributaria. STS 15 de mayo de 2012 (RC 5490/2007).

“(...) no puede existir duda alguna del efecto interruptivo producido como consecuencia de la liquidación girada sobre el valor declarado, cuyo importe fue ingresado en 23 de febrero de 1993, siendo de resaltar que en el recurso de alzada ante el TEAC, presentado en 10 de marzo de 2003, se manifestaba por la interesada que “una vez que se declaró nula la liquidación de comprobación de valores, deberemos estar al anterior acto administrativo declarado válido, esto es, el pago del impuesto por parte del sujeto pasivo en fecha 23 de febrero de 1993”.

Y con posterioridad al expediente de comprobación de valores, tiene carácter interruptivo de la prescripción, la notificación de la liquidación girada a partir del valor comprobado de las acciones de la sociedad “E.-1991,S.A.” y que fue notificada en 20 de octubre de 1997, sin que sea obstáculo la estimación del recurso de reposición interpuesta contra ella, a que se hace referencia en el Antecedente segundo de esta

Sentencia, que no deja de ser una mera declaración de nulidad de actuaciones, y habida cuenta de que la Sentencia de 19 de abril de 2006, dictada en el recurso de casación en interés de la ley número 58/2004, declaró como doctrina legal, la de que "La anulación de una liquidación tributaria por causa de anulabilidad no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante los Tribunales Económicos Administrativos, manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos."

Y a partir de lo expuesto, es patente que la notificación de la liquidación hecha en 27 de enero de 1999 no estaba afectada por la prescripción, aun cuando para dicha fecha se aplicara el plazo de cuatro años, establecido por la Ley 1/1998, de 26 de Febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. (...). (FJ 4º)

La presentación de una escritura pública de adjudicación de la herencia, sin que conste que los bienes relacionados con la misma hubieran sido ya objeto de presentación mediante documento privado, a fin de que fuera practicada liquidación correspondiente, interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria porque, en todo caso, aporta información adicional a la declaración inicial que debió hacerse en relación con el pago o la liquidación de la deuda tributaria y que no consta en las actuaciones. STS 7 de febrero de 2011 (RC 6012/2006).

"(...) la presentación de una escritura pública de adjudicación de herencia, que no contenga información adicional respecto de los bienes, derechos, deudas o gastos que se hayan declarado en un documento privado previamente presentado, no puede interrumpir la prescripción, pues no puede entenderse que constituya una actuación de la interesada conducente al pago o liquidación de la deuda, si la Oficina Gestora contaba con toda la documentación precisa para la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y que hubiera sido aceptada como plenamente suficiente sin practicar requerimiento alguno relativo a la misma. En este caso, la presentación de una escritura pública de adjudicación de herencia no podría encajar en la causa de interrupción de la prescripción que prevé el apartado c) del artículo 66.1 de la Ley General Tributaria, so pena de desvirtuar, por una ampliación exagerada de lo que el mismo prevé, los conceptos que en él se establecen.

Sí deben tener cabida, en cambio, en dicha causa de interrupción de la prescripción los actos voluntarios de los interesados de aportación de documentos y datos necesarios para la práctica de las liquidaciones, entre los que han de incluirse, además de las declaraciones tributarias, los de incorporación o entrega al expediente de un documento, como en este caso el de la escritura de manifestación y adjudicación de herencia de 26 de julio de 1995, presentada el 4 de febrero de 1997, y a raíz de cuya presentación el Servicio de Gestión Tributaria de la Comunidad de Madrid pudo proceder a la comprobación del valor de los bienes incluidos en la declaración. La recurrente no ha sido capaz de probar que de no haber sido presentada la escritura de adjudicación de bienes, en nada diferiría la liquidación girada por la Administración al sujeto pasivo. El documento público presentado el 4 de febrero de 1997 no fue un simple acto de trámite.

(...)

Si la presentación de la escritura de referencia el 4 de febrero de 1997 tuvo efecto interruptivo de la prescripción, que volvió a reiniciarse, resulta evidente que entre el 4

de febrero de 1997 y la fecha de notificación de las liquidaciones emitidas el 22 de diciembre de 2000, que la recurrente entiende notificadas por su publicación en el BOCM del día 15 de enero de 2001, no se consumó la prescripción alegada. (...)” (FJ 5º).

La solicitud de devolución de ingresos indebidos tiene efectos interruptivos de la prescripción. STS 14 de julio de 2011 (RCUD 212/2007).

“(...) la cuestión nuclear es la de si el escrito solicitando la devolución de ingresos indebidos interrumpe o no la prescripción, acometiendo su examen ambas sentencias, y llegando ambas a soluciones distintas, por lo que hay que rechazar la causa de inadmisibilidad que en relación con este punto invocaba el Letrado de la Comunidad Autónoma de Madrid.

El recurso, sin embargo, debe desestimarse, al basarse la sentencia recurrida en la doctrina correcta. En efecto, el artículo 66.1.b) y c) de la Ley General Tributaria señala que los plazos de prescripción se interrumpen "Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase", y "Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda" y no hay duda que el escrito presentado tiene directa conexión con el expediente de liquidación del Impuesto sobre Sucesiones, al pretender que se rectifique la autoliquidación que por dicho impuesto había presentado con anterioridad, rectificación que obedecía a que no se habían deducido cantidades que el causante adeudaba por IRPF, y que eran deducibles según el artículo 32.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El escrito presentado encaja perfectamente en cualquiera de los supuestos a que se ha hecho referencia, pues la devolución de ingresos indebidos entra en la categoría de reclamación en relación con el expediente del Impuesto sobre Sucesiones, y tiende, además a la correcta liquidación de la deuda. (...)” (FJ 2º).

II.6. RÉGIMEN TRANSITORIO

Procedimiento de gestión aplicable en función del momento en que se iniciaron las actuaciones con el sujeto pasivo. Régimen jurídico de la LGT de 1963. STS 19 de noviembre de 2012 RC (1673/2011).

“(...) podemos anticipar que al procedimiento tributario enjuiciado le era aplicable la Ley General Tributaria de 1963. En contra de lo pretendido por la entidad recurrente, el procedimiento de gestión se inició el 1 de abril de 2004, con la liquidación 482/04, notificada a don Antonio Civit Masdeu. Es cierto que no le fue girada en su condición de representante y administrador único de Domoplus, S.L., por eso fue rectificadora en el acuerdo de 2 de agosto de 2004. Sin embargo, es innegable que don Antonio Civit Masdeu era el representante y administrador único de la entidad y así compareció en el otorgamiento de la escritura pública otorgada el 5 de marzo de 2001.

En el documento de liquidación por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas presentado el 9 de marzo de 2001 por la permuta figuraba como «transmitente», sin más datos. No especificó, como le incumbía presentado una declaración veraz y completa, que había intervenido en el negocio jurídico en nombre y representación de Domoplus, S.L., circunstancia que explica que la Administración tributaria se dirigiera a él, en la creencia errónea de que era el sujeto pasivo del impuesto a liquidar.

Podemos así obtener dos conclusiones: (1ª) quién provocó el error en la primera liquidación fue el propio representante de Domoplus, S.L., que no especificó la condición en la que intervino en el negocio jurídico que declaraba, y (2ª) precisamente por dirigirse la primera liquidación contra don Antonio Civit Masdeu, en quien coincidía la condición de representante y administrador único de la entidad, Domoplus, S.L., tuvo conocimiento del procedimiento de gestión con la liquidación que fue girada a quien, a la sazón, era su representante.

Por consiguiente, como ya hemos anticipado, la Ley aplicable al supuesto enjuiciado era la de 1963, vigente cuando se inició el procedimiento de gestión, conclusión que conduce a la desestimación del primer motivo de casación. (...)" (FJ 3º).

II.7. CONSULTAS TRIBUTARIAS

Consultas tributarias emitidas por la Diputación Foral de Bizkaia sobre puntos de conexión de concierto vasco, se reconoce la legitimación para recurrir a la Secretaria General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria del Ministerio de Hacienda. STS 21 de febrero de 2011 (RC 2400/2006).

"(...) hemos de considerar ajustada a Derecho la posición de la Sala de instancia al admitir el recurso, lo que implica la desestimación del primer motivo del recurso de la Diputación Foral, pues si bien en la normativa que se cita como infringida se establecía la imposibilidad por parte de los obligados tributarios de recurrir contra la resolución de una consulta tributaria, no existía en cambio ninguna previsión normativa que impidiese a otro tipo de interesados, como en este caso ocurría con la Administración del Estado, para cuestionar la actuación de la otra Administración afectada por razones competenciales y de procedimiento, que es lo que realmente planteó la representación estatal en la instancia, dejando a un lado si el contenido de la respuesta era o no conforme a Derecho. (...)" (FJ 3º).

II.8. DECLARACIONES CENSALES

Renuncia al régimen de estimación objetiva, plazo reglamentario para el ejercicio de la renuncia. STS 9 de julio de 2012 (RCUD 92/2010).

"(...) la renuncia al régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos en el IRPF, aunque sea de un modo tácito, no es inválida, como ha entendido la sentencia recurrida de conformidad con el TEAR de Cataluña, sino que, por el contrario, produce plenos efectos jurídicos en la elección del régimen de determinación directa de la base imponible aplicable. Apoya esta tesis la regulación posterior dada por el Reglamento regulador del Impuesto aprobado por RD 214/1999, de 5 de febrero, que en art. 31, al regular el régimen de las renunciaciones al método de estimación objetiva, establece, en su núm. 1 letra b), que también se entenderá efectuada la renuncia al régimen de estimación objetiva cuando se presente en el plazo reglamentario la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efecto en la forma dispuesta para el régimen de estimación directa.

En idénticos términos se manifiesta el art. 3.1.a) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio. Estamos ante un indudable caso de renuncia tácita también" (...)" (FJ 2º)

En el mismo sentido las STSs 28 de mayo de 2012, (RCUD 27/2009) y 12 de marzo de 2012 (RCUD 175/2009).

Alcance de la declaración censal comunicando un cambio de domicilio cuando ya se había iniciado un procedimiento de comprobación de aplicación de los tributos. STS 3 de diciembre de 2012 (RC 5313/2011).

“(...) Lo anterior no queda desvirtuado por el posterior cambio de domicilio comunicado por «Artal» en la declaración censal 036, presentada ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria el 14 de febrero de 2006. No sólo es posterior al escrito de alegaciones y, por lo tanto, al procedimiento de gestión ya iniciado, sino que tampoco fue comunicado a la Administración que había iniciado un concreto procedimiento de aplicación de los tributos ya en curso. (...)” (FJ 3º).

Declaración censal. Alcance respecto del derecho material con relación al IVA y a la mecánica del impuesto. STS 4 de febrero de 2011 (RC 2391/2006).

“(...) El derecho material a la deducción de dicho IVA no puede quedar condicionado a la específica consignación del porcentaje en la declaración censal, entendiéndose en todo caso que dicha omisión, para el caso de que se considere necesaria, quedaría subsanada con la presentación de las declaraciones de IVA trimestrales (...)” (FJ 2º)

La declaración censal y alta de sujeto pasivo no resulta por si sola determinante y puede quedar desvirtuada por el resto de los elementos que resulten acreditados. STS 2 de junio de 2011 (RC 476/2007).

“(...) nada se desprende del expediente ni de la documentación aportada por el interesado que nos permita inclinarnos a calificarlo como un activo que en la fecha de su enajenación, estuviere afecto, como activo fijo material o inmovilizado, a una actividad empresarial, pues desde su constitución la actividad desarrollada por CB Gescar fue la de promoción inmobiliaria, por tal actividad presentó declaración de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas, declaración censal, así como autoliquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido; tal conclusión no queda desvirtuada por el hecho de que los partícipes de la citada comunidad presentaran declaración de alta en el IAE por la actividad de venta menor de carburantes, pues la misma, si bien es anterior a la fecha de otorgamiento de la escritura pública de compraventa del bien, sin embargo, es posterior a la del contrato privado suscrito, es más, en la fecha en la que se dice iniciar la actividad se había producido el pago de parte del precio pactado, emitida la correspondiente factura --que obra en el expediente-- y a la que se hace mención en la escritura pública otorgada, habiendo emitido, también, la entidad adquirente, el instrumento de pago del resto del precio; (...)” (FJ 4º)

II.9. LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS

Posibilidad de revisión de las liquidaciones provisionales. No tienen carácter definitivo y pueden ser revisadas posteriormente. Régimen jurídico anterior a la ley 58/2003. STS 8 de marzo de 2012 (RC 540/2008).

“(...) este Tribunal se ha pronunciado en diversas ocasiones en relación con el valor de las liquidaciones provisionales, valga por todas la sentencia de esta Sala de 30 de septiembre de 2000, que ha sido reproducida en numerosas ocasiones, y en la que se decía que: "Las liquidaciones provisionales, por ello, no vinculan a la Administración que puede, por tanto, rectificarlas sin limitación alguna en el procedimiento de gestión, sin que ello implique la revocación de ningún acto administrativo anterior. En cambio, las liquidaciones definitivas son inmodificables en el procedimiento de gestión pues "en

palabras de la sentencia de 21 de mayo de 1997 (RJ 1997,3775)", conforman el pronunciamiento último de la Administración sobre la cuantía del impuesto, cerrando y finiquitando aquél. Su modificación sólo sería posible utilizando las técnicas comunes del procedimiento administrativo, es decir, impugnación por el interesado o revisión de oficio previa declaración de lesividad.

En esta línea la sentencia de 11-7-1998, dictada en el recurso de Apelación núm. 8226/1992, insistía en que la liquidación provisional produce efectos meramente transitorios, pues forma parte de su esencia la de poder ser rectificadas por la liquidación definitiva, según puede verse, en términos generales, en el artículo 124.2º de la Ley General Tributaria.

La liquidación provisional es una liquidación anticipada, que encuentra su fundamento en que cuando se practica la liquidación no se conocen los valores o datos, económicos, físicos o de cualquier otra índole que, una vez conocidos, permitirán practicar la liquidación definitiva, depurando las inexactitudes por tal motivo cometidas".

Si es cierto que esta jurisprudencia ha sido matizada posteriormente, en el sentido de que unos mismos datos apreciados en liquidación provisional puedan más tarde, en liquidación definitiva, ser desconocidos. Pero el carácter de inalterable sólo es posible predicarlo de los elementos fácticos, sin que ello se extienda a los criterios de valoración o calificación de esos datos o a interpretación de normas jurídicas. En el presente caso, no podemos compartir el parecer de la parte recurrente que señala como inalterable el dato fáctico de la determinación del porcentaje de la prorrata, en tanto que los elementos fácticos han permanecido inalterables, lo que se ha producido es una nueva calificación de las operaciones realizadas determinante de un nuevo cálculo del porcentaje de la prorrata y con ello una distinta cuantificación del porcentaje de la deducción." (FJ 2º)

Limites a la revisión de las liquidaciones provisionales por posteriores liquidaciones definitivas. STS 24 de mayo de 2012 (RC 2324/2009).

"(...) cuando la Sala de instancia afirma «que habiéndose practicado liquidación provisional, no puede practicarse liquidación definitiva, y ello porque no ha ocurrido nada que justifique volver sobre los mismos hechos», lo hace sin respaldo de norma tributaria alguna y sin mencionar jurisprudencia de respaldo. Al respecto, no existe norma legal concreta o análisis de conjunto que impida liquidar de forma definitiva una liquidación aprobada provisionalmente, debiendo reseñar que el art. 120 de la LGT dice:

«1. Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas.

2. Tendrán consideración de definitivas:

a) Las practicadas previa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración, haya mediado o no liquidación provisional.

b) Las giradas conforme a las bases firmes señaladas por los Jurados Tributarios.

c) Las que no hayan sido comprobadas dentro del plazo que se señale en la ley de cada tributo, sin perjuicio de la prescripción.

3. En los demás casos tendrán carácter de provisionales, sean a cuenta, complementarias caucionales, parciales o totales».

A ello debe añadirse que la liquidación definitiva es fruto de una comprobación general de la Inspección en la que, respetando los hechos, rectifica el criterio jurídico de la

liquidación provisional por ser disconforme a Derecho, no pudiendo pretender que, por un principio de estricto formalismo, sin mención a norma o jurisprudencia de cobertura, se impida a la Inspección rectificar una actuación administrativa errónea, sea por nuevos hechos imponderables o por una incorrecta aplicación del derecho.

En el mismo sentido, debe señalarse que el art. 124 de la LGT, dispone:

«1. Las liquidaciones tributarias se notificarán a los sujetos pasivos con expresión:

a) De los elementos esenciales de aquéllas.

b) De los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, con indicación de plazos y organismos en que habrán de ser interpuestos; y

c) Del lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria.

2. Las liquidaciones definitivas aunque no rectifiquen las provisionales, deberán acordarse mediante acto administrativo y notificarse al interesado en forma reglamentaria».

Y tal rectificación no debe quedar constreñida solo a los hechos de la liquidación anterior, pues se puede modificar cualquiera de los elementos constitutivos de una anterior liquidación provisional, incluso rectificando el derecho aplicado, respetando, naturalmente, que no se hubiera producido la prescripción del derecho a liquidar de la Administración.

No debe olvidarse que la liquidación es un acto resolutorio de la Administración tributaria por el que realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria, de conformidad con la normativa tributaria, viniendo este concepto reconocido en la actualidad por el art. 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y por el art. 190 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, siendo la liquidación impugnada un fiel reflejo de tal concepto legal.

La distinción entre la liquidación provisional y la definitiva consiste en que aquélla no produce una vinculación definitiva, ni para el sujeto pasivo ni para la Administración, que podrá rectificar sin limitación alguna la provisional anteriormente practicada, incluidos los errores de derecho. La liquidación definitiva será, pues, la practicada en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de todos los elementos de la obligación tributaria, produciendo una vinculación definitiva para las partes por resultar inmodificable. La liquidación definitiva supone la completa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración, permitiendo con ello la oportuna cuantificación de la deuda tributaria, quedando la liquidación provisional siempre a resultas de una posible ulterior comprobación y liquidación definitiva, por lo que solo produce efectos transitorios. Constituye un acto administrativo anticipado pero perfecto, sometido por el ordenamiento jurídico al vasallaje de la liquidación definitiva.

En consecuencia, siendo ajustada a Derecho la actuación inspectora cuestionada, (...)» (FJ 4º).

No se considera causa de nulidad del pleno derecho la ausencia del trámite de audiencia en las liquidaciones provisionales dictadas en un procedimiento de gestión. STS 19 de noviembre de 2012 (RC 1673/2011).

“(...) ninguna de las causas de nulidad contempladas en el art. 62 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento

Administrativo Común (LRJAP -PAC) resulta aplicable a la simple falta del trámite de audiencia. No lo es la prevista en la letra a), según la cual son nulos de pleno derecho aquellos actos que lesionen el contenido esencial de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, porque el derecho a la defensa sólo constituye un derecho susceptible de dicho remedio constitucional en el marco de un procedimiento sancionador, por la aplicación al mismo -aun con cierta flexibilidad- de las garantías propias del proceso penal, según reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional y de este Tribunal Supremo; fuera de ese ámbito sancionador, la falta del trámite de audiencia en el procedimiento administrativo e incluso la misma indefensión, si se produce, podrán originar las consecuencias que el ordenamiento jurídico prevea, pero no afectan a un derecho fundamental o libertad pública susceptible de amparo constitucional. Por otra parte, la falta de un trámite como el de audiencia, por esencial que pueda reputarse, no supone por si misma que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido (STS de 13 de octubre de 2.000 -recurso de casación 5.697/1.995 -), que puede subsistir aun faltando la sin duda decisiva audiencia del interesado, por lo que tampoco le afecta, en principio, la causa de nulidad de pleno derecho prevista en la letra e) del art. 62 LRJAP -PAC. Por otra parte, es claro que a la ausencia del trámite de audiencia le es de aplicación de manera muy directa la previsión del apartado 2 del artículo 63 de la Ley 30/1.992, que establece la anulabilidad de un acto administrativo por defecto de forma cuando éste de lugar a la indefensión del interesado”. (FJ 4º)

En este mismo sentido STS de 16 de noviembre de 2006 (RC 1860/04, FJ 4º), 9 de junio de 2011 (RC 5481/08, FJ 5º) y 17 de mayo de 2012 (RC 6558/09, FJ 4º).

La falta de motivación se integra en los llamados defectos formales determinan la anulabilidad de la liquidación provisional, sin que constituya un vicio de fondo por carencia de los presupuestos fácticos necesarios para la aplicación de la norma tributaria. STS 20 de septiembre de 2012 (RC 4868/2009).

“(…) se apreció un defecto formal, cual fue la insuficiencia de la motivación, no la insuficiencia de los elementos o presupuestos necesarios para la validez y legitimación del acto liquidatorio, y ello porque a pesar de la queja de la parte recurrente y su denuncia de que existe un vicio sustantivo, en tanto que el soporte de hechos y las consecuencias jurídicas derivadas de la aplicación de la norma, no existen, lo cierto es que no se hizo cuestión, al contrario, resulta un hecho conteste, del soporte material de la liquidación provisional, la operación llevada a cabo y que se consideró sujeta al IVA. El sustrato fáctico si existe, sin duda, y con él, el presupuesto fáctico del acto, limitándose la cuestión litigiosa, a la postre, a una discrepancia sobre la valoración y alcance a efectos tributarios, sujeción o no al IVA de la operación, de dicho sustrato fáctico.” (FJ 3º).

II.10. OTROS PROCEDIMIENTOS

II.10.1. Cambio de domicilio

Expediente de cambio de domicilio iniciado por una Administración tributaria por no constar la residencia habitual en el que fue declarado por el sujeto pasivo. STS 19 de septiembre de 2012 (RC 4599/2010).

“(...) el artículo 43.5 de la Ley 25/2003, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, relativo al cambio de oficio del domicilio fiscal, que nos dice:

"El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. La Administración promotora dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que hayan de retrotraerse los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente".

Examinemos, pues, sí en el presente caso se ha dado cumplimiento a lo exigido en el mencionado precepto, lo que a juicio de la parte recurrente no ha ocurrido.

Con fecha 12 de julio de 2005 el Jefe de la Dependencia de Gestión de la AEAT de Madrid, a instancia de la Inspectora Coordinadora de la Dependencia de Inspección de Madrid, dicta Acuerdo por el que procede la apertura de un expediente de Rectificación de Oficio del domicilio fiscal de Don Telesforo Llorente Sanz, al entender que, de acuerdo con las comprobaciones realizadas que constan en el expediente, la residencia habitual del mismo no se encuentra en Tudela (Navarra) sino en Alcalá de Henares (Madrid). Al objeto de dar debido cumplimiento a lo previsto en el citado artículo 43.5 de la Ley 25/2003, la Inspectora Regional en Navarra de la AEAT, en sustitución del Delegado Especial, con fecha 8 de agosto de 2005, remite a la Hacienda Foral Navarra la propuesta de rectificación de oficio, a fin de que por parte de ésta diera su conformidad a la misma.

A fin de atender dicho requerimiento el Director del Servicio de Inspección Tributaria de la Hacienda Foral de Navarra con fecha 19 de agosto de 2005 comunica a la AEAT lo siguiente:

"En relación con su escrito de fecha 8 de agosto de 2005 relativo a la propuesta de cambio de domicilio de los señores (...) Llorente Sanz Félix (08986303L) y (...), le comunico que la Agencia Estatal ya presto conformidad a la petición de cambio de domicilio fiscal cursada por la Hacienda Tributaria de Navarra; por lo que los contribuyentes mencionados están domiciliados fiscalmente en la AEAT desde el 1 de enero de 1999".

La parte, a la vista del contenido de dicha comunicación de 19 de agosto de 2005, extrae la conclusión de la inexistencia de conformidad alguna expresada por la Hacienda Foral de Navarra a la propuesta de rectificación de oficio de domicilio fiscal emitida por la AEAT, afirmación que no podemos compartir pues en la misma la Hacienda Foral muestra en la misma su conformidad de manera concluyente poniendo de manifiesto, que con anterioridad a la incoación del procedimiento instado por la Hacienda Estatal, la Foral ya había promovido el cambio de domicilio del recurrente a territorio común.

Esta inequívoca conformidad prestada por la Hacienda Foral Navarra a una propuesta surgida de la incoación de un expediente por parte de la AEAT no se ve en modo afectada por el hecho de que se vea referida a un procedimiento anterior, pues en todo caso revela que aquella ya se había pronunciado sobre la cuestión en un sentido afirmativo, manifestación de voluntad que se ve ratificada años después de manera expresa a través del contenido de la referida comunicación.

Por tanto, no concurriendo la omisión de un trámite esencial del procedimiento al haberse incorporado al mismo por remisión a uno anterior que se confirma, es por lo que no podemos acoger la causa de nulidad invocada en este primer motivo.” (FJ 2º)

En el mismo sentido, la STS 20 de septiembre de 2012 (RC 4605/2010).

II.10.2. Declaraciones complementarias

Alcance de las declaraciones complementarias y del recargo por ingreso extemporáneo realizado sin requerimiento previo. No resulta aplicable el régimen contemplado para los recargos por extemporaneidad del ingreso, cuando existe una previa intimación de la Administración tributaria. STS 19 de noviembre de 2012 (RC 2526/2011).

“(…) el apartado 1 del artículo 27 de la Ley General Tributaria de 2003, a diferencia del artículo 61.3 de la Ley homónima de 1963, aclara lo que debe entenderse, a estos efectos, por requerimiento previo y lo hace en términos amplísimos: «cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria».

La aplicación de esta previsión al caso de autos viene impuesta, tanto por el carácter aclaratorio que cabe otorgar a su contenido, pues no hay razón que justifique una interpretación distinta bajo los designios del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963, como por la aplicación retroactiva de las normas reguladoras del régimen de los recargos, ordenada por el segundo inciso del artículo 10.2 de la Ley homónima de 2003, respecto de los actos que no sean firmes, cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.

Es indudable que en relación con el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2000 hubo una actuación administrativa previa a la autoliquidación complementaria extemporánea presentada por «BP» el 27 de mayo de 2003, que fue realizada con su conocimiento formal y que era conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria por ese impuesto y ejercicio, porque suscribió actas de conformidad el 10 de febrero de 2003, en relación con el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1996 a 1999, que redujeron tanto las bases imponibles negativas como las deducciones por inversiones en activos fijos que se podían aplicar en los ejercicios 2000 y siguientes.

Debiéndose entender, por tanto, que medió requerimiento de la Administración tributaria, previo a la presentación por «BP» de autoliquidación complementaria por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2000, simplemente no se cumplió el presupuesto imprescindible para que entrase en juego el recargo por presentación extemporánea de autoliquidaciones con resultado a ingresar y de declaraciones de las que derivan liquidaciones tributarias con ese mismo resultado.” (FJ 2º).

Presunción de legalidad de las autoliquidaciones. STS 8 de octubre de 2012 (RC 5434/2010).

“(…) el verdadero alcance de la presunción de certeza de las «declaraciones tributarias» que establecía el artículo 116 de la Ley General Tributaria de 1963, y que ahora declara el artículo 108, apartado 4, párrafo primero, de la Ley 58/2003, de 17 de

diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), respecto de «los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios».

Como hemos señalado, entre las últimas, en las sentencias de 18 de junio de 2009 (casación 7807/03, FJ 3º) y 7 de octubre de 2010 (casación 4948/2005 FJ 3º), de la lectura del propio artículo 116 se desprende que la norma se está refiriendo a la naturaleza de confesión extrajudicial que tienen las declaraciones tributarias, lo que supone que, en aplicación del artículo 1232 del Código Civil, "hace[n] prueba contra su actor"; es decir, la mera declaración de datos, si puede ser favorable al contribuyente, no debe aceptarse sin más, permitiendo que se sometan a tributación hechos de existencia no probada, pues ello daría lugar a imposiciones ilegales, si bien no le cabe a la Administración eliminarlos sin más, debiendo realizar los actos de comprobación o investigación necesarios en aquellos casos en que no estime ciertas las declaraciones. Estas reflexiones vienen avaladas por el artículo 121.1 de la Ley General Tributaria de 1963, con arreglo al que «la Administración no está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados en sus declaraciones por los sujetos pasivos» y el artículo 35.2 del mismo texto legal, donde se indica que esos sujetos pasivos «están igualmente obligados [...] a proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible». Pueden consultarse también una sentencia de 5 de marzo de 2008 (casación 4606/02 FJ 3º) y dos de 18 de octubre de 2002 (casaciones 8785/97 y 8760/97, FFJJ 4º y 6º, respectivamente).

Cuando el sujeto pasivo considere, como ocurrió en el supuesto de autos, que ha incurrido en un error en alguna de las declaraciones o autoliquidaciones presentadas, debe acudir, a merced de esa presunción, al procedimiento establecido en la disposición adicional tercera del Real Decreto 1163/1990 (...). (FJ 3º).

Alcance de las autoliquidaciones complementarias. Aun cuando también se presumen ciertas, no pueden desvirtuar per se la presunción de veracidad de la autoliquidación inicialmente presentada. Y la copia de los libros contables no puede probar la contabilización de un gasto financiero que no figura en los mismos STS 2 de julio de 2012 (RC 4949/2009) (FJ 3º).

II.10.3. Rectificación de autoliquidaciones

Imposibilidad de rectificar una opción tributaria ya ejercitada. Régimen jurídico aplicable con relación directa relación con la mecánica del IVA. STS 14 de noviembre de 2011 (RC 2921/2009).

“(...) Tampoco puede considerarse procedente dicho cambio con la regulación previa, porque al amparo de una solicitud de rectificación de autoliquidaciones no se pueden revocar opciones de tributación permitidas por las normas reguladoras del tributo que fueron ejercitadas en tiempo y forma por el sujeto pasivo, como hemos dejado dicho en la reciente sentencia de 5 de julio de 2011 (casación 3217/07, FJ 6º). El respeto de la seguridad jurídica, la vinculación a los propios actos y la preservación de la legítima confianza no sólo son exigibles en la actuación de la Administración tributaria, también han de demandarse a los administrados. (...)” (FJ 3º)

La rectificación autoliquidación como consecuencia de la sentencia dictada por el TJUE, con la consiguiente expulsión del ordenamiento jurídico de una norma

legal, no es un supuesto de devolución de ingresos indebidos. STS 10 de octubre de 2012 (RC 2499/2009) (FJ 3º).

No resulta procedente la rectificación de la autoliquidación ni la devolución de ingresos indebidos cuando está pendiente un procedimiento de aplicación de los tributos tendente a dictar nueva liquidación por la Administración tributaria. STS 10 de octubre de 2011 (RC 1354/2009).

“(…)Para que proceda la rectificación de las autoliquidaciones propuestas y la devolución de los correspondientes ingresos indebidos es preciso, como establece el artículo 2.1 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria (BOE 29 de septiembre), que pueda establecerse y conocerse con precisión y claridad la suma reclamada; en efecto, el mencionado precepto indica que «la cantidad a devolver a consecuencia de un ingreso indebido estará constituida esencialmente por el importe íntegro indebidamente efectuado y reconocido». Pues bien, en el presente caso las liquidaciones de las que, según la actora, trae causa su derecho fueron impugnadas y no consta que hayan adquirido firmeza. Es más, en relación a los ejercicios controvertidos (1994 a 1997), está pendiente de que se dicten nuevas liquidaciones en ejecución de sentencia. Por lo tanto, no existe “reconocimiento” del ingreso indebido, ni por lo tanto base que justifique la pretensión. (...)” (FJ 4º)

Necesidad de acudir al procedimiento de rectificación de autoliquidación cuando se trata de modificar datos declarados que perjudican al obligado tributario. STS 8 de octubre de 2012 (RC 5434/2010).

“(…) La compañía recurrente pretende otorgar a la contestación a un requerimiento formulado por la Administración tributaria el mismo alcance e igual eficacia que a la rectificación de una autoliquidación, de tal manera que se erija en el procedimiento adecuado para poner de manifiesto y solventar eventuales errores detectados en anteriores autoliquidaciones.

Conviene precisar el verdadero alcance de la presunción de certeza de las «declaraciones tributarias» que establecía el artículo 116 de la Ley General Tributaria de 1963, y que ahora declara el artículo 108, apartado 4, párrafo primero, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), respecto de «los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios».

(…)

Cuando el sujeto pasivo considere, como ocurrió en el supuesto de autos, que ha incurrido en un error en alguna de las declaraciones o autoliquidaciones presentadas, debe acudir, a merced de esa presunción, al procedimiento establecido en la disposición adicional tercera del Real Decreto 1163/1990,

(…)

Fuera de este procedimiento de aplicación de los tributos, iniciado a instancias del obligado tributario, prima el contenido de la liquidación o de la autoliquidación presentada y no rectificada. No tiene el mismo alcance la contestación a un requerimiento practicado por la Administración, cuya finalidad no era la rectificación

de una autoliquidación, sino, precisamente, poner de manifiesto la contradicción detectada entre dos o más autoliquidaciones presentadas por el mismo sujeto pasivo. (...)". (FJ 3º)

II.10.4. Comprobación de valores

Es uno de los métodos de que dispone la Administración tributaria para la cuantificación de la base imponible. STS 19 de septiembre de 2012 (RCUD 177/2010).

"(...) el concreto método de valoración cuestionado, debe tenerse en cuenta la más reciente doctrina contenida en sentencia de 7 de diciembre de 2011, dictada en el recurso de casación en interés de ley núm. 71/2010 en la que se dijo que "hay que entender [que] el medio que introduce la ley 36/2006 es uno más de los que puede utilizar la Administración, en los casos en que no está excluida la comprobación de valores, todo ello sin perjuicio de la utilización de la vía de la tasación pericial contradictoria si el resultado no es compartido por el contribuyente afectado". Y por ello establece la siguiente doctrina legal: " la utilización por la Administración tributaria del medio de comprobación de valores previsto en el apartado g) del art. 57.1 de la LGT ("Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria"), en la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, no requiere ninguna carga adicional para aquélla respecto a los demás medios de comprobación de valores , por lo que no viene obligada a justificar previamente que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse". (...)" (FJ 6º).

Falta de motivación de la comprobación de valores. STS 24 de septiembre de 2012 (RC 6647/2010).

"(...) La valoración se recoge en un impreso-formulario sin mención ninguna de las características específicas y singulares de los bienes inmuebles sobre los cuales se proyecta la comprobación de valores, tales como su estado de conservación, estructura, fachada y calidad de la edificación; no se tiene en cuenta el estado del edificio, sino sólo su antigüedad. Hace hincapié en que si la Administración se basa en registros fiscales o estudios de mercado, debe aportar al expediente administrativo un certificado o testimonio documental de los datos tributarios contenidos en aquellos. En definitiva, a juicio de la Sala de instancia, carecía de la suficiente individualización.

En esta tesitura, la queja de la Comunidad de Madrid se revela carente de fundamento susceptible de amparo en casación pues, en realidad, pretende que este Tribunal Supremo suplante el papel del Tribunal de instancia y sustituya, por su propio criterio, la apreciación fáctica llevada a cabo por los jueces a quo. (...)" (FJ 3º)

En el mismo sentido la STS 17 de diciembre de 2012 (RC 1643/2011).

Comprobación suficientemente motivada. Carácter definitivo de la comprobación y provisional de la liquidación al ser dictada por los órganos de gestión de la Administración. STS 8 de septiembre de 2011 (RCUD 38/2008).

"(...) En el presente supuesto, no consta la existencia de actuaciones inspectoras, dado que la liquidación que nos ocupa ha sido practicada por el órgano de gestión, motivo

por el que debe confirmarse el carácter provisional de la misma, lo que no obsta para que, como señala la propia resolución impugnada, la comprobación de valores llevada a cabo por la Administración pueda tener carácter definitivo respecto de los bienes y derechos de que se trata.

(...)

En el supuesto enjuiciado, la comprobación de valores impugnada se ajusta a las previsiones legales, por cuanto ha sido elaborada mediante informes emitidos por peritos de la Administración, conforme autoriza el art. 52 de la LGT, en los que se hace constar que han sido practicados: los correspondientes a las acciones de sociedades sin cotización oficial, por el técnico en valoraciones adscrito al Servicio de Valoración de bienes muebles, "C. Sidera", y los relativos a los bienes inmuebles integrados en el activo de las compañías de que se trata, por los Arquitectos Técnicos, D. Germá Lerma i Verde y D. Carlos Casas Hernández (folios 117 a 142 del expediente). De tal forma que se cumplen, a criterio del Tribunal, los requisitos de idoneidad necesarios para llevar a cabo tales valoraciones; sin que la falta de especificación de la titulación académica en el primer caso sea motivo suficiente para provocar la nulidad de las valoraciones que se pretende, por no generar tal omisión indefensión alguna para la parte, que ha tenido ocasión de impugnar el contenido de los respectivos dictámenes y aportar cuantas pruebas ha estimado precisas para desvirtuar su contenido.

En orden a la concreta motivación de los repetidos informes técnicos, se constata asimismo que la valoración de las acciones se ha llevado a cabo a partir del balance y documentación de la que disponía la Administración, dado que la parte no atendió en su momento el requerimiento por el que se le instaba para que aportara la documentación relativa a los títulos inventariados (folios 108 a 110). En ellos se describen las partidas computadas, con especificación del método de valoración utilizado en cada caso, es decir, atendiendo al valor patrimonial en las sociedades carentes de actividad, cuyos activos estaban formados exclusivamente por bienes patrimoniales inmobiliarios, y al valor neto contable en las empresas en que sí existía actividad real productiva de bienes y servicios. Frente a sus conclusiones, la parte actora no ha aportado elemento alguno de prueba que desvirtúe los datos tomados en consideración por el técnico en cuestión.

Por su parte, la valoración de los respectivos inmuebles cumple asimismo con el requisito de la motivación, por cuanto contiene la descripción de las fincas, su identificación y ubicación, al propio tiempo que se expresan los criterios y parámetros valorativos que se utilizan por el técnico, ajustados a los del estudio

(...)

con la indicación de que dicho estudio puede ser consultado por los interesados en la oficina liquidadora. Se trata de criterios valorativos cuya aplicación viene siendo admitida por la Sala en numerosos pronunciamientos a los efectos de verificar la correspondiente comprobación de valores. Sin que, ello no obstante, resulte atendible la alegación de la parte actora relativa al desfase temporal en relación con la fecha de aprobación del repetido estudio, por cuanto en todos los casos la valoración que nos ocupa viene referida a la fecha del fallecimiento del causante, el 21 de agosto de 1993. Circunstancias las expuestas que tampoco ha quedado desvirtuadas por la recurrente a lo largo del presente procedimiento. (...)" (FJ 1º)

En el mismo sentido STS 9 de septiembre de 2011 (RCUD 40/2008).

No está obligada la Administración tributaria a acudir necesariamente al procedimiento de comprobación de valores para la cuantificación de la base. Resulta válido cualquier otro medio de cuantificación que resulte razonado y motivado. STS 30 de diciembre de 2012 (RC 2693/2011).

“(…) acudir al criterio de la cuota de participación correspondiente a esa vivienda en el edificio, teniendo en cuenta que para su fijación debió tomarse como base su superficie útil, su emplazamiento interior o exterior, su situación y el presumible uso de los servicios o elementos comunes, no resulta arbitrario, a juicio de esta Sala, porque no es contrario al ordenamiento jurídico, a la razón o a la lógica.

No es contrario a la razón o a la lógica, porque la superficie, el emplazamiento y la situación influyen en el precio de una vivienda, aunque obviamente no sean los únicos factores con influencia en el mismo; y los tres parámetros citados, junto con el presumible uso de los servicios o elementos comunes, tampoco pueden considerarse completamente ajenos a su coste individualizado de producción.

Y no es contrario al ordenamiento jurídico, porque es verdad que la Administración tributaria pudo acudir a un dictamen pericial, pero también lo es que no estaba obligada a hacerlo, dado que el apartado 1 del artículo 52 de Ley General Tributaria de 1963, aplicable cuando se dictó la liquidación tributaria que originó este pleito («[e]l valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible podrá comprobarse por la Administración tributaria [...]»), posibilitaba a la Administración tributaria acudir a la comprobación de valores, entre otros medios, mediante un dictamen pericial, pero no se lo imponía. (...)” (FJ 2º).

Comprobación de valores de bienes inmuebles. Su motivación exige de visita y constancia de los datos del estudio de mercado utilizado por la Administración tributaria. La carga de la prueba incumbe a la Administración cuando determina la base imponible del tributo. STS 29 de marzo de 2012 (RCUD 34/2010).

“(…) los dictámenes emitidos para la comprobación de valores, en la medida que conforman la motivación de la liquidación posterior, han de contener los elementos, datos, razonamientos y, en definitiva, justificaciones necesarias, para que los interesados puedan conocer las razones del valor resultante que va a configurar la base imponible del impuesto, de tal modo que tengan la posibilidad de contravenirlos, poner en duda su exactitud o validez tanto respecto a las premisas sobre las que se parte, el método utilizado, como respecto al resultado obtenido. Lo contrario limitaría el derecho de defensa de los interesados, pues solamente cuando pueden conocer la existencia de la inexactitud de la valoración administrativa, pueden oponerse a la misma y articular los medios para combatirla.

En este sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones esta Sala, entre ellas, en la Sentencia de 25 de marzo de 2004 (rec. cas. núm. 79/1999)

(...)

de conformidad con lo establecido en el art. 114.1 de la LGT, corresponde en estos casos a la Administración Tributaria acreditar que el valor adecuado a aplicar para la práctica de la liquidación es el resultante del dictamen pericial dictado en la comprobación de valores. De tal modo que obligar al contribuyente a acudir a la

referida tasación pericial, de costoso e incierto resultado, para discutir la comprobación de valores, cuando ni siquiera se conocen las razones de la valoración propuesta por la Hacienda, colocaría a los ciudadanos en una evidente situación de indefensión frente a posibles arbitrariedades o errores de los peritos de la Administración, a cuyas tasaciones no alcanza la presunción de legalidad de los actos administrativos, porque las peritaciones, aunque las practique un funcionario, son dictámenes y la tasación pericial contradictoria es un último derecho del contribuyente y no la única manera de combatir la tasación realizada por la Administración, que antes ha de cumplir con su obligación de fundar suficientemente los valores a los que ha llegado, sin que el sujeto tributario venga obligado, por su parte, a acreditar el error o la desviación posible de la Hacienda Pública cuando no conoce una justificación bastante de aquellos nuevos valores. Sobre esta materia, hemos declarado que la carga de la prueba del art. 114 de la LGT, rige igualmente tanto para los contribuyentes como para la Administración, tanto en vía administrativa como jurisdiccional.

Dicho lo anterior, esta Sala ha venido sosteniendo que para que puedan entenderse debidamente motivados los dictámenes periciales emitidos por la Administración Tributaria para la comprobación de valores respecto a bienes inmuebles, cuando para tal valoración sea necesaria o simplemente tenida en cuenta -circunstancia que solamente pueden ser consideradas a la vista del mismo-, resulta preciso que se haya realizado la visita correspondiente para la comprobación de la concurrencia y evaluación de tales circunstancias. De tal modo que no podría evacuarse el dictamen debidamente motivado sobre la base de circunstancias como el estado de conservación o la calidad de los materiales utilizados, si no es porque previamente han sido consideradas las mismas respecto al inmueble concernido en razón de la correspondiente visita y toma de datos (...)" (FJ 5º).

La tasación pericial contradictoria no resulta procedente cuando la Administración no ha acudido al procedimiento de comprobación de valores. STS 14 de noviembre de 2011 (RC 5230/2008).

"(...) cuando la Administración lleva a cabo una comprobación de valores, si el sujeto pasivo no está de acuerdo con los aspectos materiales de la tasación efectuada, puede solicitar su rectificación a través de la tasación pericial contradictoria, conforme al art. 52.2 de la Ley General Tributaria de 1963 durante el plazo de impugnación del acuerdo de liquidación (sentencia de 27 de febrero de 2009, casación 6548/04, FJ 5º). Es más, la tasación pericial contradictoria en la vía correcta que tiene el interesado para combatir la comprobación de valores efectuada por la Administración, debiendo incluso soportar las consecuencias de su eventual pasividad cuando pudiendo no acude a esta posibilidad para combatir la valoración de los peritos de la Administración (sentencia de 6 de febrero de 2008, casación 2551/02, FJ 8º). Ahora bien, parece evidente que no se puede abrir o iniciar una tasación pericial contradictoria si la Administración no ha procedido a la oportuna comprobación de valores. (...)" (FJ 3º).

III. PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA

III.1. IDEAS GENERALES

Principio de la íntegra regularización. STS 10 de diciembre de 2012 (RC 195/2011).

“(...) Esta Sala y Sección ha acogido el principio de la íntegra regularización de la situación tributaria del inspeccionado, tanto en las actuaciones inspectoras de alcance general como en las de alcance parcial, siempre que se respete, claro está, dicho alcance, lo que obliga a atender a todos los componentes que conformen el ámbito material sobre el que se desarrolle la actuación inspectora de carácter parcial [véase, por todas, la sentencia de 26 de enero de 2012 (casación 5631/08, FJ 3º)]. (...)” (FJ 3º).

El error en la identificación del obligado tributario constituye un simple error no invalidante, cuando no genera indefensión. STS 30 de abril de 2012 (RC 85972010).

“(...) Las irregularidades que denuncian consisten en la incorrecta identificación del obligado tributario, tras la continuación del procedimiento de inspección una vez que fueron llamados los herederos del Sr. Sanromá.

Esta queja ha de ser también desestimada pues se sustenta en simples irregularidades no invalidante [véase el artículo 63.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (BOE de 27 de noviembre)], sin consecuencia alguna sobre la liquidación definitiva. El simple error en la identificación del obligado tributario en el encabezamiento de alguna diligencia o resolución de la Administración tributaria no merma los derechos de defensa de los interesados ni altera su situación jurídica, máxime cuando fue con el causante con quien se iniciaron las actuaciones inspectoras, circunstancia que explica el error, a todas luces irrelevante y ajeno a las consecuencias de invalidez que se pretenden. (...)” (FJ 4º).

Obligación de conservación de documentación contable y derecho a no presentar documentos y justificantes que ya obran en poder de la Administración para la elaboración de la nueva liquidación en ejecución de una Resolución del TEAC, cuando la Administración Tributaria contaba con los documentos necesarios para su confección. STS 24 de mayo de 2012 (RC 2070/2009).

“(...) La cuestión de la permanencia de la obligación de conservación de los Libros y justificantes resultaría relevante exclusivamente en el caso de que la Inspección estuviera facultada para su requerimiento y que la entidad estuviera obligada a su entrega. De tal modo que si el obligado tributario no tiene obligación de entregarla o ponerla a disposición de la Inspección de tributos, resulta irrelevante a los efectos de la resolución del recurso, analizar la obligación de conservación invocada por la recurrente en casación. Y de la misma manera, si la Inspección para la ejecución de la Resolución del TEAC no precisa de la documentación que se requiere, resultaría estéril entrar a dilucidar si la entidad tenía o no obligación de conservar la documentación requerida.

(...)

ha de concluirse que la Administración contaba, sin necesidad de actuación inspectora alguna, con los datos y documentos necesarios para emitir la nueva liquidación

ajustándose a los términos de la Resolución del TEAC susodicha, por lo que no cabe que se excuse de su cumplimiento ni que impute la imposibilidad de ejecutarlo al obligado tributario como hizo a través del Acuerdo inicialmente impugnado en el presente caso.

La Administración tributaria, en el caso de ejecución de Resoluciones administrativas y judiciales de las que resulte necesario practicar nueva liquidación, sólo está legalmente facultada para realizar aquellas actuaciones que sean necesarias y precisas para llevar a su debido cumplimiento las mismas, y no otras. Y ello por cuanto han de conservarse los actos y trámites que no se vean afectados por la nulidad declarada, conservación que se produce "ope legis" [véase Sentencia de 22 de mayo de 2007 (rec. cas. núm. 42/2002), FD Tercero]. (...)" (FJ 5º)

III.2. ÓRGANOS DE INSPECCIÓN COMPETENTES

Diferencias entre competencia territorial, material y jerárquica, distinto alcance en cuanto a la validez de las actuaciones inspectoras. STS 23 de octubre de 2012 (RC 121/2009).

"(...) Al inicio de las actuaciones inspectoras, en lo que ahora interesa, era de aplicación la Orden de 12 de agosto de 1985 y la de 26 de mayo de 1986, ningún inconveniente normativo, siempre que concurrieran circunstancias justificativas en ejecución del Plan de inspección, existía para que el órgano que asumiera las actuaciones fuera alguno de los expresamente previstos en el artº 1 de ambas órdenes, y dentro de estos por el Equipo o Unidad al que se le asignase.

Los inspectores actuantes estaban destinados uno como Inspector Jefe Unidad Inspección de la Delegación de Hacienda de Barcelona y la otra como Inspector Jefe Unidad de Inspección de la Administración de Hacienda de Sabadell. Ambos, pues, pertenecía a la Delegación de Hacienda de Barcelona, por lo que sin duda actuaban dentro del ámbito territorial de la Delegación de Hacienda en la que estaban destinados, artº 17.2 del RGIT, si bien fuera del ámbito territorial de la Administración de Hacienda a la que su Unidad de Inspección estaba adscrita, artº 53.1 de la OM de 12 de agosto de 1985, aunque ello no representaba reparo alguno de existir acuerdo del Delegado de Hacienda, que debía de ser notificado a los contribuyentes, de entenderse que afectaba a sus obligaciones tributarias, artº 53.3 de dicha OM; notificación que podía hacerse al inicio de las actuaciones inspectoras. Pero de no existir, ha de recordarse que el Jefe de la Dependencia de Inspección de cada Delegación de Hacienda, en tanto ostentaba la condición de Inspector-Jefe respecto de dicha Dependencia y de los Servicios de Inspección de las Administraciones de Hacienda existentes en el ámbito territorial de la correspondiente Delegación, estaba capacitado para "planificar, dirigir y coordinar las actuaciones de las Unidades de Inspección de las correspondientes Dependencia Inspectoras", artº 17.1 de la OM de 26 de mayo de 1986.

Pero además una norma posterior y de superior rango, el Real Decreto 939/1986, en su artº 17.2 permitía a "los funcionarios, equipos o unidades de la Inspección de los Tributos adscritos a una Administración de Hacienda o de Aduanas de una Delegación de Hacienda... actuar en todo el ámbito territorial de la correspondiente Delegación". Quedando por añadir que la OM de 26 de mayo de 1986, en desarrollo del artº 4.1.b) del RGIT, sólo distinguía dos ámbitos territoriales de actuación, el de la Dependencia

Regional de Inspección -Delegaciones Especiales de Hacienda- y el de las Dependencias de Inspección -Delegaciones de Hacienda-.

El vicio que se patentiza se concreta en la falta de acuerdo del Delegado de Hacienda y su notificación, autorizando a los actuarios para la realización de las actuaciones de inspección que nos ocupa, al no formar parte de las Unidades de Inspección adscritas a la Administración de Hacienda correspondiente al domicilio fiscal de los inspeccionados, constituiría un vicio formal que no daría lugar a la nulidad radical preconizada, en tanto no estamos ante actuaciones llevadas a cabo por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia, puesto que los actuarios podían desarrollar actuaciones de comprobación e investigación, ni por razón del territorio, ambos estaban destinados en la Delegación de Barcelona y habilitados para inspeccionar en todo el ámbito territorial de esta.

En todo caso, el vicio daría lugar a una anulabilidad, debiéndose tener en cuenta que a la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras era de aplicación la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, sin que, por demás, la recurrente alegara indefensión, ni se atisbe la afectación de una defensa en plenitud por la concurrencia del expresado defecto.

Ya se ha tenido ocasión de poner de manifiesto que como principio general, recogido en el artº 33.1 del RGIT, se instituye el de la permanencia de los actuarios desde el inicio a la culminación de las actuaciones inspectoras, "las actuaciones de comprobación e investigación llevarán a cabo, en principio, hasta su conclusión, por los funcionarios, equipos o unidades de las inspección de los Tributos que las hubiesen iniciado, salvo cese, traslado, enfermedad, o bien, otra justa causa de sustitución, atendiendo especialmente al carácter específico de las actuaciones a desarrollar, y sin perjuicio de la facultad de cualquier superior jerárquico de asumir tales actuaciones cuando proceda". (FJ 3º)

Falta de competencia territorial de los órganos de inspección. En el supuesto en enjuiciado actuaba la dependencia de Barcelona, cuando los contribuyentes tenían su último domicilio en Madrid. STS 5 de mayo de 2011 (RC 1560/2007).

"(...) Ha de convenirse que al inicio de las actuaciones inspectoras, 18 de noviembre de 1993, Edicto de 12 de abril de 1994, la Administración tenía pleno conocimiento del cambio de domicilio de los contribuyentes, habiendo aceptado el cambio de domicilio de Barcelona a Madrid sin tensión alguna cuando admite tanto el escrito comunicando el cambio de domicilio, como que las complementarias y declaraciones ejercicios de 1989 a 1992 se presentaran en la Administración Territorial de Colmenar Viejo. Ciertamente que el domicilio indicado era inexistente o erróneo, pero tras la comunicación de la Sra. Borrel si tuvo conocimiento exacto del domicilio correcto de los contribuyentes, avda. Viñuelas, 35, 1º-A, Sector Embarcaciones, Tres Cantos, Madrid, a pesar de ello sigue actuando la Administración Tributaria Territorial de Barcelona y realizando todas las notificaciones a los contribuyentes por BOP de Barcelona exclusivamente, constando que otorga valor a la declaración de la Sra. Borrel, en tanto que dirige una notificación persona al citado domicilio en 20 de diciembre de 1994.

Así las cosas, la competencia territorial del órgano de Inspección viene determinada por el lugar del domicilio del obligado tributario,

(...)

Pues bien, al inicio de las actuaciones inspectoras, 12 de noviembre de 1993, publicada mediante Edicto de 12 de abril de 1994, no sólo la Administración Tributaria tenía conocimiento del cambio de domicilio del obligado tributario de Barcelona a Madrid, sino que es la propia Administración Tributaria la que había admitido dicho cambio, puesto que tras la comunicación del cambio de domicilio fiscal, admitió pacíficamente, y por tanto asumiendo la competencia derivada de dichas actuaciones, que las declaraciones complementarias de 1984 a 1989 se hicieran en la Administración de Colmenar Viejo, Madrid,, y sin solución de continuidad las declaraciones de los ejercicios de 1989, 1990, 1991 y 1992, también se presentaran en la Administración Territorial de Colmenar Viejo; por tanto, si el citado domicilio en Madrid, aún erróneo o inexistente, fue determinante para asumir las competencias fiscales como se ha visto, las mismas razones le empujaban a la Administración para considerar que al inicio de las actuaciones inspectoras, 12 de noviembre de 1993, era competente la Administración Tributaria Territorial de Madrid para la tramitación de las actuaciones inspectoras, puesto que para la Administración Tributaria, a efectos fiscales, el último domicilio conocido de la parte actora lo fue en Madrid.

Pero es más, aún el error o inexistencia del domicilio señalado por el obligado tributario, coetáneamente al inicio de las actuaciones inspectoras, la Inspección fue informada por la Sra. Borrell del domicilio exacto y correcto de los obligados tributarios, sin que desplegara actividad alguna para respetar las garantías procedimentales de los interesados, mediante la articulación de los medios adecuados para agotar las posibilidades de que los obligados tributarios conocieran las actuaciones que contra los mismos se estaban siguiendo dado el debilitamiento de las mismas que conlleva la notificación edictal, por el contrario lleva a cabo todas las notificaciones por Edicto en el BOP de Barcelona, y sólo intentado la notificación personal en dicho domicilio en 20 de diciembre de 1994. Lo cual aboca a otra consecuencia, la falta de validez de las notificaciones edictales, puesto que la Administración con el empleo de la diligencia que la ocasión demandaba debió, al menos intentar la notificación personal antes de la publicación en Edictos y en todo caso los Edictos debieron publicarse, artº 59.5 de la Ley 30/1992, en el BOP de Madrid; falta de validez de las notificaciones edictales, que conlleva que hasta el 26 de octubre de 1994, escrito de queja de la parte actora, no pueda tenerse por formalmente notificado, y desde 29 de septiembre de 1989, a esta fecha habían transcurrido más de cinco años para tener por prescrita la acción de la administración para liquidar -ya antes habían transcurrido cuatro años para poder sancionar-, artº 64 y ss. de la LGT. (...) (FJ 4º).

Competencia de los subinspectores, es necesario que se haya invocado con carácter previo la eventual indefensión. STS 3 de marzo de 2011 (RC 1565/2006).

“(…) referente al principio de permanencia de los inspectores. Efectivamente, y con respecto a este específico punto son tres las cuestiones que se pueden plantear: a) Competencia de los subinspectores para llevar a cabo actuaciones inspectoras; b) Validez de las diligencias practicadas por tales subinspectores; y, c) Efecto del cambio de los equipos inspectores durante la tramitación del procedimiento inspector. El examen de la demanda, y pese a su inusitada extensión, sólo contiene una referencia al efecto del cambio de inspectores en el último párrafo de la página 18 donde, además, se vuelve a incidir en el valor de las actuaciones llevadas a cabo por los subinspectores.

En estas condiciones, y visto que esta Sala al interpretar el precepto invocado viene afirmando que es preciso, para que se pueda acordar la anulación del acto que el cambio de equipo inspector provoque algún tipo de perjuicio al demandante, o, indefensión, y no habiéndose alegado dicho perjuicio, no es procedente acoger la incongruencia alegada".

En el mismo sentido nos hemos pronunciado en la Sentencia de 11 de noviembre de 2010, correspondiente al recurso de casación número 446/2006 (...)" (FJ 3º).

Alcance de la nulidad por actuaciones practicadas por unidades inspectoras distintas. STS 19 de octubre de 2012, RC (3123/2009).

"(...) la jurisprudencia de esta Sala de que en el caso de actuaciones practicadas por unidades inspectoras distintas solo se produce una irregularidad no invalidante, salvo que se demuestre indefensión o la existencia de una causa de recusación del actuario, cosa que aquí no ocurre, se trataría en cualquier caso un nulidad relativa convalidable en vía jerárquica, conforme al artículo 67.3 de la Ley 30/1992. (...)" (FJ 1º).

Competencia material y jerárquica. Convalidación del acto por el superior jerárquico. La Sala reitera la jurisprudencia sobre esta cuestión. STS 7 de febrero de 2012 (RC 4259/2009).

"(...) la convalidación jerárquica de las actuaciones efectuadas por órgano incompetente, así como por la reiterada jurisprudencia de esta Sala en relación con el cambio de órganos en el procedimiento de Inspección que aquí se reproduce:

[...]

En la técnica prevista en la ley, y que naturalmente debe ser respetada, la atribución de competencia al Presidente de la Agencia Tributaria para dictar resoluciones normativas estructurando las Unidades y realizando la concreta atribución de competencias, depende tan solo del presupuesto de que el Ministro concediera la habilitación. Y tal habilitación, se produjo por Orden del Ministro de Economía y Hacienda de 24 de abril de 1992, que dispuso en su apartado segundo:

"Se habilita al Presidente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para que dicte resoluciones normativas por las que se estructuren las Unidades a que se refiere la presente Orden, así como para que realice la concreta atribución de competencias, debiendo dichas resoluciones publicarse en el «Boletín Oficial del Estado» como requisito previo a su eficacia".

Estimamos por tanto, que la Resolución de la Presidencia de la Agencia Estatal Tributaria de 18 de septiembre de 1992, tiene habilitación suficiente para atribuir a los Adjuntos al Jefe de la Oficina Nacional de Inspección, la condición de Inspector Jefe a los efectos dispuestos en el artículo 60 del Reglamento de Inspección"(...) (FJ 3º).

Los cambios de órgano al que se le asigna la inspección, aún producidas irregularidades procedimentales, no constituyen un vicio de nulidad radical por causa de incompetencia material y/o territorial. STS 1 de abril de 2011 (RC 5259/2006).

"(...) ha de añadirse que la nulidad de actuaciones que se solicita tendría que tener por base una real indefensión del contribuyente y es lo cierto que a lo largo de más de dos

años de actuaciones (los comprendidos entre el 11 de marzo de 1994 y el 30 de abril de 1996), no consta que se solicitara de la Inspección la justificación de las mismas, ni incluso en las dos ocasiones en que se produjo el cambio de actuario y una vez formalizada el acta tampoco se hizo valer la falta de dicha justificación en el trámite de alegaciones (no cumplimentado);

[...]

En cualquier caso, y para cerrar definitivamente la problemática que estos motivos de naturaleza formal plantean, ha de subrayarse que la actuación inspectora ha sido llevada a cabo por miembros de la "Inspección" y que la liquidación ha sido dictada por la Jefa de la Oficina Técnica.

Pues bien, a partir de estos dos hechos es indudable que la hipotética falta de competencia que en las actuaciones pudiera haber concurrido nunca sería un vicio de nulidad absoluto previsto en el artículo 62.1 a) de la L.R.J.A.P. y P.C., pues el vicio denunciado no afectaría a la competencia material, ni a la territorial. Tampoco ese hipotético vicio competencial, generaría la anulabilidad del acto prevista en el artículo 63 del mismo texto legal pues es patente que el acto y procedimiento contienen los elementos indispensables para alcanzar su fin y de ellos no se ha derivado indefensión para el interesado.

Dicho lo precedente no ofrece dudas que el sistema competencial diseñado no es sencillo, claro, ni seguro, por lo que debería ser objeto de una drástica reforma, que eliminara los peligros que para la propia A.E.A.T. es susceptible de producir y las situaciones de confusión e inseguridad que para los ciudadanos pueden derivarse, con eventuales incidencias en derechos fundamentales» (FD Sexto)".

En definitiva, lo dicho nos lleva a concluir en el acierto de la sentencia de instancia cuando señala que en todo caso estaríamos ante una falta de competencia jerárquica, y dado que la liquidación levantada con ocasión de las actuaciones aparece firmada por el Jefe de la Dependencia Regional de Inspección, por lo que quedarían subsanadas las deficiencias puestas de manifiesto (...) (FJ 4º).

Comunicación del cambio de actuario y distribución de competencias del órgano inspector. STS 5 de noviembre de 2012 (RC 2347/2010).

“Es menester comenzar recordando la disciplina de los artículos 4.1.B), 33 y 37.3 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, así como el contenido del apartado seis de la Resolución de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de 24 de marzo de 1992, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria:

[...]

Conviene reproducir a continuación el tenor literal de la diligencia de constancia de hechos número 7, en lo que aquí importa:

«1) Se comunica a los interesados que las actuaciones de comprobación e investigación se van a llevar a cabo por el Jefe de la Unidad 01, que suscribe la presente diligencia, por haber sido trasladado a la Inspección Regional el actuario D. Manuel Terol Carratalá».

A la luz de lo que antecede, no podemos dar la razón al recurrente, porque:

(1º) La causa por la que se produjo la sustitución del actuario que inició las actuaciones, su traslado a la Inspección Regional, fue comunicada en tiempo y forma, siendo una de las que expresamente aparecían previstas en el artículo 33.1 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos;

(2º) Nada impedía que el Jefe de la Unidad 01 prosiguiera con las actuaciones inspectoras iniciadas, pues no dejaba de ser un miembro más de la unidad de inspección, y tampoco se planteó objeción alguna al respecto por el sujeto pasivo inspeccionado durante el desarrollo de tales actuaciones, pues no interesó su nulidad por tal causa hasta que formuló alzada contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional, por lo que, de haberse producido alguna irregularidad, en ningún caso se trataría de un vicio invalidante, pues no causó indefensión;

(3º) La actuación inspectora en la que se produjo la sustitución del actuario no era de obtención de información, sino de comprobación e investigación, por lo que no entra en juego el artículo 37.3 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

(4º) Si el sujeto pasivo inspeccionado entendía que en el inspector que continuó con las actuaciones de comprobación e investigación concurría alguna de las causas de abstención, no habiéndose abstenido, debió promover su recusación, tal y como le permitía el artículo 33.3 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, conforme a lo dispuesto en el artículo 29 de la Ley 30/1992.” (FJ 4º).

La Dependencia de Control Tributario y Aduanero tiene asignadas funciones de comprobación propias de los procedimientos de gestión y también de inspección sin necesidad de informe o actuación de ninguno otro órgano STS 15 de noviembre de 2012, (RC 743/2010) (FJ 5º).

Competencia territorial de los órganos de inspección tras un proceso de absorción societaria y posterior liquidación dictada en ejecución de resolución del TEA. No estamos ante un supuesto de incompetencia territorial “manifiesta”. STS 23 de mayo de 2011 (RC 3715/2008).

“ (...) El órgano competente por razón del territorio, esto es, el del domicilio fiscal del sujeto pasivo, era el que, conforme al artículo 21.5, podía realizar las actuaciones inspectoras aun cuando afectasen a bienes, derechos o actividades que radicasen, aparecieran o se desarrollasen en un ámbito territorial distinto, sin perjuicio de que, con arreglo al apartado 6 del mismo precepto, la inspección distinta de la del domicilio fiscal pudiese llevar a cabo las actuaciones parciales que procedieran de acuerdo con los criterios señalados en el artículo 20.

La Orden del Ministerio de Hacienda de 26 de mayo de 1986, por la que se desarrolló el Reglamento General de la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria (BOE de 30 de mayo), dispuso en su artículo 8 que sería el domicilio fiscal que el obligado tributario tuviese al iniciarse las actuaciones inspectoras el determinante, en su caso, de la competencia del órgano actuante de la Inspección de los Tributos incluso respecto de hechos imponibles o períodos anteriores relacionados con un domicilio tributario distinto. La Orden parece, pues, consagrar una perpetuatio jurisdictionis, atribuyendo la

competencia de manera permanente al órgano de la Inspección de los Tributos que por primera vez interviene en los actos de comprobación e investigación.

Esta idea subyace en el actual artículo 59 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE de 5 de septiembre de 2007).

[...]

en el caso debatido la Delegación Especial de Asturias no sólo no era manifiestamente incompetente por razón del territorio para dictar las nuevas liquidaciones que el Tribunal Económico-Administrativo Central ordenó practicar respecto del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1991 y 1992 de la compañía VESUVIUS IBÉRICA, S.A., una vez que había sido absorbida por COOKSON FIGUEROA, S.A., sino que a ella le correspondía actuar.

En efecto, la actividad económica que fue objeto de gravamen se venía realizando en Asturias; las pruebas de la realización de esta actividad se pusieron de manifiesto en dicho Principado; la competencia inicial en el procedimiento de inspección le correspondió a la Delegación Especial de tal territorio; las nuevas liquidaciones objeto de impugnación ante la Audiencia Nacional eran consecuencia directa de la ejecución de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central; no se trataba de la atribución inicial de competencia a una determinada Delegación de la Administración tributaria, sino de la ejecución de una resolución del órgano de revisión que ordenó dictar otras liquidaciones en sustitución de las anuladas, razón por la que se remitieron las actuaciones a la Delegación Especial de Asturias que inicialmente había realizado las actuaciones de comprobación e investigación y que adoptó las primeras liquidaciones, después anuladas.

Pese a que los criterios que rigen la competencia de los órganos de la Inspección de los Tributos no sean un dechado de claridad, según hemos enfatizado en nuestra sentencia de 26 de junio de 2010 (casación 2264/05, FJ 5º), resulta evidente que no estamos ante un supuesto de manifiesta falta de competencia de la Oficina Técnica de Inspección de la Delegación Especial de Asturias en la liquidación dictada en ejecución de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de junio de 2001. (...)" (FJ 3º).

Incompetencia territorial de órgano de inspección dependiente de la misma delegación de Hacienda, no es un supuesto de nulidad de pleno derecho. STS 31 de marzo de 2011 (RC 366/2007).

"(...) en ningún caso, aunque se pudiera poner en duda la competencia territorial de la Administración de Hacienda actuante, las circunstancias del relato, en el que ambas Administraciones concernidas actúan bajo el manto de una misma Delegación de Hacienda, originarían un supuesto de nulidad de pleno derecho por incompetencia manifiesta, lo cual también resulta de la propia actuación de la recurrente, que durante el procedimiento de inspección en ningún momento puso en entredicho la competencia de la organización actuante. (...)" (FJ 3º)

Competencia del jefe de la oficina técnica para practicar liquidaciones. STS 21 de febrero de 2011 (RC 1023/2006).

"(...) Coincidimos con la sentencia recurrida cuando dice que el Inspector Jefe de la Oficina Técnica tiene la consideración expresada por el artículo 60 del Real Decreto 939/86, en orden a la práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de las actas de inspección, según dispone el artículo 12.2 de la Resolución de 24 de marzo de 1992 de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

[...]

Como consecuencia de la regulación que ha quedado reseñada, el Jefe de la Oficina Técnica de la Oficina Nacional de Inspección tiene la consideración de Inspector Jefe a los efectos del artículo 60 del Reglamento General de Inspección y, en consecuencia, es competente para dictar el acto administrativo de liquidación". (FJ 7º)

Esta sentencia sigue la línea sentada en otras anteriores, STS de 4 de febrero de 2007 (RC 6532/2001), 1 de julio de 2008, (RC 5296/2002), 16 de julio de 2009 (RC 7940/2003), 8 de octubre de 2009 (RC 9866/2003), 16 de julio de 2009 (RC 7940/2003), 8 de octubre de 2009 (RC 9866/2003), 15 de octubre de 2009, (RC 7150/2003), 26 de noviembre de 2009, (RC 1278/2004), 19 de julio de 2010, (RC 3433/2006) y 29 de septiembre de 2010, (RC 4195/2005).

Competencia del órgano liquidador en retroacción de actuaciones. En todo caso es necesario denunciar en vicio procedimental en el momento procesal oportuno. STS 3 de marzo de 2011 (RC 466/2009).

"(...) no había motivos para reconocer a esa Dependencia Regional la competencia para desarrollar las actuaciones iniciales, no cabe olvidar que la inspeccionada la aceptó sin oponer tacha alguna, por lo que no pueden ahora cuestionarla. Quien admitió la competencia del órgano inspector y liquidador y no la puso en cuestión habiendo podido hacerlo no cabe que después discuta sus atribuciones para liquidar de nuevo, tras completar las actuaciones inspectoras.

(b) En todo caso, habiéndose llevado a cabo la actuación inspectora por miembros de la Inspección Regional y dictada la liquidación por el Inspector Regional, la hipotética falta de competencia que en las actuaciones pudiera haber concurrido nunca sería un vicio de nulidad absoluta del artículo 62.1.b) de la Ley 30/1992, pues, además de no tratarse de un defecto manifiesto, ese vicio no afectaría a la competencia material, ni a la territorial, ya que, en cualquier caso, las diligencias y la liquidación fueron practicadas por un órgano de la Inspección de los Tributos cuyas atribuciones se extienden al territorio propio del órgano que las recurrentes consideran competente.

Tampoco ese hipotético vicio competencial generaría la anulabilidad del acto prevista en el artículo 63 del mismo texto legal, pues, tratándose de un defecto que afecta a la competencia y, por ende, a las formas y al procedimiento, es patente que el acto contiene los elementos indispensables para alcanzar su fin, sin que, por causa del defecto, se haya derivado indefensión para los interesados (...)" (FJ 5º).

En el mismo sentido STS 3 de marzo de 2011 (RC 4723/2009).

Competencia del Jefe-Adjunto para dictar la liquidación. STS 25 de marzo de 2011, (RC 3981/2006).

"(...) la atribución de competencias liquidatorias al Adjunto del Inspector-Jefe de la Dependencia Regional de Inspección no vulnera lo dispuesto en el art. 60.1 del REGIT

porque el precepto del art. 60.1 citado no atribuye "en exclusiva" la facultad de dictar liquidaciones al Inspector-Jefe; simplemente le atribuye tal facultad, pero le permite delegar tal facultad en los términos que se establezcan por el Ministerio de Economía y Hacienda (apartado 6 del mismo artículo), remisión que hay que entender referida a la posteriormente creada Agencia Estatal de Administración Tributaria (sentencia, entre otras, de 5 de marzo de 2008, cas. 3499/2002 FJ 4º)." (FJ 5º).

En el mismo sentido STS 16 de junio de 2011 (RC 3331/2006).

Competencia del subinspector en actuaciones de valoración. Un subinspector con la titulación adecuada (licenciado en ciencias económicas) es competente para llevar a cabo la valoración de un negocio. STS 12 de diciembre de 2011 (RC 5190/2009).

"(...) No es razonable pretender que, habilitando el puesto de subinspector para realizar la totalidad de las actuaciones inspectoras seguidas cerca del Sr. Herrero Minguet, incluida la facultad de recabar el informe pericial de valoración de la farmacia al amparo del artículo 40.2.c) del Reglamento general de la inspección de los tributos, el mismo puesto no permita realizar esa pericial, disponiendo de un título académico adecuado, cuando no había precepto alguno que expresamente lo impidiera. No lo hacía el artículo 13.4 del Reglamento general de la inspección de los tributos y tampoco ningún otro, pues no se trataba de valorar un inmueble, actuación que sí les estaba vedada por el apartado primero del Real Decreto 3255/1978, de 29 de diciembre, por el que se desarrollan las funciones atribuidas al Cuerpo Especial de Gestión de la Hacienda Pública, especialidad de Inspección Auxiliar (BOE de 25 de enero)." (FJ 3º).

III.3. REPRESENTACIÓN DEL INSPECCIONADO

Poder de representación. El documento privado con el apoderamiento es suficiente. El poder fue otorgando con carácter general para todas las actuaciones del procedimiento inspector sin que conste su revocación resulta suficiente. STS 29 de septiembre de 2011 (RC 1654/2007).

"(...) el poder otorgado por el interesado en fecha 27 de octubre de 1995 a su representante, habilitaba a éste para actuar a nombre de aquél, bastando que el poder obre en documento privado. En dicho documento se especifica que la representación comprende "todas las actuaciones que proceda realizar en el procedimiento inspector iniciado por comunicación de fecha 23-10-95", que es el de autos.

Si ello es así la actuación del apoderado ha de estimarse realizada a nombre de poderdante, en todas las actuaciones inspectoras, al no constar que el poder haya sido revocado. No se entiende el proceder del recurrente al negar la operatividad del poder, cuando no consta que lo haya revocado, lo cual hubiera sido sencillo mediante una simple comparecencia en el expediente, una vez que su mandatario le hubiere comunicado la existencia de las actuaciones. (...)" (FJ 2º).

Acreditación del apoderamiento y subsanación de defectos formales no inhabilitantes. Las actuaciones posteriores convalidaron tácitamente lo realizado por el mandatario verbal. STS 3 de marzo de 2011 (RC 2046/2006).

"(...) tal apoderamiento no se acredita únicamente a través de un documento obrante en el expediente administrativo en que conste tal representación, sino que puede ser acreditada por cualquiera de los medios admisibles en Derecho.

(...)

si bien, en un principio, pudo actuar como mandatario verbal de la sociedad recurrente, sin embargo posteriormente intervino con poder de representación escrito, quedando por tanto ratificada su actuación de representación en el procedimiento por la presentación de una autorización expresa otorgada por escrito, a partir del 4 de junio de 1997 en que suscribió el documento, sin que a ello obste que fuera requerido para ello en la diligencia de 1 de octubre de 1996 y no antes, pues la falta de presentación del otorgamiento del apoderamiento escrito, además de ser directa y únicamente imputable al mandante, no afecta a la validez y eficacia de las actuaciones llevadas a cabo con anterioridad, por el entonces mandatario verbal, en tanto que llevó a cabo actuaciones que entrañaban inequívoca y concluyentemente una relación de apoderamiento no manifestada exteriormente, pero sí deducible de tales actos, que además no fueron revocados ni censurados por la parte representada a la que afectaban.

A la vista de la argumentación expuesta podemos concluir que aún cuando no se aporte a la Inspección la autorización otorgada por la sociedad recurrente al sujeto pasivo hasta el 4 de julio de 1997, no cabe duda de que las actuaciones seguidas hasta dicha fecha se realizaron con conocimiento y aprobación de la entidad interesada. La existencia de representación resulta tanto de la conducta seguida en las actuaciones inspectoras por el Sr. Pérez García, dada la documentación por él aportada, como de la conducta observada por el sujeto pasivo al autorizar posteriormente, con carácter expreso, al Sr. Pérez García y no a persona distinta, con lo que la aportación de esa autorización produjo una subsanación del posible defecto formal desde el principio de las actuaciones inspectoras y una ratificación de la representación “tácita” existente desde el 13 de junio de 1995.” (FJ 4°).

Actas de conformidad. Suficiencia del poder. Para la firma del acta de conformidad es suficiente la representación otorgada en documento formalizado para todas las actuaciones de regularización, aunque no se mencione expresamente la firma de dicha clase de actas. STS 14 de mayo de 2012 (RC 194/2009).

“(...) Al estar autorizado, en la Sentencia impugnada, el representante autorizado para suscribir en un documento modelo normalizado las actas en que se proponga la regularización de la situación tributaria del representado, la doctrina correcta es la de la sentencia recurrida, que concuerda con el criterio de la reciente sentencia de esta Sala de 3 de abril de 2012 (rec. de cas. 2207/2011) que considera suficiente el documento formalizado en el que aparecen las firmas de representante y representado otorgado la representación para todas las actuaciones administrativas que resulten del procedimiento de regularización de la situación tributaria en curso, aunque no se mencione expresa y particularizadamente el acta de conformidad. (...)” (FJ 3°)

Actas de disconformidad. Suficiencia del poder en actas firmadas en disconformidad; no suponen la renuncia a ningún derecho, por lo que basta la representación acreditada por cualquier medio en derecho. STS 21 de noviembre de 2011 (RC 40/2009).

“En cuanto a la insuficiencia de poder de quién se entendió con la Administración tributaria durante el procedimiento de inspección, debemos recordar que la liquidación relativa al impuesto sobre sociedades del año 1991, que fue incluida en el acuerdo de derivación de responsabilidad, procedía de un acta firmada en disconformidad. Esta

circunstancia, por si sola, es suficiente para desestimar esta denuncia. Nos consta la existencia de poder expreso (circunstancia que no se cuestiona), sólo se ataca su insuficiencia para firmar el acta. Sin embargo, en las que son firmadas en disconformidad no hay renuncia alguna de derechos ni con ello perjuicio o indefensión para la entidad, que una vez notificada la liquidación hizo uso de los medios de impugnación que le reconocía nuestro ordenamiento jurídico, [sirvan como referencia las sentencias de 20 de noviembre de 2008 (casación 8999/03, FJ 3º), 25 de febrero de 2009 (casación 10285/2004, FJ 3º) y 18 de marzo de 2010 (casación 4457/04, FFJJ 3º y 4º)].” (FJ 5º)

En el mismo sentido, SSTS de 26 de junio de 2012 (RC 5201/2009) y 14 de mayo de 2012 (RC 5182/2012, FJ 5º).

Supuesta falsedad del poder de representación o inexistencia de poder en la firma de actas de disconformidad. STS 13 de septiembre de 2012 (RC 331/2010).

“(…) Aún admitiendo que el administrador de la entidad inspeccionada no hubiese suscrito el poder de representación que se aportó ante la Inspección, nos encontraríamos ante una representación sin poder o gestión de negocios ajenos en que una persona se encarga voluntariamente de la agencia o administración de los negocios de otro sin mandato, sin perjuicio de la responsabilidad directa entre ellos, y que resulta válido en relación con los terceros en aquello que aproveche a la entidad representada o le evite un perjuicio inminente o manifiesto, como resulta de los artículos 1888 y s.s. del Código Civil, al actuar el supuesto representante bajo la apariencia de poder en la intermediación ante la Administración Tributaria, cuando además el propio interesado hizo alegaciones al acta de disconformidad e interpuso recurso de reposición frente a la liquidación sin que en ninguno de los supuestos hiciera alegación alguna sobre la falta de representación y de participación de la entidad inspeccionada en el procedimiento de inspección.

A ello se puede añadir que no basta la mera alegación de falsedad de la firma o que no se corresponde con la del titular para provocar la nulidad de la actividad inspectora, sino que debe obedecer a alguna de las causas que determinan su nulidad o anulabilidad, artículo 217 de la Ley General Tributaria y 62 y 63 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. (...)”. (FJ 1º)

III.4. INCIO DE LAS ACTUACIONES

Acuerdo de inicio no motivado. Se reitera la jurisprudencia la Sala acerca de la irrelevancia a los efectos de la nulidad, de la falta de motivación el acuerdo de inicio de las actuaciones inspectoras. STS 3 de julio de 2012 (RC 340/2009).

“(…) junto al modo normal de iniciación de actuaciones inspectoras, que tiene lugar, en cumplimiento y desarrollo de la planificación, a través de los planes específicos de cada funcionario, equipo o unidad, existe la posibilidad de actuación a virtud de autorización escrita y motivada del Inspector-Jefe, establecida sin duda con la finalidad de que una actuación investigadora rápida y eficaz salga al paso de actuaciones irregulares. De aquí que en la Sentencia de 23 de abril de 2008 se señale que "hay que entender que cuando la selección de los contribuyentes se realiza en aplicación de un plan, la referencia del mismo sirve de motivación al acto de inicio del procedimiento; ahora bien, si resulta necesario una labor de selección adicional para

especificar la identificación del contribuyente elegido, dentro de los criterios del plan, ha de fundamentarse dicha labor, lo mismo que ocurre cuando se inician las actuaciones sin sujeción a Plan, porque el contribuyente tiene derecho a conocer los motivos del inicio de la inspección".

Ahora bien, el derecho expresado no supone que la simple omisión de la documentación relativa al inicio del procedimiento inspector comporte consecuencias invalidantes, salvo que se alegue y se pruebe que la selección de un determinado contribuyente se realizó al margen de la normativa establecida. Así se ha dicho en la Sentencia de 3 de abril de 2008 y se ha ratificado en la de 29 de septiembre de 2008 (RJ 2008, 7444).

Es cierto que en el presente caso solo consta en el expediente la notificación de la iniciación de actuaciones inspectoras, "con el debido acuerdo del Inspector Regional"; ahora bien, a ello ha de añadirse que, tal como se señala con posterioridad, a lo largo de las actuaciones se produjo la intervención del Jefe de Inspección, por la que, teniendo en cuenta los Programas a desarrollar dentro del Plan de Inspección del año 1996, se dispuso la adscripción del contribuyente hoy recurrente a la Unidad Regional número 2, firmándose la diligencia de notificación correspondiente por el representante del mismo "en prueba de conformidad...". Y una vez formalizada el acta, en el escrito de alegaciones que se reseña en el Antecedente sexto, no se aludió a la falta de manifestación de los criterios y razones en virtud de los cuales se produjo la selección del contribuyente inspeccionado y en la instancia judicial no se intentó tampoco actividad probatoria en este sentido o para demostrar una actuación de la Administración al margen de la normativa vigente, por lo que teniendo en cuenta que el submotivo se basa simplemente en la "ausencia de justificación en el expediente de los criterios en base a los cuales se seleccionó a D. para ser objeto de inspección", y ante la ausencia de indefensión, debe rechazarse el mismo" (FD Cuarto).

En fin, hemos reprochado también al recurrente que no pusiera de manifiesto en vía administrativa y económico-administrativa la supuesta arbitrariedad de la Administración al iniciar las actuaciones inspectoras contra él, o que no propusiera en vía judicial prueba dirigida a acreditar dicha arbitrariedad [entre otras, Sentencias de 6 de octubre de 2009 (RJ 2010, 975) (rec. cas. núm. 6610/2003), FD Quinto, y de 12 de marzo de 2009 (rec. cas. núm. 266/2004), FD Quinto].

(...)

En definitiva, a la luz de la citada doctrina la falta de motivación de la orden de inicio de actuaciones inspectoras no tiene consecuencias invalidantes cuando, como sucede en este caso, no se ha probado que la actuación inspectora se ha realizado al margen de la norma".

(...)

en el expediente administrativo consta la Orden de Carga en Plan de Inspección (folio 1 del expediente de gestión) y a continuación el Acuerdo de inicio de las actuaciones inspectoras de 9 de enero de 2001, notificado el 10 de enero de 2001, en el que se hacía constar: "Por Orden de Inspector Jefe, y al objeto de verificar el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios por los conceptos y periodos que a continuación se detallan, le comunico el inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en los términos previstos en el artículo 140 de la LGT

..... (folio 2 del expediente de gestión), Orden que aparece signada por el Jefe de la Unidad al que hace referencia la Mencionada Orden de Carga, comunicación de inicio firmada sin objeción alguna por la parte. Tampoco esta cuestión se planteó en el escrito de alegaciones al acta ni en el curso del procedimiento de Inspección, no habiéndose solicitado el recibimiento a prueba del recurso seguido en la instancia en orden a acreditar una posible arbitrariedad de la Administración. Añadir al respecto que en todo caso, de existir algún tipo de defecto, resultaría convalidado mediante la aprobación de la liquidación por el Inspector Jefe (artículo 67 de la Ley 30/1992). (...)" (FJ 2º)

Contenido de la comunicación de inicio. Se exige precisión y claridad, requisitos relacionados con el principio de la seguridad jurídica. Supuesto en que se consideró ajustado a derecho. STS 17 de marzo de 2011 (RC 2045/ 2006).

"(...) Ciertamente que debe exigirse la mayor claridad y certeza en las comunicaciones de la Inspección al contribuyente, para garantizar la seguridad jurídica, pero en el presente caso, amén del valor que debe darse a la apreciación probatoria de la Sala de instancia, es preciso señalar que consta en el expediente administrativo la Diligencia de constancia de hechos suscrita en 12 de abril de 1995 (y por tanto, dentro del plazo de prescripción indicado por la recurrente), en la que se indica que el representante de la entidad hoy recurrente, en cumplimiento de la citación de 29 de marzo anterior, aporta, entre otra documentación, el Modelo 390, que se corresponde con la declaración resumen anual de IVA. A ello debe añadirse que en la Diligencia formalizada en 24 de abril de 1995 (también dentro del plazo de prescripción si aplicamos la doctrina de la Sentencia de esta Sala de 25 de noviembre de 2009) se requiere la presentación de "documentos acreditativos de inversión efectuada en el inmueble vendido por el sujeto pasivo el día 27/2/1990, incluyendo aportación de Plan General de Ordenación Urbana, declaración de suelo urbanizable programado. Aprobación de Proyecto de urbanización. Licencia del Ayuntamiento por comienzo de obra. Certificaciones de Libros de contabilidad (Oficiales y Auxiliares) y Registros de IVA", siendo patente que dicha documentación se refiere al tributo liquidado. (...)". (FJ 3º)

Planes de inspección. La inclusión del sujeto pasivo en el Plan de inspección es un mero acto de trámite. STS 26 de septiembre de 2011 (RC 4483/2009).

"(...) según hemos sostenido en reiteradas ocasiones [por todas, véanse las sentencias de 11 de febrero de 2011 (casación 6666/2007, FJ 4º) y 16 de febrero de 2011, casación 3990/06, FJ 2º], la inclusión de un contribuyente en un plan de inspección es un acto de trámite, reservado y confidencial, que per se no afecta a los derechos subjetivos del contribuyente y que no es recurrible en vía económico-administrativa, no sólo por razón de su especial carácter de reservado y confidencial, sino porque sólo son impugnables, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 37.1.b) del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo (BOE de 23 de marzo) [las sentencias citadas hacían referencia al artículo 41.1.b) del Reglamento aprobado por Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto (BOE de 9 de septiembre), de igual contenido], los actos de trámite que decidan directa o indirectamente el fondo del asunto o pongan término a la vía de gestión.

La anterior conclusión no queda desvirtuada porque, con posterioridad, el artículo 26 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes

(BOE de 27 de febrero), dispusiere que la Administración hará públicos los criterios que informan cada año el Plan Nacional de Inspección, pues tal determinación del legislador no conlleva la obligación de notificar a todos y cada uno de los contribuyentes su inclusión en un concreto plan de inspección, sino el deber de respetar en dicha selección los criterios señalados en el Plan Nacional, como ya disponía el artículo 18 del Reglamento General de Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (BOE de 14 de mayo).

Es más, pese a que los planes aseguran al contribuyente frente a eventuales acciones discriminatorias o arbitrarias de la Administración tributaria, este propósito no compele a notificarle su incorporación a un concreto plan, tal y como hemos indicado desde la sentencia de 22 de enero de 1993 [recursos de casación acumulados 250, 256, 257, 265, 267 y 269/86, FJ 7º; pueden consultarse también las sentencias de 10 de junio de 1994 (casación 203/96, FJ 1º)] y 21 de abril de 2010, (casación 440/05, FJ 4º)], por el carácter reservado que el ordenamiento le confiere. Esta circunstancia, la de la no obligatoriedad de esa notificación, no crea ninguna indefensión, pues queda indemne el derecho del sujeto pasivo a participar en el procedimiento y en las actuaciones inspectoras, en cuyo seno le cabe ejercitar sin restricción alguna los medios de impugnación contra los actos que pongan fin a los procedimientos, momento en el que puede alegar cualquier vicio o defecto que concurra en las actuaciones iniciales.

Todo lo anterior nos permite concluir que, como se obtuvo en la resolución impugnada, estamos ante un acto de mero trámite, por lo que el presente recurso no puede tener una favorable acogida. (...)". (FJ 3º)

En el mismo sentido, SSTS de 1 de marzo de 2012 (RC 2358/2008) y 30 de abril de 2012 (RC 4477/2009), entre otras.

La ausencia de la orden de inicio en las actuaciones inspectoras, no tiene carácter invalidante. STS 6 de abril de 2011 (RCUC 481/2009).

"(...) la simple omisión de la documentación relativa al inicio del procedimiento inspector no comporta consecuencias invalidantes, salvo que se alegue y se pruebe que la selección de un determinado contribuyente se realizó al margen de la normativa establecida", lo cual no consta que se haya producido en el presente supuesto. (...)". (FJ 2º).

Acuerdo de inicio de sujeto pasivo no incluido en el Plan de inspección. Necesidad de que se expresen los motivos que dan lugar al inicio de un procedimiento de inspección cuando el sujeto pasivo no ha sido expresamente incluido en el plan. La Sala reitera criterios anteriores, sin embargo es necesario que se haya sido denunciado previamente y haya generado indefensión. STS 21 de febrero de 2012 (RC 1023/2006).

"(...) hay que entender que cuando la selección de los contribuyentes se realiza en aplicación de un plan, la referencia del mismo sirve de motivación al acto de inicio del procedimiento; ahora bien, si resulta necesario una labor de selección adicional para especificar la identificación del contribuyente elegido, dentro de los criterios del plan, ha de fundamentarse dicha labor, lo mismo que ocurre cuando se inician las actuaciones sin sujeción a Plan, porque el contribuyente tiene derecho a conocer los motivos del inicio de la inspección".

Sin embargo, la Sala desestimó el motivo porque el defecto fue esgrimido por primera vez en el recurso de alzada ante el TEAC, habiendo aceptado el contribuyente la actuación inspectora sin cuestionar que el inicio fuera ordenado por el órgano competente, y porque ante la respuesta dada por el TEAC, en el sentido de que las actuaciones habían sido llevadas en ejecución del programa de trabajo asignado al actuario, la actora no había interesado en el recurso jurisdiccional la aportación del acuerdo de iniciación de la actuación inspectora, al limitarse a señalar que no obraba en el expediente, con lo que venía a rechazar que la simple omisión de la documentación referida pudiese comportar consecuencias invalidantes, salvo prueba de que la selección de un determinado contribuyente se realizó al margen de la normativa establecida.

Este criterio se ha mantenido en las posteriores sentencias de 29 de septiembre de 2008, (casación 236/04), 8 de octubre de 2009 (casación 8966/03), 1 de julio de 2010 (casación 424/05) y 28 de octubre de 2010 (casación 2359/08).

Pues bien, en el presente caso, si bien es cierto el defecto que se denuncia, no lo es menos que ni a lo largo de las actuaciones inspectoras, ni en la vía económico-administrativa se puso de manifiesto la ausencia en el expediente de los criterios y razones en virtud de los cuales se produjo la selección del contribuyente inspeccionado, no proponiéndose tampoco actividad probatoria en este sentido en la instancia judicial, o para demostrar una actuación de la Administración al margen de la normativa vigente, por lo que teniendo en cuenta que el motivo se basa simplemente en la falta de la acreditación en el expediente de la orden del Inspector Jefe de la inclusión de la entidad en Plan de Inspección, y ante la ausencia de indefensión, debe rechazarse (...)" (FJ 3º).

III.5. DESARROLLO DE LAS ACTUACIONES

III.5.1. Alcance de las actuaciones

Ampliación del procedimiento a conceptos y período distintos a los que conformaron el inicio del procedimiento inspector, sin que las diligencias practicadas desde la ampliación afectaran a los períodos e impuesto originario. STS 13 de diciembre de 2012 (RC 987/2010).

"(...) como ya se ha comentado se inicia el procedimiento inspector abarcando en exclusividad a los ejercicios 1994 a 1997 por el Impuesto sobre Sociedades, y a la fecha en que se amplía el procedimiento al Impuesto sobre Sociedades e IVA ejercicio de 1998, las actuaciones inspectoras referidas a aquellos ejercicios y concepto, únicos a los que se refería el acuerdo de inicio del procedimiento, habían finalizado, ninguna diligencia se hace a partir de 4 de septiembre de 2001, fecha de la ampliación, referente al Impuesto sobre Sociedades ejercicios 1994 a 1997, referida al Impuesto sobre Sociedades ejercicios 1994 a 1997, las diligencias posteriores sólo afectaron al Impuesto sobre Sociedades e IVA ejercicio de 1998. O lo que es lo mismo, la ampliación del procedimiento al ejercicio 1998 por Impuesto sobre Sociedades e IVA, resultaba de todo punto inútil a los efectos de facilitar o procurar la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 1994 a 1997, de suerte que las diligencias que a partir de la ampliación se ordenaron resultaron superfluas y extrañas en relación con aquel concepto y períodos que dieron lugar al acuerdo de inicio del procedimiento, careciendo de virtualidad alguna a los efectos de proseguir el procedimiento original

por su absoluta falta de relación con el contenido conformador del acuerdo de inicio de las actuaciones inspectoras. De suerte que a la fecha de la ampliación nada impedía que se hubiera podido levantar acta por los indicados períodos y concepto, sin necesidad de dilatar sin motivo alguno en relación con la finalidad de la actividad inspectora desarrollada, por lo que las actuaciones inspectoras referidas al Impuesto sobre Sociedades e IVA ejercicio de 1998, deben reputarse como actuaciones meramente dilatorias en relación con el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 1994 a 1997. (...)” (FJ 3º).

La nulidad de la liquidación de la sociedad transparente que originó la imputación de rentas objeto de regularización conlleva la nulidad de la liquidación emitida al socio. STS 14 de junio de 2012 (RC 452/2010).

“(...) ha de añadirse que también ha devenido firme la Sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, el 24 de febrero de 2011, en el recurso contencioso-administrativo núm. 1010/2007, instado contra el Acuerdo del TEAR de Cataluña, de 13 de julio de 2007, que confirmó las liquidaciones practicadas por la Administración por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1997. Pues bien, la referida Sentencia declara la nulidad de la liquidación de la sociedad transparente de la que era socia la parte recurrente y de la que trajo, en exclusiva, causa la regularización operada respecto al IRPF objeto del proceso en la instancia. (...)” (FJ 2º)

En el mismo sentido, las SSTS de 14 de junio de 2012 (RC 3680/2010) y 31 de mayo de 2012 (RC 2734/2010) (FJ 2º).

Procedimiento de inspección iniciado con carácter general abarcando varios conceptos. STS 19 de octubre de 2012 (RC 4421/2009).

“(...) ante la doctrina sentada por la Sala, sentencia, entre otras de 24 de Mayo de 2012, cas 2324/09, que defiende el carácter unitario del procedimiento inspector y mantiene que cada diligencia no tiene por qué referirse a todos y cada uno de los ejercicios y conceptos a los que la comprobación inspectora se extiende para que las mismas tengan un carácter interruptivo de la prescripción en cada ejercicio y concepto, por lo que, aunque la información sobre los criterios de distribución del coste sólo tuviese incidencia a efectos del Impuesto sobre Sociedades, al haberse iniciado un procedimiento con carácter general que abarcaba a varios conceptos y periodos, ello obligaba a un examen global de todas las actuaciones, y de apreciarse dilaciones imputables al contribuyente respecto a uno de los tributos éstas habían de afectar a todos los conceptos objeto de comprobación. (...)” (FJ 5º).

La Administración debe ampliar la inspección cuando como consecuencia de la regularización modifica la imputación temporal de los rendimientos declarados por el sujeto pasivo. STS 5 de noviembre de 2012 (RC 4611/2010)

“(...) la Administración tributaria, al detectar que parte de los rendimientos de la regularización practicada habían sido imputados por el sujeto pasivo al ejercicio de 2005, debió ampliar las actuaciones a este periodo impositivo, a fin de regularizarlo y evitar el indeseable efecto de la doble imposición. Como ya hemos dicho en anteriores ocasiones [pueden consultarse dos sentencias de 19 de enero de 2002 (casaciones 892/10 y 3799/10, FJ 4º en ambos casos), la Administración debe procurar la íntegra regularización del sujeto pasivo, de tal manera que «cuando un contribuyente se ve

sometido a una comprobación por la Inspección y se regulariza la situación, para evitar un perjuicio grave al obligado, procede atender a todos los componentes del tributo que se regulariza, no sólo lo que puede ser perjudicial al mismo, sino también lo favorable» (...)” (FJ 2º).

III.5.2. Actuaciones de valoración

Un subinspector con la titulación adecuada (licenciado en ciencias económicas) es competente para lleva a cabo la valoración de un negocio. STS 12 de diciembre de 2011 (RC 5190/2009).

“(…) No es razonable pretender que, habilitando el puesto de subinspector para realizar la totalidad de las actuaciones inspectoras seguidas cerca del Sr. Herrero Minguet, incluida la facultad de recabar el informe pericial de valoración de la farmacia al amparo del artículo 40.2.c) del Reglamento general de la inspección de los tributos, el mismo puesto no permita realizar esa pericial, disponiendo de un título académico adecuado, cuando no había precepto alguno que expresamente lo impidiera. No lo hacía el artículo 13.4 del Reglamento general de la inspección de los tributos y tampoco ningún otro, pues no se trataba de valorar un inmueble, actuación que sí les estaba vedada por el apartado primero del Real Decreto 3255/1978, de 29 de diciembre, por el que se desarrollan las funciones atribuidas al Cuerpo Especial de Gestión de la Hacienda Pública, especialidad de Inspección Auxiliar (BOE de 25 de enero).” (FJ 3º)

Se reconoce la posibilidad de que los criterios de comprobación y cuantificación utilizados para la determinación de la base imponible de un impuesto estatal sean válidos para otro aunque su gestión haya sido cedida. STS 18 de junio de 2012 (RC 224/2009).

“(…) Reiterando, en esencia, lo que ya dijimos en la sentencia de 25 de junio de 1998 (apelación 3027/92, FJ 4º), seguimos sin ver inconveniente jurídico serio para admitir que la valoración practicada por la Administración tributaria de una Comunidad Autónoma en un impuesto estatal cedido pueda trascender a efectos de otro impuesto estatal, incluso cuando fuera o sea gestionado exclusivamente por el Estado, dado que la Comunidad Autónoma actúa como delegada para la gestión, inspección, valoración, etc., del tributo cedido, de modo que el criterio de personalidad jurídica única, utilizado frecuentemente para defender el principio de unicidad, puede ser sustituido por el de delegación legal de funciones, con todas sus consecuencias, sin perjuicio de que cada caso concreto se deba analizar teniendo presentes las similitudes y las diferencias existentes entre los tributos en liza.

En el presente caso, será la comparación entre las normas reguladoras de la base imponible de los impuestos sobre actos jurídicos documentados y renta de personas físicas la que permita decidir si el valor comprobado por la Consejería de Economía y Hacienda de la Xunta de Galicia vinculaba o no a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando el mismo día en que se iniciaron las actuaciones inspectoras contra el Sr. Prado Moure por el impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 1994 el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia confirmó el acuerdo de liquidación girado a FAPRAPE, S.L., con fecha 6 de octubre de 1995, por la Delegación A Coruña de la Consejería de Economía y Hacienda de la Xunta de Galicia, en relación con el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos

jurídicos documentados por importe de 140.076 pesetas (841,87 euros), como resultado de la comprobación de valores practicada respecto del valor declarado en la autoliquidación presentada por el impuesto sobre actos jurídicos documentados, al haberse hecho constar en escritura pública notarial la compraventa que ha dado lugar a la presente litis, que resultó sujeta al impuesto sobre el valor añadido.” (FJ 4º).

III.5.3. Requerimientos

Requerimientos realizados al inicio del procedimiento de aplicación de los tributos. STS 21 de septiembre de 2012 (RC 3077/2009).

“(…) en la notificación del inicio de las actuaciones la entidad fue requerida a aportar “contratos y documentos con trascendencia tributaria”, toda vez que con esta fórmula genérica se hace recaer sobre el inspeccionado cualquier error en la calificación de los documentos que tienen trascendencia tributaria aunque se aporte otra información que permita desvirtuar lo declarado por el contribuyente. (…)” (FJ 4º).

Requerimiento de información y su impugnación. Constituye acto de trámite para el contribuyente cuando se realiza dentro de un procedimiento de gestión. Podrá ser cuestionado con ocasión del eventual recurso que se deduzca contra la liquidación, una vez concluido el procedimiento en que fue practicado. STS 20 de junio de 2011 (RC 2284/09).

“(…) hemos sostenido en nuestra sentencia de 23 de octubre de 2001 (casación 4827/95 FJ 2º), en la que, refiriéndonos al artículo 111 de la Ley 230/1963, de 29 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre), de redacción prácticamente igual a la del vigente artículo 93 de la Ley 58/2003, hemos afirmado que «el acto de autorización para solicitar información de entidades financieras respecto de la situación tributaria de un tercero sometido a una actuación inspectora, no cabe duda que es un acto, para esa entidad financiera, declarativo de una obligación -la derivada del art. 111, LGT- que esa entidad puede, desde luego, impugnar en vía económico-administrativa o, en su caso, en la jurisdiccional que pudiera seguirla. Pero para el contribuyente objeto de esa información, tampoco puede caber duda de que se trata de un acto de trámite que no da lugar, respecto de él, a ninguna concreta obligación y que aparece indudablemente inscrito en el procedimiento de inspección cuyo acto de terminación, si fuera desfavorable a sus intereses, sí podría ser, desde luego, susceptible de la correspondiente reclamación económico-administrativa o ulterior jurisdiccional si hubiere lugar a ella.»(…)” (FJ 3º).

Requisitos exigibles a los requerimientos de información: individualización y motivación. STS 16 de julio de 2012 (RC 1422/2010).

“(…) En primer lugar, conviene tener presente que todo requerimiento de información debe estar debidamente justificado. Es cierto que la Ley General Tributaria de 2003 y el vigente artículo 55 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE de 5 de septiembre), no dicen nada sobre el particular. No obstante, la doctrina de esta Sala ha sido clara al respecto. Como decíamos en nuestra sentencia de 12 de marzo de 2009 (casación 4549/04, FJ 3º), el requerimiento de información debe estar motivado; aún más, ha de cumplir con la previsión de individualización que el tipo de información demandada exige, debiendo concurrir una

justificación específica y suficiente que lo fundamente, según afirmamos en la sentencia de 12 de noviembre de 2003 (casación 4783/98 FJ 4º).

Además de motivado y estar suficientemente individualizado, el requerimiento ha de ser ajustado a derecho, esto es, ha de practicarse cumpliendo todos los requisitos legales. Entre ellos se encuentra el de la competencia del órgano del que emana. La potestad que examinamos no la tienen todos los órganos de la Administración tributaria y aquellos que la disponen no pueden hacer uso de la misma con idéntico alcance. El ejemplo más claro se encuentra en el apartado 3 del artículo 93 en relación con los requerimientos individualizados «relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago, de los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y cuantas entidades se dediquen al tráfico bancario o crediticio». Estos requerimientos únicamente pueden practicarse «en el ejercicio de las funciones de inspección o recaudación, previa autorización del órgano de la Administración tributaria que reglamentariamente se determine». (...)» (FJ 4º).

En el mismo sentido, las SSTs de 14 de noviembre de 2011 (RC 5782/2009) y 21 de junio de 2012 (RC 236/2010).

Relevancia del requerimiento de información practicado durante el procedimiento de inspección y su conocimiento por el sujeto pasivo inspeccionado. STS 14 de septiembre de 2012 (RC 3192/2009).

“(...) en dicho período de tiempo se practicó un requerimiento de información a Gestair, S.A., que además resultó decisivo para el resultado de las actuaciones.

Tal requerimiento implica que no puede hablarse de paralización de actuaciones que es el presupuesto al que se anuda la caducidad.

De otro lado, el hecho de que el recurrente no conociera tales actuaciones, "requerimientos de información", se debió a su propia decisión, pues estando personada en las actuaciones pudo conocer el estado en que estas se encontraban. (...)» (FJ 7º).

Requerimiento de información, requisito de la habilitación legal del órgano competente para solicitar la información a la entidad financiera. Momento para que consta la queja sobre la falta de autorización necesaria y necesidad de indefensión efectiva. STS 5 de julio de 2012 (RC 2627/2009).

“(...) no basta con denunciar una posible irregularidad para conseguir la anulación del procedimiento o del acto administrativo que le puso fin, sino que resulta necesaria la existencia de la causa que legalmente permite invalidar el acto administrativo: que origine una situación de indefensión en el administrado; y, en el presente supuesto, no basta denunciar la falta de constancia en el expediente de una expresa autorización del Delegado de la Agencia Tributaria para apreciar un vicio invalidante.

A la existencia de la firma en todos los requerimientos del órgano competente para interesar la información de la Inspección, extremo no negado por la recurrente, no se le añade en el expediente inspector la constancia de la autorización explícita del Delegado de la Agencia Tributaria, extremo que puede considerarse una irregularidad formal, pero que en forma alguna supone la anulación del procedimiento, pues en el

supuesto examinado no se aprecia indefensión material en el contribuyente (disminución real, efectiva y trascendente de garantías) añadida al defecto formal reseñado, lo que debe suponer la desestimación del tercero de los motivos de casación.

Otra razón desestimatoria del alegato de la recurrente viene dada por el momento en que planteó la susodicha irregularidad formal, que no fue objeto de denuncia al inicio de las actuaciones inspectoras ni a lo largo del procedimiento administrativo, en el que no se cuestionó la competencia del Director del Departamento de la Agencia Tributaria o, en su caso, del Delegado competente, ni la falta de constancia documental de la citada autorización. Tampoco se interesó en el proceso contencioso-administrativo el solicitar el recibimiento a prueba con la finalidad descrita, lo que hubiera hecho recaer en la Administración tributaria la ineludible demostración de la existencia documental de la autorización para practicar los requerimientos de información bancaria.

Sobre esta cuestión y doctrina aplicable merece destacar la Sentencia de 11 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 8980/2004), que viene a sentar el siguiente criterio:

«A la vista de dicho escrito, la representación procesal del Sr. ...no niega rotundamente que haya existido la Resolución del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, sino que «ni siquiera se puede apreciar si tal resolución fue dictada en su caso por el Director de dicho Departamento». Sobre este particular, sin embargo, hay que subrayar, en primer lugar, que el Jefe de la O.N.I., tal y como reclamaba el punto Dos, apartado 3, párrafo primero, in fine, de la Resolución del Director General de la Agencia Estatal de Administración tributaria de 24 de marzo de 1992 (que Organiza y atribuye funciones a la inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria), recogió la literalidad de la Resolución y se la comunicó a los obligados tributarios mediante comunicación que consta fue recibida por su representante el 9 de junio de 1994.

En segundo lugar, no debe resultar tampoco inocua para nuestra decisión la circunstancia de que, pese a que el Sr. y su esposa recibieron el acuerdo de adscripción a la O.N.I. antes de que se les notificara el inicio de las actuaciones inspectoras el 17 de junio de 1994, ni inmediatamente después de tal acuerdo, ni tras la comunicación del comienzo de dichas actuaciones (en la que, por cierto, se le recordaba al Sr.... que «el pasado día 9 de junio se le comunicó Resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que ha[bía] quedado en forma temporal adscrito a la Oficina Nacional de Inspección», «dentro de la cual la labor de seguimiento, control y comprobación de sus obligaciones fiscales ha[bía] sido específicamente encomendada al Equipo nº 20», cuyos integrantes se identificaban), ni, en fin, durante todo el procedimiento administrativo de comprobación e investigación (que, como se denuncia en la demanda, duró años), cuestionaron la competencia de la O.N.I. ni la veracidad de los manifestado en la comunicación de 27 de mayo de 1994.

Y, finalmente, tampoco resulta ocioso llamar la atención en este punto sobre el hecho de que durante el proceso contencioso-administrativo el recurrente no solicitó el recibimiento a prueba con el fin de que se comprobara la autenticidad de lo manifestado -y suscrito- nada menos que por el Jefe de la Oficina Nacional de Inspección, esto es, quien, según el núm. Dos, apartado 3, párrafo primero, de la Resolución de 24 de marzo de 1992, debe proponer al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria que acuerde «la extensión de actuaciones de comprobación e investigación de alcance general de la Oficina Nacional de Inspección

a otras personas o Entidades vinculadas o relacionadas con las comprendidas» en el apartado 1, y debe comunicárselo al interesado.

Autenticidad de lo manifestado por el Jefe de la Oficina Nacional de Inspección que, por lo demás, el Tribunal de Instancia no pone en duda, seguramente -estamos en el campo de la mera especulación-, entre otras cosas, porque parece un contrasentido que el Director del Departamento de Inspección Financiera no hubiera acordado la adscripción del Sr. y su esposa a la O.N.I. y, sin embargo, en el curso de las actuaciones llevadas a cabo por la misma dictara un Acuerdo (de fecha 30 de enero de 1996) autorizando «al Equipo de la Oficina Nacional de Inspección nº 20, cuyo Jefe e[ra] D. Mariano Cuesta Rodríguez, para que proced[iera] a desarrollar actuaciones de obtención de información con trascendencia tributaria cerca de» determinadas entidades crediticias, «con la finalidad de conocer la identificación documental de los diferentes movimientos acontecidos a lo largo de los años 1987 a 1993» en ciertas cuentas abiertas a favor del Sr. ..., su esposa y sus hijos (folios 17-18 del expediente administrativo); o, en fin, solicitara del Magistrado Juez del Juzgado Central de Instrucción núm. 3 de la Audiencia Nacional la autorización para que los inspectores que estaban realizando las actuaciones inspectoras cerca del Sr. ... tuvieran acceso a las Diligencias Previas núm. 234/1994, seguidas ante ese Juzgado (folio 53).

Por las razones que acabamos de expresar, la pretensión del actor de que en esta sede se declare nulo el procedimiento inspector por el solo hecho de no constar físicamente en el expediente la Resolución del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria que reclama Resolución de 24 de marzo de 1992, se antoja desmedida y manifiestamente incoherente con la actuación del recurrente durante el procedimiento administrativo y el proceso judicial en la instancia» (FD Quinto).

Igual doctrina mantienen las Sentencias de 11 de febrero de 2010 (rec. cas. núm.8980/2004), de 8 de abril de 2010 (rec. cas. núms. 7265/2004 y 6449/2004), de 27 de mayo de 2009 (rec. cas. núms. 4297/2005 y 6437/2004), de 3 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5170/2004), de 8 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 5153/2004), de 22 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 1082/2005) y de 15 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 6422/2004). (...)" (FJ 5º).

Requerimientos tributarios y su trascendencia tributaria. Información dirigida a entidad vinculada con el mercado inmobiliario. STS 18 de octubre de 2012 (RC 6322/2010).

"(...) La trascendencia tributaria ha sido definida por esta Sala en su Sentencia de 3 de noviembre de 2011 (rec. cas. núm. 2117/2009) que, a su vez, se remite a la anterior de 12 de noviembre de 2003 (rec. cas. núm. 1320/2002) en la que se define como <<la cualidad de aquellos hechos o actos que puedan ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el art. 31.1 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, actuar en consecuencia, de acuerdo con la Ley. Y esa utilidad puede ser "directa" (cuando la información solicitada se refiere a hechos imposables, o sea, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la Ley anuda el gravamen) o "indirecta" (cuando la información solicitada se refiere sólo a datos colaterales, que puedan servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imposables presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora -que no se olvide, no puede alcanzar a absolutamente todos los sujetos pasivos, por ser ello materialmente

imposible- hacia ciertas y determinadas personas)>> (en el mismo sentido, Sentencia de 14 de marzo de 2007 (rec. cas. núm. 1320/2002).

[...]

De acuerdo con la doctrina jurisprudencial expuesta, los datos requeridos referidos a las actuaciones de tasación de inmuebles llevadas a cabo por la entidad recurrente entran de lleno en lo que hemos denominado "utilidad indirecta" de la información, atendido el carácter hipotético y potencial de los mismos, toda vez que su finalidad se encamina, como acertadamente subraya la Sala de instancia, a que la Administración disponga de una información real y precisa del sector inmobiliario atendida su potencialidad en relación con los impuestos sobre transmisiones de bienes (tráfico patrimonial), como con aquellos otros que sujetan a gravamen los incrementos patrimoniales o ganancias de capital.

Una vez que hemos afirmado el carácter trascendente desde la perspectiva tributaria de la información requerida, carece de relevancia el argumento sostenido por la entidad recurrente de que nos encontraríamos ante un requerimiento de carácter indiscriminado y no selectivo, notas que, a su juicio, revelarían la ausencia de trascendencia tributaria de los datos interesados. En relación con este extremo, no debemos dejar de recordar que, de acuerdo con la sentencia citada de 3 de noviembre de 2011, requerimientos como el enjuiciado quedarían amparados directamente en la potestad y correlativa obligación, que se contiene en el apartado 1 del artículo 93, que define la obligación general de facilitar información en unos términos que nuestra doctrina, en atención a la finalidad de obtener información relevante a efectos tributarios, permiten amparar todo requerimiento que venga referido a datos de contenido económico que, de forma directa o interrelacionados con otros, revelen signos de capacidad económica que puedan desencadenar, en el futuro, actuaciones de comprobación por parte de la Administración. (...)" (FJ 3º).

Requerimientos al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes: la concesión del plazo para cumplir con su deber de colaboración, no puede ser inferior a diez días, puede sí puede ser superior. STS 9 de noviembre de 2012 (RC 1904/2009).

"(...) El artículo 36. 4, del Reglamento General de la Inspección dispone que "cuando la Inspección requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes u otros antecedentes que no resulten de la documentación que ha de hallarse a disposición de aquélla ni de los justificantes de los hechos o circunstancias consignados en sus declaraciones, se le concederá un plazo no inferior a diez días para cumplir con su deber de colaboración." Del tenor literal del precepto cabe señalar, en primer término, que todo requerimiento al comprobado para que aporte datos, informes o antecedentes debe venir acompañado de la concesión de un plazo, que será como mínimo de 10 días, pero que podrá ser superior (...)" (FJ 3º).

Inconstitucionalidad del art. 111.3 de la LGT. La nulidad de uno de los elementos de prueba no significa que la Administración puede basarse en otros diferentes. STS 1 de abril de 2011 (RC 5259/2006).

"(...) El problema surge a la hora de dar el tratamiento adecuado a la actuación inspectora, falta de cobertura legal, a partir de la declaración de inconstitucionalidad de la norma que la amparaba.

Y ello nos debe de llevar a concretar el alcance que tuvo la sentencia del Tribunal Constitucional 195/1994, de 28 de junio, la cual se limitó a anular la norma que servía de cobertura a una de las diversas pruebas empleadas en el procedimiento administrativo de inspección, pero no a todas. Desde luego ningún valor cabe otorgar a las pruebas irregularmente obtenidas o hechas valer en la causa sin las garantías debidas. En este sentido, el Tribunal Constitucional, con referencia a la prueba obtenida con violación de un derecho fundamental (supuesto que aquí no concurre), tiene reconocido que "es lícita la valoración de pruebas que, aunque se encuentren conectadas desde una perspectiva natural con el hecho constitutivo de la vulneración del derecho fundamental, por derivar del conocimiento adquirido a partir del mismo, puedan considerarse jurídicamente independientes" (SSTC 86/1995, F.4; 54/1996, F.6; 81/1998, F.4; 166/1999, de 27 de septiembre, F.4; 171/1999, de 27 de septiembre; F.4; 8/2000, de 17 de enero, F.2 y 149/2001, de 27 de junio, F. 6). Por ello, añade el Tribunal Constitucional que "la prohibición de valoración de pruebas derivadas de las obtenidas inicial y directamente con vulneración de derechos fundamentales sustantivos solo se produce si la ilegitimidad de las pruebas originales se transmite a las derivadas en virtud de lo que hemos denominado conexión de antijuridicidad, ya que las pruebas derivadas son, desde su consideración intrínseca, constitucionalmente legítimas, pues no se han obtenido mediante la vulneración de ningún derecho fundamental" (SSTC 81/1998, 49/1999 y 149/2001, entre otras).

Forzoso resulta, pues, admitir que la invalidez de un acto de prueba no tiene por qué contagiar a otras pruebas independientes del mismo procedimiento, ni impide, por tanto, la posible práctica de una nueva liquidación sobre la base de las pruebas que deben ser conservadas, si estas últimas fueran suficientes para ello.

(...)" (FJ 10º).

III.5.4. Plazo de realización de las actuaciones

III.5.4.1. Duración

El régimen jurídico de la Ley 1/1998, no resulta aplicable a los procedimientos iniciados antes de su entrada en vigor. STS 7 de julio de 2011 (RC 5426/2010).

"(...) las actuaciones inspectoras se iniciaron en 18 de junio de 1997, por lo que resulta de aplicación la Disposición Transitoria Unica.1 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en la que se establece que " Los procedimientos tributarios ya iniciados antes de la entrada en vigor de la presente Ley se regirán por la normativa anterior a su conclusión", debiéndose señalar que en la Sentencia de esta Sala de 4 de abril de 2006 , dictada en el recurso de casación en interés de Ley 71/2004 , se declaró la siguiente doctrina legal: "A los procedimientos de inspección tributarios iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley 1/98, de 26 de febrero de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, no les es aplicable el plazo máximo de duración de 12 meses, establecido en el artículo 29,1, párrafo primero, de aquella Ley , aunque pudiera transcurrir tal espacio de tiempo con posterioridad a la entrada en vigor de la misma Ley, sin que hubiesen concluido las actuaciones". Este criterio supone que no pueda tomarse en consideración la principal argumentación de la entidad recurrente, pues el artículo 105.2 de la Ley General Tributaria establecía que " La inobservancia de los plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja".

A mayor abundamiento, y como se ha dicho en la Sentencia de 4 de diciembre de 2008 (recurso de casación 1854/2006), " hasta la Ley 1/1998, que marca un límite temporal a las actuaciones inspectoras, debe entenderse, y así lo reconocía la Sentencia de esta Sala de 4 de diciembre de 1998, citada en el recurso, que los procedimientos de inspección "no pueden estar abiertos toda la vida" y que "el plazo para su conclusión es tan extenso como el de prescripción del derecho a que se refieran". Pero ello debe necesariamente conjugarse con el respeto debido al artículo 66.a) de la Ley General Tributaria que establece como causa de interrupción de la prescripción "cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible. (...)". (FJ 5º)

El cómputo el *dies ad quem* es el de la notificación del acuerdo de liquidación, no aquel en el que es dictado, pese a la literalidad del art. 29.4 Ley 1/1998. Para que un acto tenga eficacia interruptiva de la prescripción debe haberse notificado al sujeto pasivo. STS 25 de junio de 2012 (RC 556/2010).

"(...) en lo que se refiere a la determinación de los momentos de inicio y terminación del procedimiento de inspección podemos extraer las siguientes consecuencias:

(1ª) El inicio y el final del procedimiento de inspección se determinan atendiendo a la fecha de notificación del correspondiente acuerdo.

(2ª) Tal criterio no contraviene la literalidad del artículo 29.4 de la Ley 1/1998. En buena doctrina administrativa, la validez del acto depende de que sea dictado, mientras que su eficacia queda condicionada a su notificación, como se desprende del artículo 57, apartados 1 y 2, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE 27 de noviembre), por lo que para entender concluidas las actuaciones inspectoras resulta menester que el acto que las pone fin sea debidamente notificado al interesado.

(3ª) Y precisamente por ello y en lo que a la prescripción se refiere, para que un acto tenga efectos interruptivos, tanto el artículo 66.1.a) de la Ley General Tributaria de 1963 [Ley 230/1963, de 28 de diciembre (BOE de 31 de diciembre)], como el 68.1.a) de la vigente de 2003 [Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre)], exigen el conocimiento formal del sujeto pasivo. (...)" (FJ 2º).

En el mismo sentido, entre otras, la STS 8 de octubre de 2012 (RC 1096/2010)

III.5.4.2. Dilaciones y paralizaciones

III.5.4.2.1. Ideas generales

Criterios generales sobre el sentido y alcance de las dilaciones y su relevancia en el procedimiento de inspección. STS 24 de enero de 2011 (RC 485/2007).

"(...) como hemos subrayado en sentencia de esta misma fecha (casación 5990/97, FJ 5º), el legislador quiso, a través del artículo 29 de la Ley 1/1998, que las actuaciones de inspección se consumaran en un plazo máximo de doce meses, sin perjuicio de su posible prórroga hasta el límite de otros doce si concurren las circunstancias que la propia Ley prevé (apartado 1), determinando, no obstante, que para su cómputo se

descuenten las dilaciones imputarle al contribuyente y las interrupciones justificadas que se determinen reglamentariamente (apartado 2).

Esas previsiones constituyen, como la exposición de motivos de la propia Ley 1/1998 dice respecto de todo su contenido, expresión de un principio programático del sistema tributario enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente para alcanzar el anhelado equilibrio en sus relaciones con la Administración (punto II).

Así pues, el propósito del titular de la potestad legislativa es que, como principio general, la Inspección de los tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses, prorrogable como mucho hasta veinticuatro si concurren las causas tasadas en la norma, si bien autoriza, para computar el tiempo, a descontar las demoras provocadas por los contribuyentes y los paréntesis necesarios para la tarea inspectora y de comprobación. En cualquier caso, ha sido tajante al dejar muy claro que el tiempo que transcurra entre la notificación del inicio de las actuaciones y el acto que las culmina no exceda de aquellos lapsos temporales (artículo 29, apartados 1 y 4).

Con este espíritu debe abordarse la interpretación de la noción “dilaciones imputables al contribuyente”, a las que alude el artículo 29.2 de la Ley 1/1998 y que el artículo 31 bis, apartado 2, define con mayor detenimiento como el retraso en que incurriere al cumplimentar las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias, así como el que se derive de los aplazamientos que interesare. Podemos ya, pues, dejar sentados dos criterios al respecto: en primer lugar, que la noción de “dilación” incluye tanto las demoras expresamente solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Inspección como aquellas pérdidas materiales de tiempo provocadas por su tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora; en segundo término, y como corolario de la anterior, se ha de dejar constancia de que la “dilación” es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado. Así, pues, cabe hablar de “dilación” tanto cuando pide una prórroga para el cumplimiento de un trámite y les es concedida, como cuando, simple y llanamente, lo posterga, situaciones ambas que requieren la existencia de un previo plazo o término, expresa o tácitamente fijado, para atender el requerimiento o la solicitud de información.

Al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero ocurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea. En tal tesitura, habida cuenta de la finalidad que la norma contenida en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 persigue, el tiempo perdido no puede imputarse a la Administración a los efectos de computar el plazo máximo de duración de las actuaciones, según prevén el apartado 2 de dicho precepto legal y el párrafo segundo del artículo 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

Parece evidente, pues, que en el análisis de las dilaciones hay que huir de criterios automáticos, ya que no todo retraso constituye per se una “dilación” imputable al sujeto inspeccionado. (...) (FJ 3°).

Dilaciones y paralizaciones: la imputabilidad de la paralización no tiene que ser total ni que impida a la administración tributaria continuar con la tramitación de la Inspección. STS 8 de octubre de 2012 (RCUD 5114/2011).

“(…) el artículo 29 de la Ley 1/98 es un principio esencial del sistema tributario enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente para alcanzar el anhelado equilibrio en sus relaciones con la administración. Dichos criterios son:

- Dentro del concepto de “dilación” se incluyen tanto demoras expresamente solicitadas como pérdidas materiales de tiempo provocadas por la tardanza en aportar datos y elementos de juicio imprescindibles.

- “Dilación” es una idea objetiva desvinculada de todo juicio ó reproche sobre la conducta del inspeccionado.

- Al mero transcurso del tiempo debe añadirse un elemento teleológico y ello pues es necesario que impida a la inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea.

- Hay que huir de criterios automáticos pues no todo retraso constituye una “dilación” imputable al sujeto inspeccionado.

(…)

En cualquier caso, la imputabilidad de la paralización no tiene que ser total ni que impida a la administración tributaria continuar con la tramitación de la Inspección, pues no se olvide que el último párrafo del artículo 31 señala que “La interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse” por lo tanto, es posible que exista paralización imputable y, a la vez, que la administración haya practicado diligencias y actuaciones.”. (FJ 6º)

Ver STS de 24 de enero de 2011 (RC 5990/2007)

Diligencias practicadas y principio de estanqueidad. STS 18 de junio de 2012 (RC 4397/2009).

“(…) no cabe hurtarle la relevancia que la mencionada compañía le niega pues la especificidad o estanqueidad tributaria, indispensable para la iniciación de las actuaciones inspectoras, no demanda que cada diligencia se refiera a todos y cada uno de los ejercicios a los que se extiende la comprobación. Las diligencias deben enmarcarse y contemplarse como parte de una actuación global de comprobación definida en la citación inicial, en la que se describen los ejercicios y los tributos que son su objeto, desplegando en principio sus efectos interruptores de la prescripción todas las extendidas en relación con los mismos. El artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos se refiere a la interrupción injustificada de las actuaciones o del procedimiento inspector, por causas no imputables al obligado tributario, como un todo, sin que pueda afirmarse que tal situación se produce en casos como el analizado, pues de entenderse con el alcance que defiende la compañía demandante se plantearían graves problemas prácticos en la forma de organizar y planificar el desarrollo de las actuaciones inspectoras, con merma de la eficacia en la actuación inspectora y sin garantía adicional para el contribuyente [véanse las sentencias de 27 de febrero de 2009 (casación 6548/04, FJ 3º) y 13 de enero de 2011 (casación 164/07, FJ 3º.C)]. Parece evidente que siendo uno de los tributos comprobados las retenciones a cuenta del trabajo personal de 1994, la petición de documentación relativa a dicho impuesto y periodo en relación con un empleado

contribuye efectivamente a la liquidación, sin que responda a la mera y exclusiva finalidad de interrumpir la prescripción. (...). (FJ 5º)

Es suficiente la advertencia inicial sobre el alcance de las dilaciones, para que puedan ser imputables sus consecuencias al sujeto pasivo. STS 8 de octubre de 2012 (RC 5141/2011).

“(...) insiste en la necesidad de fijar un plazo y afirma que <<Por nuestra parte consideramos perfectamente acorde con la normativa y el espíritu de garantía temporal suficiente que anida en el artículo 29 de la Ley 1/1998 el aceptar la interpretación que subyace en la alegación del Abogado del Estado, en cuanto que fijado un plazo (...) para la realización de las actuaciones inspectoras y advertida la parte con carácter general y al comienzo de éstas sobre las consecuencias en cuanto al cómputo de las dilaciones derivadas del incumplimiento por los sujetos pasivos de sus obligaciones de comparecer o de aportar los documentos requeridos, la norma reglamentaria invocada no tiene por qué interpretarse en un sentido de exigencia de que haya de reiterarse en todas y cada una en las que concurra alguna de aquellas circunstancias, a la vista de que tampoco se trata de una consecuencia extravagante en un discurrir de sentido común de los acontecimientos, que por eso imponga como elemento necesario para formar convicción de una repetición -no por eso desaconsejable- de una advertencia sobre un extremo intrínsecamente lógico, cual es el de que los retrasos no dependientes de la conducta dilatoria de la propia Administración no deben de imputarse a ésta.

En este sentido, a salvo circunstancias particulares que aquí no constan, debemos de considerar que, hecha la clara y precisa advertencia inicial, nada se opone a nivel normativo a que sea aplicado a cada uno de los retrasos por incomparecencia o no aportación íntegra de la documentación requerida la regla general de la imputación de las dilaciones consecuentes a los contribuyentes incumplidores” (FJ 6º).

En mismo sentido la STSs 13 de Diciembre de 2011 (RC 127/2008) y 8 de octubre de 2012 (RCUD 5114/2011)

III.5.4.2.2. Diligencias con eficacia interruptiva

No se considera paralizaciones o periodos de inactividad, cuando las diligencias notificadas tienen relación con los tributos y ejercicios inspeccionados. STSs 24 de mayo de 2012 (RC 2324/2009) y 13 de enero de 2011 (RC 164/2007, FJ 3º).

Diligencia y actuaciones con eficacia interruptiva de la prescripción, doctrina general. STS 22 de octubre de 2012 (RC 5063/2009).

“(...) tal y como imponen las garantías exigibles a favor del administrado, no se puede conceder efecto interruptivo alguno a ninguna resolución de la Administración hasta su puesta en conocimiento del interesado (sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 11 noviembre de 1996, 5 de octubre de 1998, 12 de abril de 2000 y 4 de mayo de 2005, entre otras).

La obligación de la Administración de comunicar al obligado tributario el trámite de solicitud de información tributaria a otra Administración, indicando los efectos o incidencias que dicha tramitación tiene en el procedimiento inspector, se conecta con el principio de seguridad jurídica que asiste al administrado, que impide que pueda la Administración unilateralmente interpretar la Ley y el Reglamento ensanchando los

plazos máximos impuestos a su arbitrio sin ni siguiera comunicarlos a quien sufre sus consecuencias.

El principio de buena fe que ha de presidir las relaciones de la Administración tributaria con los administrados hace imposible que puedan excluirse de los plazos máximos de resolución aquellos periodos respecto de los cuales decide por sí la Administración que se deben a dilaciones del sometido a comprobación sin que éste conociera siquiera que son tales dilaciones ni sus consecuencias.

El obligado tributario tiene derecho, como así se recoge en la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, a conocer en todo momento el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte y a ser informado de las actuaciones de la Administración que tengan una incidencia en su esfera jurídica, lo que, a la postre, supone incrementar su seguridad jurídica.

En las actuaciones inspectoras analizadas en el presente procedimiento, las peticiones de datos realizadas tanto a la Junta de Extremadura como a la Agencia Tributaria no fueron comunicadas, como ha quedado acreditado en el expediente, al obligado tributario que, además, no pudo tener ni siquiera sospecha de dichas “interrupciones” por cuanto las actuaciones continuaron antes, durante e incluso después de la recepción de la información solicitada como lo prueban las fechas de las diligencias obrantes en el expediente.

Y aunque el Reglamento de Inspección en su artículo 31.bis.4 señala que “la interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse”, su aplicación debe limitarse a los casos en que hay un verdadero exceso temporal que entorpezca o amplíe el desarrollo de las actuaciones, impidiendo el cumplimiento del plazo máximo de duración de dichas actuaciones, ya que la regla general está constituida por el plazo de doce meses que, sólo en casos excepcionales, cuando concurren circunstancias que impidan o dificulten su cumplimiento, acreditadas y razonadas, podrá prolongarse.

En este caso, el entorpecimiento o retraso no se produce por la petición de datos a otras Administraciones, ya que se requirió la información a la Junta de Extremadura el día 22 de enero de 2.003 (antes incluso del comienzo de las actuaciones inspectoras), teniendo entrada la contestación, según consta en el expediente, el día 26 de junio, y firmándose las Actas de Inspección el día 25 de febrero de 2004, 7 meses después.

Lo mismo ocurre con la petición realizada a la Agencia Tributaria que, además, si se hubiera puesto en su momento en conocimiento del sujeto pasivo éste hubiera podido justificar las discrepancias existentes, como así hizo en su escrito de alegaciones posterior, sin necesidad de dilatar durante más tiempo una situación ya de por sí bastante gravosa para el administrado en general.

Por tanto, por aplicación de la seguridad jurídica mínimamente exigible, un acto administrativo no puede tener efectos sobre quien no lo conoce ni puede depender en su eficacia del arbitrio de quien lo dictó.

Las circunstancias interruptivas de la prescripción han de ser notificadas al sujeto pasivo para que tenga conocimiento formal de las mismas y, por tanto, tengan eficacia interruptiva del cómputo de la prescripción. Al no aparecer en el expediente la

notificación citada, hay que concluir, en el caso tratado, en la no producción de ningún acto interruptivo realizado con conocimiento del sujeto pasivo.

Esta Sala, en su sentencia de 12 de julio de 2010 (rec. 741/2007), recuerda, examinando si se podía considerar justificada la interrupción de unas actuaciones inspectoras, “las características que debe reunir la actividad de la Administración tributaria para que, a juicio de esta Sala, pueda interrumpir la prescripción: 1ª) ha de tratarse de una actividad real dirigida a la finalidad de liquidar o recaudar la deuda tributaria; 2ª) que sea jurídicamente válida; 3ª) notificada al sujeto pasivo; y 4ª) precisa en relación con el concepto impositivo de que se trate [sentencias de 6 de abril (casación 5678/03, FJ 4º), 16 de julio (casación 1627/03, FJ 2º) y 30 de noviembre de 2009 (casación 8534/04, FJ 5º), entre otras]”(…)” (FJ 4º).

Plazo máximo de paralización en un procedimiento de inspección. Necesidad de que las diligencias hayan sido notificadas al sujeto pasivo inspeccionado. STS 20 de octubre de 2011 (RC 2984/2009).

“(…) es reiterada la doctrina jurisprudencial reiterada que requiere para que no exista una interrupción mayor a seis meses, que no transcurran dicho plazo entre la diligencia anterior y posterior del procedimiento inspector, notificadas ambos al obligado tributario. (...)” (FJ 5º).

Actuaciones con eficacia interruptiva de la prescripción; la recurrente no cuestionó el contenido de las diligencias. STS 25 de enero de 2012 (RC 5899/2006).

“(…) Del contenido de todas estas diligencias se infiere, de modo patente, que la hipotética paralización de las actuaciones no se debió a culpa de la Administración pues la entidad recurrente nunca cumplió totalmente los requerimientos de entrega de información que le fueron formulados resultando, además, los requerimientos, necesarios para los fines liquidatorios (de hecho nunca fueron rechazados) y tampoco manifestó su imposibilidad de atender tales requerimientos, lo que según nuestra jurisprudencia es requisito imprescindible para que la paralización del procedimiento inspector sea imputable a la Administración.”.

Hay, sin embargo, algún dato característico de este recurso, y es que el recurrente no ha manifestado en momento alguno del procedimiento administrativo su protesta por el contenido de las diligencias, lo que ratifica la idea de que en la realidad se produjeron actuaciones inspectoras que en su día fueron tenidas por tales por la actora. Pero no sólo son las manifestaciones de las partes las que acreditan que se efectuaron actuaciones de comprobación tendentes a avanzar en la liquidación, es que el contenido del expediente con toda la documentación necesaria para practicar los ajustes que contiene la liquidación avala esta posición, en el sentido de que hubo una actividad inspectora generadora de una compleja información que posibilitó diferentes ajustes, constitutivos de la liquidación impugnada.

No puede dejar de subrayarse el hecho de que el comportamiento leal entre las partes en todo procedimiento exige que estas denuncien las infracciones procedimentales cuando acaecen a fin de que se produzca la rectificación y subsanación de lo mal hecho, si es posible.

Si las partes aceptan, como aquí sucede, que ha habido actuaciones inspectoras, y esta existencia se encuentra ratificada por el contenido del expediente, sostener la nulidad

del procedimiento por la muy desafortunada redacción de las diligencias supone consagrar un formalismo exacerbado, formalismo que parecía erradicado del ámbito del Derecho Administrativo. (...). (FJ 2º)

Tienen eficacia interruptiva las diligencias que guarda relación con el acuerdo de inicio del procedimiento, aunque no tenga incidencia en la liquidación final. STS 18 de junio de 2012 (RC 4960/2009).

“(…)«si bien la especificidad o estanqueidad tributaria es indispensable para la citación o iniciación de actuaciones inspectoras, los documentos interruptores de la prescripción no tienen por qué referirse a cada uno de los conceptos inspeccionados, ni tienen que tener tales conceptos un contenido mínimo, ya que el artículo 47 del Real Decreto 939/86 [se refiere al Reglamento General de la Inspección de los Tributos] delimita los supuestos que deberán formalizarse necesariamente en diligencias, pero no limita los casos en que tales documentos pueden utilizarse. En consecuencia, cada diligencia no tiene por qué referirse a todos y cada uno de los ejercicios a los que la comprobación inspectora se extiende, a los impuestos a los que alcanza o a un tema concreto para que las mismas tengan un carácter interruptivo de la prescripción en cada ejercicio. Las diligencias hay que enmarcarlas dentro de una actuación global de comprobación definida en la citación de inicio de aquélla, en cuanto a ejercicios e impuestos (pudiéndose incluso ampliar o reducir una vez iniciada, como permite el art. 11.5 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos [...], desplegando, por tanto, las diligencias extendidas en la actuación de comprobación sus efectos interruptores de la prescripción en relación con los mismos».

En definitiva, para esta Sala, con carácter general las diligencias practicadas durante un procedimiento de inspección tienen eficacia interruptiva siempre y cuando guarden relación con los impuestos recogidos en el acuerdo de inicio de procedimiento, pese a que no se liquide finalmente por estos conceptos.

Además, en el presente caso

[...]

existe una clara continuidad en la actuación administrativa de comprobación e investigación, con evidente relevancia para la liquidación de los impuestos a los que se refería el inicio de las actuaciones inspectoras. Por lo tanto, la circunstancia de que el acta levantada y la posterior liquidación no abarcaran la totalidad de los tributos objeto de investigación no puede ser motivo suficiente para privar a la diligencia de 25 de septiembre de 1998 de la eficacia interruptiva propia de toda actuación inspectora. (...)” (FJ 3º).

Diligencias de inspección y principio de estanquidad. STS 29 de octubre de 2012 (RC 2865/2010).

“(…) no parece descartable que el montante de las retenciones practicadas por las sociedades del grupo, en el pago de rendimientos sujeto al impuesto sobre la renta de las personas físicas, resulte irrelevante. Es más, puede tener una vinculación directa con los gastos de las sociedades y, con ello, en la determinación de las bases imponibles de las participadas y del grupo. Además, no cabe olvidar que el propio acuerdo por el que se iniciaron las actuaciones inspectoras, de 10 de enero de 2002,

notificado el siguiente día 14, reseñaba entre la actividad objeto de comprobación las retenciones relativas al impuesto sobre la renta de las personas físicas.(...)” (FJ 2º).

Produce efecto interruptivo las diligencias practicadas dentro de procedimiento tendente a la investigación de varios impuestos, cuando sólo contiene actuaciones referentes a uno sólo de los investigados. STS 16 de junio de 2011 (RC 3331/2006).

“(...) los documentos interruptores de la prescripción no tienen por qué referirse a cada uno de los conceptos inspeccionados, ni tienen que tener tales conceptos un contenido mínimo, ya que el art. 47 del Real Decreto 939/86 delimita los supuestos que deberán formalizarse necesariamente en diligencias, pero no limita los casos en que tales documentos pueden utilizarse. En consecuencia, cada diligencia no tiene por qué referirse a todos y cada uno de los ejercicios a los que la comprobación inspectora se extiende, a los Impuestos a los que alcanza o a un tema concreto para que las mismas tengan un carácter interruptivo de la prescripción en cada ejercicio. Las diligencias hay que enmarcarlas dentro de una actuación global de comprobación definida en la citación de inicio de aquélla, en cuanto a ejercicios e Impuestos (pudiéndose incluso ampliar o reducir una vez iniciada, como permite el art. 11.5 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos) [...], desplegando, por tanto, las diligencias extendidas en la actuación de comprobación sus efectos interruptores de la prescripción en relación con los mismos. (...)” (FJ 3º).

Carácter y contenido global de las diligencias de investigación, las diligencias hay que enmarcarlas dentro de una actuación global de comprobación definida en la citación de inicio de aquélla, en cuanto a ejercicios e impuestos. STS 20 de junio de 2012 (RC 5550/2008).

“(...) cada diligencia no tiene por qué referirse a todos y cada uno de los ejercicios a los que la comprobación inspectora se extiende, a los impuestos a los que alcanza o a un tema concreto para que las mismas tengan un carácter interruptivo de la prescripción en cada ejercicio. Las diligencias hay que enmarcarlas dentro de una actuación global de comprobación definida en la citación de inicio de aquélla, en cuanto a ejercicios e impuestos (pudiéndose incluso ampliar o reducir una vez iniciada, como permite el artículo 11.5 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos).

Este criterio ha sido acogido en el artículo 184.1 "in fine" del Reglamento General de las Actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. (...)” (FJ 4º).

Información solicitada a otros estados. La doctrina correcta es considerar que el plazo máximo de interrupción justificada de las actuaciones inspectoras, es de seis meses cuando se dirige a Administraciones Tributarias de otros Estados. STS 19 de abril de 2012 (RCUD 409/2010).

“(...) la Administración no debe interrumpir sus actuaciones sin causa justificada por más de seis meses, de producirse dicha interrupción injustificada tiene los mismos efectos que el incumplimiento del plazo de doce meses. Como reconoce la propia sentencia, "El único periodo de paralización por un plazo superior a seis meses es el que tuvo lugar la diligencia de fecha 2 de julio de 2002 en la que se comunica al representante del recurrente que con fecha 26 de junio de 2002 se ha solicitado

información a otros Estados y el 2 de septiembre de 2003, cuando se le comunica la continuación de las actuaciones inspectoras y el cambio de actuario, y se le cita para comparecencia el 3 de octubre de 2003, siguiente. Ahora bien, hay que tener en cuenta que durante ese tiempo las actuaciones estuvieron paralizadas por causa justificada por petición de información a otros Estados. Se hizo una primera petición a las autoridades fiscales portuguesas en fecha 20 de junio de 2002 y una segunda petición a las autoridades fiscales alemanas el 26 de junio de 2002. De este modo, aun aceptando la argumentación del recurrente, y limitando el plazo de paralización justificada de las actuaciones inspectoras para todos los requerimientos de información a 12 meses, y contando el inicio del mismo desde el primer requerimiento de 20 de junio de 2002, el mismo vencería el 20 de junio de 2003, y hasta el 2 de septiembre de 2003 en que se practica la siguiente actuación no transcurrió un plazo superior a seis meses"; puesto que conforme a lo dicho el plazo de interrupción justificada de seis meses por solicitud de informe, que comenzaría en 20 de junio de 2002, terminaría seis meses más tarde, el 6 de enero de 2003, por lo que a la siguiente actuación en 2 de septiembre de 2003, habría transcurrido el expresado período de seis meses con paralización injustificada de las actuaciones inspectoras.

El ejercicio inspeccionado, que en este interesa por superar la summa gravaminis, fue por IRPF 1998, el inicio de los plazos de prescripción comenzaron su cómputo, en 1 de julio de 1999. En el citado ejercicio el plazo de prescripción era el de cuatro años introducidos por la Ley 1/1998 en su artículo 24, por el que se modificó el artículo 64 de la Ley General Tributaria de 1963. Teniendo en cuenta como hemos dicho, que se sobrepasó el límite de los doce meses, cuando fueron notificadas las liquidaciones al sujeto pasivo el 4 de agosto de 2005, ya estaba prescrito el ejercicio de 1998.” (FJ 4º).

En los casos de que sea solicitada información a Administraciones Tributarias de otros Estados, el plazo máximo a computar como interrupción justificada es de seis meses, reservándose los doce meses cuando se solicita a organismos de otros Estados que no sean Administración Tributaria. Alcance de la falta de colaboración u obstrucción del sujeto inspeccionado. STS 19 de abril de 2012 (RC 541/2011).

“(…) Si se observa las actuaciones inspectoras seguidas, desde luego resulta desproporcionado que de 1026 días desde el inicio de las actuaciones a 14 de enero de 2005, se considere, una vez que descontemos 135 días correspondientes a los aplazamientos solicitados por el interesado y concedidos por la Administración, que sólo 22 sean dilaciones no imputables al contribuyente. Mas cuando nada razona la Administración para justificar que los incumplimientos le impidieron continuar la labor inspectora. Ciertamente fue el propio contribuyente quien adoptó una actitud claramente obstruccionista, evitando aportar la documentación que reiteradamente le fue requerida por la Administración; pero cuando la Inspección no fijó plazo alguno para el cumplimiento de los requerimientos, cuando ninguna medida adopta para vencer la actitud obstruccionista primero -hasta el 2 de julio de 2002-, y claramente de resistencia después -desde 3 de octubre de 2003 a 4 de junio de 2004, plazo en el que abiertamente se niega a aportar los documentos requeridos-, medidas tales como la ampliación del plazo de doce a veinticuatro meses -supuesto expresamente contemplado en la norma para justificar la ampliación del plazo-, sancionar las conductas que así se conducen o incluso llegar a aplicar la estimación indirecta, como parece demandar los principios de eficacia, celeridad y economía, para vencer la resistencia u obstrucción a su labor, asistimos a lo que es llanamente la derivación

automática de la aplicación de las dilaciones injustificadas por el mero hecho de no atender la recurrente los requerimientos, lo cual ya hemos referido en las sentencias parcialmente transcritas que resulta improcedente. Si a lo anterior unimos que durante tan dilatado período de tiempo, desde el inicio 1 de marzo de 2002 a la notificación de la liquidación 4 de agosto de 2005, del conjunto de actuaciones llevadas a cabo por la Inspección, sustancialmente, aunque existen otras, once diligencias, la mayoría requiriendo documentación que no es aportada o lo es incorrectamente, tres comunicaciones y tres solicitudes de datos a otras Administraciones, dos de ellas a las Administraciones Tributarias de Estados miembros de la Unión Europea, se descubre que el grado de complejidad y dificultad, no justifica que tan ampliamente se exceda la garantía del plazo de duración de doce meses.

Dijimos ya en nuestra sentencia de 13 de febrero de 2007, que la dilación deja de computarse desde el momento en el que el obligado tributario manifiesta que no dispone de la documentación requerida; con más razón cuando se manifiesta abiertamente que no va a aportar los documentos que se le solicita, como así ocurrió desde la Diligencia de 14 de noviembre de 2003, tras la que la Inspección continuó haciéndole los mismos requerimientos a pesar de conocer que no iban a ser cumplimentados, al punto que incluso en la última Diligencia lo que se vuelve a hacer es reiterar la aportación de dichos mismos documentos, que finalmente no fueron aportados y que no representaron obstáculo para la finalización de las actuaciones inspectoras girando la liquidación correspondiente.

No cabe, pues aceptar la interpretación que se recoge en la sentencia de instancia de que 1026 días se consideren dilaciones imputables al contribuyente. El total de la duración del procedimiento inspector alcanzó 1281 días, si a los mismos descontamos las dilaciones imputables al recurrente por las solicitudes de aplazamiento y los seis meses -fueron doce para la Inspección- por las solicitudes de informes, resulta evidente que de largo se superó el plazo máximo de doce meses.

Los ejercicios inspeccionados, que en este interesan por superar la summa gravaminis, fueron por IRPF 1999 y 2000, el inicio de los plazos de prescripción comenzaron su cómputo, en 1 de julio de 2000 y en 3 de julio de 2001. En los citados ejercicios el plazo de prescripción era el de cuatro años introducidos por la Ley 1/1998 en su artículo 24, por el que se modificó el artículo 64 de la Ley General Tributaria de 1963. Teniendo en cuenta como hemos dicho, que se sobrepasó el límite de los doce meses, cuando fueron notificadas las liquidaciones al sujeto pasivo el 4 de agosto de 2005, ya estaban prescritos los ejercicios de 1999 y 2000. (...)" (FJ 5º).

El carácter unitario del procedimiento de inspección puede determinar que las dilaciones por retraso en la cumplimentación de la documentación reclamada que se producen en el transcurso del mismo en relación a un concepto, afecten a todos los tributos a los que se entiende la comprobación. STS 19 de octubre de 2012 (RC 4421/2009).

"(...) Así, la sentencia de fecha 24 de Enero de 2011 (Rec. 485/207) recoge una serie de criterios interpretativos que se basan en el principio general de que el artículo 29 de la Ley 1/98 es un principio esencial del sistema tributario enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente para alcanzar el anhelado equilibrio en sus relaciones con la administración. Dichos criterios son:

- Dentro del concepto de dilación se incluyen tanto demoras expresamente solicitadas como perdidas materiales de tiempo provocadas por la tardanza en aportar datos y elementos de juicio imprescindibles.

- Dilación es una idea objetiva desvinculada de todo juicio ó reproche sobre la conducta del inspeccionado.

- Al mero transcurso del tiempo debe añadirse un elemento teleológico y ello pues es necesario que impida a la inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea.

- Hay que huir de criterios automáticos pues no todo retraso constituye una dilación imputable al sujeto inspeccionado.

Estos mismos criterios son asumidos por la sentencia de fecha 28 de Enero de 2011 (rec. 5006/2005) en la que declaramos:

"... A juicio de la Sala, no cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso, en el suministro de la documentación, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora. Por tanto, si esta situación no se da, no se puede apreciar la existencia de dilación por el mero incumplimiento del plazo otorgado, siendo lógico exigir, cuando la Administración entienda que no ha podido actuar por el retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de documentación validamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento".

Asimismo las sentencias dictadas en los recursos 541/2011 y 6555/2009 afirman que retrasarse es diferir ó suspender la ejecución de algo y dicho efecto solo puede ser computado a partir del señalamiento de un momento determinado para llevar a cabo dicha ejecución.

En el presente caso la Inspección no justifica por qué la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento, acreditando todo lo contrario las distintas diligencias levantadas entre los días 7 de Marzo de 2001 al 6 de Junio de 2003. Es más, la propia Inspección reconoció que, por no disponer de los criterios de distribución del coste total entre las distintas unidades de obra de cada promoción, tuvo que interesar al Arquitecto de Hacienda un informe al respecto, por lo que nada obstaculizó a la Inspección para efectuar la primera propuesta de liquidación, siendo significativo que el periodo controvertido no se considerase en ninguna de las actas levantadas, apareciendo por primera vez en el acuerdo de liquidación.

Ante esta realidad, sólo resultan admisibles las dilaciones por solicitud del interesado, esto es, los 303 días iniciales considerados en el acta de 6 de junio de 2003 y los días posteriores, 19, que derivan de las solicitudes de ampliación del plazo para presentar alegaciones, lo que nos lleva al mismo pronunciamiento a que llegó la Sala de instancia, por haberse rebasado ampliamente el plazo para resolver, al producirse la notificación del acuerdo final el 14 de Diciembre de 2003, a pesar de que las actuaciones inspectoras se habían iniciado el 24 de Octubre de 2000.

Frente a lo anterior no cabe tener en cuenta lo declarado en las sentencias de 24 de Abril de 2009 y 7 de Mayo de 2009 citadas en el escrito de interposición, ya que ambas

se refieren a las diligencias "argucia" o diligencias "irrelevantes", y a su incidencia en la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por un periodo superior a seis meses, no siendo, por tanto, aplicables al caso litigioso (...)".

III.5.4.2.3. Diligencias de argucia

Doctrina general. Diligencias con contenido meramente descriptivo y sin especificar la documentación requerida. STS 23 de julio de 2012 (RC 1835/2010).

"(...)según nuestra jurisprudencia más reciente [sentencias de 13 de febrero de 2007 (casación 8094/02, FJ 5º), 17 de marzo de 2008 (casación 5697/03, FJ 6º), 28 de abril de 2008 (casación 7719/02, FJ 3º), 23 de junio de 2008 (casación 1514/03, FJ 3º) y 19 de julio de 2010 (casación 3433/06, FJ 5º)], aunque no exista una definición de "diligencia argucia o irrelevante", es posible señalar las características que debe reunir un acto de la Administración para que pueda tener eficacia interruptora. Así, «sólo interrumpe el plazo de prescripción la actividad administrativa en la que concurran las siguientes notas: 1ª) actividad real dirigida a la finalidad de la liquidación o recaudación de la deuda tributaria; 2ª) que sea jurídicamente válida; 3ª) notificada al sujeto pasivo; 4ª) y precisa en relación con el concepto impositivo de que se trata» [entre otras, sentencias de 11 de febrero de 2002 (casación 7625/96, FJ 3º), 17 de marzo de 2008 (casación 5697/03, FJ 6º), 13 de noviembre de 2008 (casación 5442/04, FJ 6º), 26 de noviembre de 2008 (casación 4079/06, FJ 3º), 22 de diciembre de 2008 (casación 4080/06, FJ 3º) y 6 de abril de 2009 (casación 5678/03, FJ 4º)].

Lo anterior significa que sólo son capaces de interrumpir la prescripción los actos tendencialmente ordenados a iniciar o a proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder a la mera finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, la recaudación o la imposición de sanción en el marco de impuesto de que se trate [sentencias de 13 de enero de 2011 (casación 164/07, FJ 3º.A) y 29 de abril de 2011 (casación 4721/06, FJ 3º)]; por el contrario, debe prescindirse de aquellas actuaciones que resulten puramente dilatorias, como las que se limitan a dejar constancia de un hecho evidente, a anunciar la práctica de actuaciones futuras, a recoger la documentación presentada sin efectuar valoración alguna o a reiterar la solicitud de una documentación que ya obra en el expediente [sentencias de 11 de febrero de 2002 (casación 7625/96, FJ 3º), 29 de junio de 2002 (casación 3676/97, FJ 2º), 17 de marzo de 2008 (casación 5697/03, FJ 6º), 28 de abril de 2008 (casación 7719/02, FJ 3º), 23 de junio de 2008 (casación 1514/03, FJ 3º) y 13 de noviembre de 2008 (casación 5442/04, FJ 6º)].

Atendiendo a los anteriores criterios jurisprudenciales, esta Sala debe confirmar la conclusión alcanzada por la Audiencia Nacional, consistente en que la diligencia extendida el 12 de marzo de 2002 carece de un contenido relevante en el procedimiento de inspección, se trata de una diligencia "argucia" o "irrelevante". La primera frase que utiliza no es más que un preámbulo descriptivo, como demuestra que sea la misma con la que abre su contenido la previa diligencia de 18 de septiembre de 2001. La segunda frase está ayuna de contenido real, porque ni aclara cuál es la documentación requerida, ni hay rastro alguno en la siguiente diligencia que permita conocer si fue o no aportada y, en su caso, si tuvo o no incidencia en las conclusiones deducidas del procedimiento inspector seguido cerca de «Geurco», de las que deja constancia la diligencia de 21 de marzo de 2002. (...)" (FJ 3º)

El carácter reiterativo de un nuevo trámite de audiencia, se califica como diligencia de argucia. STS 30 de diciembre de 2011 (RC 1486/2009).

“(…) Siendo por eso el núcleo de la cuestión, tal como viene resuelta por la sentencia recurrida, si realmente la diligencia nº 60 tenía o no un valor sustantivo en el progresivo desarrollo de la actividad inspectora, a partir del dato de que a la nº 59 sí le da la sentencia esa finalidad, nuestra conclusión es coincidente con la alcanzada por la Sala sentenciadora, sobre la base del razonamiento fundado en la naturaleza de "trámite reiterativo" que se le adjudica a la citada diligencia, la cual no solamente se extiende quince días antes de que la inactividad de la Administración consumase el plazo de los seis meses, sino que además, ofrecida la audiencia de alegaciones previas al Acta en la nº 59, en la que literalmente se dice que "La Inspección comunica al sujeto pasivo los puntos que va a comprender la propuesta de regularización tributaria, dando por abierto un plazo de 15 días hábiles para que pueda alegar lo que convenga a su derecho", no es admisible que se considere con justificación autónoma suficiente el que con posterioridad se reitere la oferta sin que en el intermedio hubiera habido actividad alguna ni de la Administración ni del contribuyente que hiciera jurídicamente razonable esta reiteración en perjuicio de los tiempos consagrados legalmente en favor de los contribuyentes. (...)” (FJ 4º).

Diligencias argucia o irrelevantes, el informe de valoración expedido por el Gabinete Técnico de Valoraciones de la misma Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria carece de valor interruptivo del plazo de prescripción. STS 23 de julio de 2012 (RC 1835/2010).

“(…)La diligencia de 18 de septiembre de 2001 tiene el siguiente contenido: «[s]e continúa la Inspección para el examen de la situación tributaria de la sociedad. Se aporta diversa documentación por la entidad que, una vez examinada se devuelve, incorporándose fotocopia de la misma al expediente». Hechas estas manifestaciones suspende las actuaciones hasta el «10 de octubre de 2001».

En la diligencia de 12 de marzo de 2002, que es la discutida, se lee: «[s]e continúa la Inspección para el examen de la situación tributaria de la sociedad. La entidad presentará en una próxima visita documentación requerida por la Inspección». Suspende las actuaciones hasta el «21 de marzo de 2002».

Finalmente, en la diligencia de 21 de marzo de 2012 se deja constancia de que «[s]e continúa la inspección relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido (2º, 3º y 4º trimestre de 1997, 1998 y 1999), e Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1996, 1997 y 1998. Del examen de la documentación aportada por la Entidad debidamente contrastada con los datos obrantes en la Inspección, se deduce lo siguiente: [...]».

[...]

Atendiendo a los anteriores criterios jurisprudenciales, esta Sala debe confirmar la conclusión alcanzada por la Audiencia Nacional, consistente en que la diligencia extendida el 12 de marzo de 2002 carece de un contenido relevante en el procedimiento de inspección, se trata de una diligencia “argucia” o “irrelevante”. La primera frase que utiliza no es más que un preámbulo descriptivo, como demuestra que sea la misma con la que abre su contenido la previa diligencia de 18 de septiembre de 2001. La segunda frase está ayuna de contenido real, porque ni aclara cuál es la documentación requerida, ni hay rastro alguno en la siguiente diligencia que permita conocer si fue o

no aportada y, en su caso, si tuvo o no incidencia en las conclusiones deducidas del procedimiento inspector seguido cerca de «Geurco», de las que deja constancia la diligencia de 21 de marzo de 2002. (...)» (FJ 3º).

Las diligencias que no constan en el expediente se tienen por inexistentes y por lo tanto carecen de eficacia interruptiva. STS 10 de marzo de 2012 (RC 4090/2008)

“(...) El Abogado del Estado recurrente parece pretender la presunción de existencia de las Diligencias de referencia por citarse su existencia en un Acta posterior. Pero la consideración de documento público de las Actas de la Inspección no puede servir para la convalidación o reconocimiento de actos que no han sido debidamente documentados en el expediente. No puede aceptarse que un documento, por muy público que sea, pueda hacer prueba de la existencia de otro documento que no conste debidamente documentado, de forma alguna, en el expediente. Ello supondría dar carta blanca a la Administración para poder introducir en el expediente actas, diligencias, comunicaciones o actos administrativos de cualquier clase obviando el exacto cumplimiento de los requisitos legalmente establecidos al efecto.

Dice la sentencia recurrida que el segundo de los periodos de interrupción de las actuaciones inspectoras se produjo entre el 18 de junio de 1998 y el 20 de enero de 1999. En el citado periodo no existe ninguna diligencia, actuación o comunicación que interrumpa el periodo de prescripción. La Administración, en cambio, sostiene que entre ambas fechas tuvieron lugar dos Diligencias, la de 6 de octubre y la de 6 de noviembre de 1998, aunque no obran en el expediente porque han desaparecido. El TEAR y el TEAC consideran acreditada suficientemente su existencia.

La sentencia recurrida estima la alegación de la parte de que entre ambas fechas no se ha producido ninguna Diligencia. Para el Tribunal de instancia si dichas Diligencias no constan en el expediente, la responsabilidad de su inexistencia es atribuible a la Administración, que no puede, en ningún caso, beneficiarse de su propia torpeza, entendida ésta como la obligación de custodia del expediente, careciendo de valor, a estos efectos, el hecho de que en las actas de disconformidad se haga referencia expresa a tales Diligencias pues ello no hace prueba de su existencia.

Sobre la desaparición de las Diligencias mencionadas se elevó informe al Servicio Jurídico Regional en Canarias de la Agencia Tributaria e incluso consta en el expediente administrativo haberse formulado denuncia en vía penal en averiguación de dicha desaparición, sin que nos conste si el Jgado que haya conocido de la denuncia interpuesta ha emitido resolución respaldando o negando la existencia de las citadas Diligencias.

Las Diligencias de 6 de octubre y 6 de noviembre de 1998 no constan en el expediente y lo que no está en el expediente no está en el mundo jurídico, sin que las mismas puedan desplegar ningún efecto por la simple mención, sin indicación de contenido alguno, que se realice de las mismas en un Acta de disconformidad de fecha posterior.

La ausencia del expediente de determinados documentos del mismo, por dolo o por negligencia de las autoridades o funcionarios encargados de su tramitación, no puede perjudicar al interesado a la hora de determinar la valoración o trascendencia probatoria que ha de otorgar el órgano jurisdiccional a la documentación inexistente que constituye el soporte y antecedente de la actuación administrativa impugnada. En este sentido, la sentencia de este Tribunal de 14 de marzo de 1997 penaliza a la

Administración por los documentos extraviados, afirmando que "extraviado el expediente administrativo por la propia Administración, como consecuencia sin duda de un actuar negligente, no pueden hacerse recaer sobre el administrado las consecuencias de tal extravío".

No se puede ratificar lo que no ha existido en el mundo del Derecho, que es precisamente lo que la Administración recurrente pretende al tratar de advenir la supuesta existencia de dos Diligencias inexistentes por la simple mención de las mismas en un acta posterior. Los documentos públicos no pueden hacer prueba plena o dar validez a hechos o actos que debían estar cumplidamente documentados, por igual medio de documento público, en el expediente, sin que se haya realizado ni propuesto, en forma alguna, la realización del cotejo a que alude el artículo 320 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

El artículo 145.3 de la LGT 230/1963 destaca el valor de las actas como documentos públicos que hacen prueba de los hechos que motivan su formalización, salvo que se acredite lo contrario, precepto que debe interpretarse a la luz de la doctrina establecida en la STC 76/1990, de 26 de abril, según la cual el acta sería "un primer medio de prueba sobre hechos que constan ... cuyo valor y eficacia ha de medirse a la luz del principio de libre valoración de la prueba. Destaca también que "ese valor probatorio solo puede referirse a los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas, los juicios de valor o las simples opiniones que los inspectores consignen.

La doctrina establecida en la STC 76/1990 ha sido resumida por la sentencia de este Tribunal Supremo de 18 de octubre de 1996 en los siguientes términos:

1º. Que no hay ningún obstáculo para considerar las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos como medio de prueba.

2º. Que las actas y diligencias mencionadas constituyen un primer medio de prueba sobre los hechos que constatan, cuyo valor y eficacia ha de medirse a la luz del principio de la libre valoración de la prueba.

3º. El valor probatorio de estos documentos públicos solo puede referirse a los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas.

4º. Las actas y diligencias mencionadas pueden servir para destruir la presunción de inocencia, sin necesidad de reiterar en la vía judicial la actividad probatoria de cargo practicada en expediente administrativo.

El artículo 62.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos hace una matización: limita el valor probatorio de las actas a los hechos que motiven su formalización y de los cuales tengan constancia personal y directa los actuarios. El valor probatorio de las actas no se extiende a todos los hechos consignados por el actuario, sino solo a aquellos que hayan sido personalmente constatados por el actuario, como puede ser el contenido de un asiento contable o de un documento firmado por el obligado tributario.

En conclusión, se confirma el valor del acta de la Inspección como documento público probatorio, pero no de todo lo que en ella se consigne, sino de los hechos comprobados directamente por el funcionario, pudiéndose destruir la eficacia probatoria del acta con

cualquier medio admisible en Derecho y correspondiendo al órgano judicial valorar libremente las pruebas aportadas (...)” (FJ 3º).

Una diligencia con contenido real y efectivo no puede ser calificada como diligencia de argucia. STS 29 de octubre de 2012 (RC 6325/2010).

“(...) No tiene razón la recurrente cuando afirma que el contenido de la diligencia y del requerimiento notificado el 16 de noviembre de 1998 coincide plenamente con el del acuerdo de inicio del procedimiento de inspección, trasladado el 26 de mayo anterior.

El 16 de noviembre de 1998 se le citó para que compareciera el 11 de enero de 1999, con el objeto de «regularizar su situación tributaria derivada de la compraventa de acciones de internacional de inmuebles e inversiones S.A. ante el corredor de comercio D. Javier Navarro Rubio el día 22-7-94».

En la fecha indicada, se procedió a firmar el acta en disconformidad, regularizándose con ello la situación tributaria. No podemos compartir la valoración realizada por la recurrente, puesto que la citación del 16 de noviembre de 1998 tenía un contenido real, cierto, y encaminado a la determinación de la deuda tributaria, mediante la firma del acta de inspección, con lo que tuvo plena eficacia interruptiva de la prescripción, en contra de lo pretendido por «Ferrovial». No se trataba, pues, de una reiteración del acto de inicio de las actuaciones, sino de la citación para practicar una diligencia en relación con la regularización abierta por ese acto inicial, consistente en la firma del acta de inspección. (...)” (FJ 2º).

III.5.4.2.4. Dilaciones imputables al sujeto pasivo

Retraso en la entrega completa de la documentación solicitada. Es necesario la fijación de un plazo pero no de advertencia al interesado de que el cumplimiento tardío, defectuoso o incompleto de su deber puede determinar la existencia de dilación. El carácter unitario del procedimiento de inspección puede determinar que las dilaciones por retraso en la cumplimentación de la documentación reclamada que se producen en el transcurso del mismo en relación a un concepto afecten a todos los tributos a los que se entiende la comprobación. STS 19 de octubre de 2012 (RC 4421/2009, FJ 6º).

Conocimiento de las diligencias y requerimiento efectuados por la Administración con eficacia interruptiva y contenido relevante. No puede actuar el sujeto pasivo contra la reglas de la buena fe. STS 13 de septiembre de 2012 (RC 2879/2010).

“(...) Pues bien, esta Sala debe confirmar el criterio de la instancia al señalar que no cabía pretender la existencia de la mencionada paralización semestral, pues debía de tenerse en cuenta «la práctica de otras diligencias para la solicitud y recepción de información relativa a la determinación del precio de compra de las 671 acciones que Don Juan Güell había adquirido a sus hermanos, llevada a cabo el 6 de octubre de 1998, actuaciones que fueron entendidas con el representante legal del expresado señor, que es el único socio de la entidad aquí demandante, fechadas los días 12 y 31 de marzo de 2003 y 14 de abril de 2003, respecto de las cuales no puede la entidad ahora recurrente pretextar desconocimiento formal ni informal sin incurrir en una patente infracción de las reglas de la buena fe» (FD Tercero).

No solo cabe apreciar los argumentos de la Sentencia cuestionada, sino que un examen del expediente administrativo permite a esta Sala constatar la falta de certeza de las alegaciones de la sociedad recurrente, pues la realidad contradice su interesada versión.

En efecto, se dice que desde la diligencia 3 (folio 18), de 26 de noviembre de 2002 hasta la diligencia 4 (folio 20), de 10 de junio de 2003, transcurrió un plazo superior a seis meses sin actividad inspectora alguna y sin justificación de tal dilación. Sin embargo, el expediente muestra otra realidad, en la que se evidencia que en el citado período se practicaron las siguientes actuaciones inspectoras:

(...)

Se da la circunstancia de que la mayoría de estos requerimientos fueron atendidos por sus destinatarios, que aportaron la documentación solicitada, proporcionando información relevante para los fines de la Inspección, como lo acredita la descripción de hechos del Acta de disconformidad y el Informe ampliatorio de la Inspección.

Así pues, no hubo el período de inactividad inspectora denunciado por la recurrente, sin que pueda alegarse que estas diligencias y la documentación aportada fueran irrelevantes o dilatorias, pues conformaron fiscalmente la comprobación de la Inspección.(...) (FJ 3°).

Dilaciones imputables al obligado tributario. Supuesto de solicitud de prórroga para presentar la documentación requerida por la Inspección. Es preciso distinguir los supuestos en los que la Administración no puede continuar con su actividad de comprobación e investigación. Se precisa valorar en cada caso el alcance de la documentación solicitada y la relevancia dentro de cada procedimiento en relación a los tributos y ejercicios inspeccionados. STS 2 de abril de 2012 (RC 6089/2008, FJ 3° *in fine*).

Dilaciones imputables al sujeto pasivo por no aportación de la documentación requerida. STS 6 de julio de 2012 (RC 6455/2011).

“(...) consta que desde la citación a la interesada se le requirió para que aportara la contabilidad y los justificantes de todos los asientos contables. Pues bien, hasta la diligencia de fecha 16 de marzo de 2006, diligencia nº 14, la interesada no ha aportado la contabilidad del año 2003 ni los justificantes de pago de las facturas del año 1.999, como resulta con absoluta claridad de esa documentación. De modo que desde el día 1 de agosto de 2004, fecha en que la interesada debería haber aportado la documentación que le fue requerida, hasta el día 16 de marzo de 2006, en que termina de aportar toda la documentación que ya le fue requerida en la comunicación de inicio, las dilaciones habidas son imputables a la interesada. (...)” (FJ 5°).

La ampliación del plazo para presentar alegaciones al acta de disconformidad es una dilación imputable al obligado que debe descontarse para computar el plazo máximo de duración. STS 24 de enero de 2011 (RC 485/2007).

“(...) hemos de precisar que no es incompatible el ejercicio de un derecho con la asunción de determinadas cargas. Conceptualmente son admisibles derechos subjetivos derivados o subordinados, cuyo ejercicio se condiciona a ciertas consecuencias que protegen otras titularidades coexistentes, basadas en relaciones jurídicas vinculadas. Por tanto, no es contrario a la naturaleza jurídica de un eventual derecho a la prórroga

de un trámite –el de alegaciones del contribuyente al acta– en el procedimiento de inspección tributaria el que su ejercicio se subordine a la ampliación también del plazo de actuación válida y eficaz de la Inspección o, lo que es lo mismo, a que no se computen los días de la prórroga para determinar la duración de esa actuación administrativa.

Dicho en otros términos, si ninguna norma expresa lleva a la conclusión que defiende la entidad recurrente, tampoco cabe invocar un principio inmanente al ordenamiento jurídico que haga imposible la dependencia del ejercicio de un derecho a determinadas exigencias o condicionamientos para hacerlo compatible con otras titularidades o situaciones jurídicas que también contempla y protege el ordenamiento jurídico. Así, en el presente caso, puede considerarse que los plazos (iniciales o ampliados) que resultan del artículo 29 de la Ley 1/1998 son los establecidos para la actuación de la Administración tributaria en el procedimiento de inspección, siempre que no se ejercite el eventual derecho a la ampliación de un trámite del inspeccionado y que si éste ejercita tal derecho, para restablecer las situaciones jurídicas contempladas en la norma, haya de excluirse del cómputo dicha ampliación para respetar la duración del periodo en que legalmente la actuación inspectora es interruptora de la prescripción.

(B.2) El plazo inicial de quince días previsto en el artículo 56.1 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos para presentar el escrito de alegaciones al acta de disconformidad ni es dilación ni es "imputable" a la Administración o a quien es objeto del procedimiento de inspección, pues constituye un plazo normativamente establecido con carácter general que se integra por el artículo 29 de la Ley 1/1998 en el conjunto de las actuaciones, al establecer la duración con eficacia plena del procedimiento de inspección. Por el contrario, la prórroga de dicho plazo supone un desplazamiento temporal de la resolución del procedimiento que es "imputable" al contribuyente, en el sentido de "atribuible" por cuanto se otorga en virtud de su específica solicitud. Y así, aunque se reconozca, cuando proceda, un derecho a la prórroga, será con la contrapartida lógica de que la Inspección vea asimismo ampliado el plazo para la resolución del procedimiento.

Dicho en otros términos, si no se produjera la referida corrección automática y entendiéramos que con la solicitud de la prórroga se está ejercitando un derecho absoluto e incondicionado llegaríamos a la conclusión de que la concreta duración del procedimiento de inspección, con eficacia interruptora de la prescripción, quedaría a la decisión del contribuyente.

(B.3) En otro, pero no alejado, contexto (el del escrito de alegaciones al acta de inspección a efectos de considerar producida una interrupción no justificada de las actuaciones inspectoras por más de seis meses) hemos sostenido que el plazo de seis meses ha de computarse desde la fecha en que termina el periodo de alegaciones, pues hasta ese momento la Administración no puede dictar la resolución pertinente, dado que se trata de un lapso temporal cuyo transcurso no depende de ella sino del sujeto pasivo [sentencias de 7 de mayo (casación 7813/02, FJ 2º.F) y 3 de junio de 2009 (casación 5033/03, FJ 3º)]. Es un plazo que la Administración ha de otorgar al administrado, quien dispone del mismo pudiendo renunciar a formular alegaciones o hacerlo en el término establecido; por hipótesis cabría admitir que presentado un escrito de alegaciones durante el transcurso del plazo, antes de que expirara, se aportara otro completando o rectificando el anterior. Cualquiera que sea la opción, es

patente que la Administración no puede dictar resolución hasta que el administrado elija.

Y este criterio interpretativo aunque sentado directamente en relación con la interrupción injustificada durante más de seis meses de las actuaciones inspectoras, ha de entenderse, asimismo, aplicable al supuesto que el artículo 29.3 de la Ley 1/1998 le equipara, esto es, al del incumplimiento del plazo (doce o veinticuatro meses de duración del procedimiento) a que se refiere el apartado 1 del propio precepto.(...)” (FJ 3º)

Requerimiento en el que, inicialmente, no se concedió plazo alguno, relevancia de la reiteración para aportar la documentación no aportada a los efectos de la imputación de la dilación .Documentación compleja en unas actuaciones de comprobación que, sin embargo, constituye o forma parte de su actividad y debe estar informatizada o automatizada. STS 24 de enero de 2011 (RC 485/2007).

“(...)en primer lugar, que la noción de “dilación” incluye tanto las demoras expresamente solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Inspección como aquellas pérdidas materiales de tiempo provocadas por su tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora; en segundo término, y como corolario de la anterior, se ha de dejar constancia de que la “dilación” es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado. Así, pues, cabe hablar de “dilación” tanto cuando pide una prórroga para el cumplimiento de un trámite y les es concedida, como cuando, simple y llanamente, lo posterga, situaciones ambas que requieren la existencia de un previo plazo o término, expresa o tácitamente fijado, para atender el requerimiento o la solicitud de información.

Al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero ocurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea. En tal tesitura, habida cuenta de la finalidad que la norma contenida en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 persigue, el tiempo perdido no puede imputarse a la Administración a los efectos de computar el plazo máximo de duración de las actuaciones, según prevén el apartado 2 de dicho precepto legal y el párrafo segundo del artículo 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

Parece evidente, pues, que en el análisis de las dilaciones hay que huir de criterios automáticos, ya que no todo retraso constituye per se una “dilación” imputable al sujeto inspeccionado.

Pues bien, a nuestro juicio, las anteriores reflexiones abonan la conclusión de que los 159 días considerados en este caso por la Administración constituyen, en efecto, un retraso imputable al «BBVA» y, por consiguiente, no se han de computar a la hora de calcular el tiempo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

Es verdad que los datos interesados eran complejos, que había que aportarlos con un formato específico y en un determinado soporte informático; también lo es que, en la diligencia inicial fechada el 8 de noviembre de 2001, no se fijó plazo alguno para que fuera cumplimentado el requerimiento. Ahora bien, se ha de tener en cuenta de un lado que, por muy complicados y dificultosos que resultasen los antecedentes recabados, se

trataba de informaciones inherentes a la actividad de la entidad (cuentas abiertas por personas no residentes, con indicación de su saldo a 31 de diciembre de 1996 y de 1997), que con toda normalidad y habitualidad trata automáticamente por medio de ordenadores la información de que dispone.

De otro lado, tampoco se ha de echar en el olvido que ni en esa primera diligencia ni en las posteriores que reiteraron el requerimiento los representantes del «BBVA» dejaron constancia de la más mínima protesta al respecto y, si bien no se señaló plazo alguna para verificar el requerimiento, fácilmente se colige que siendo recordado y reiterado el 23 de noviembre de 2001 (más tarde el 12 y 20 de diciembre del mismo año 2001, y los días 18 y 31 de enero, 7, 14, 19 y 27 de febrero, 14, 25 y 27 de marzo y 8, 18 y 25 de abril de 2002), de forma implícita, ya desde esa segunda fecha (el 23 de noviembre), debía considerarse expirado el plazo para cumplirlo (así se obtiene de la fórmula «se encuentra pendiente la aportación de la siguiente documentación, que ha sido solicitada con anterioridad», fórmula reproducida con las mismas o semejantes palabras en todas las diligencias), sin que, por lo demás, los representantes de la entidad hicieran ninguna manifestación sobre el particular.

Finalmente, tratándose de la comprobación del Banco Exterior de España, S.A. (entidad antecesora de Argentaria Caja Postal y Banco Exterior de España, S.A.), en cuanto sociedad integrante del Grupo Consolidado 7/90, y alcanzando al ejercicio 1997 de los impuestos sobre sociedades, el valor añadido y la renta de las personas físicas (retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario, trabajo personal y actividades profesionales en el caso de este último tributo), tampoco parece discutible que la información requerida, relativa a las cuentas abiertas por no residentes y sus respectivos saldos a 31 de diciembre de 1996 y de 1997, era relevante para practicar las liquidaciones pertinentes, por lo que el tiempo perdido en su aportación al expediente no puede computarse a efectos de determinar el plazo de duración de las actuaciones.

Frente a estas conclusiones carecen de fuerza las razones esgrimidas por el «BBVA» en su motivo de casación. La circunstancia de que los datos relativos a 1996 ya estuvieran en poder de la Administración no desdice que se tardara 169 días en presentar la documentación relativa a 1997. En la diligencia de 30 de abril de 2002 se expresa que se aporta la relación identificando las cuentas «en los términos solicitados en la diligencia de fecha 8 de noviembre de 2001», lo que vale tanto como decir que hasta ese momento no se presentó aquella relación en cuanto se refería a los datos de 1997. Sobre los efectos de la falta de una indicación expresa de un plazo en aquella diligencia de 8 de noviembre de 2001 ya nos hemos expresado en líneas más arriba y aunque es cierto que en ningún momento, al menos hasta la diligencia de 25 de marzo de 2002, nadie advirtió de forma expresa a los representantes de la entidad sobre el retraso, no lo es menos que ya en la diligencia de 23 de noviembre de 2001 se les indicó que se encontraba “pendiente de aportación” la documentación requerida, forma implícita, después reiterada otras nueve veces antes del 25 de marzo, de decir que estaban dilatando el cumplimiento de lo pedido.

En definitiva, los repetidos 159 días han de imputarse, como retraso, al «BBVA» sin que, por consiguiente, deban computarse para determinar el plazo de duración de las actuaciones, según dispone el artículo 29.2 de la Ley 1/1998. (...)”. (FJ 3º)

III.5.4.3. Ampliación del plazo máximo de duración

El acuerdo de ampliación del procedimiento de inspección debe ser adoptado antes de la finalización del plazo de duración ordinario previsto (doce meses). STS 22 de octubre de 2012 (RC 4950/2009).

“(...) el acuerdo de ampliación de 4 de abril de 2002 resultó inoperante, al ser adoptado fuera ya del plazo máximo de duración previsto en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998, produciéndose los efectos previstos en el apartado 3 de dicho precepto, favorables al obligado tributario. (...)”. (FJ 1º)

Motivación del acuerdo de ampliación. La posibilidad de ampliar el plazo no constituye una potestad discrecional de la Administración, necesita estar debidamente motivada. No basta la simple cita de los preceptos legales en que se ampara el acuerdo. STS 6 de junio de 2012 (RC 6093/2008).

“(...) En la disciplina del artículo 29.1 de la Ley 1/1998 la Administración no goza de una potestad discrecional para ampliar el plazo; muy al contrario, únicamente puede acordar la prórroga si concurre alguna de las dos siguientes circunstancias: que las actuaciones revistan especial complejidad [artículo 29.1.a)] o que en su curso se descubra que el contribuyente ocultó a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice [artículo 29.1.b)]. En particular, para apreciar la complejidad ha de tomar en consideración el volumen de operaciones de la persona o entidad sometida a comprobación e inspección, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupo consolidado o en régimen de transparencia fiscal internacional [artículo 29.1.a), segundo inciso].

Fácilmente se comprende que la Administración sólo puede usar esa potestad en tales tesituras y que, además, si así lo decide debe explicitar las razones que le impulsan a hacerlo, justificando suficientemente que concurre alguno de los presupuestos de hecho a los que el legislador ha vinculado la posibilidad de romper la regla general y demorar el tiempo de las actuaciones por un plazo superior al inicialmente previsto, con el límite siempre infranqueable de veinticuatro meses. Esta es una exigencia que se encuentra implícita en la propia naturaleza de la decisión de prorrogar y en la necesidad de hacer patentes las causas que la justifican. Responde al espíritu de la Ley 1/1998 y viene impuesta directamente por el artículo 54.1.e) de la Ley 30/1992, donde se preceptúa que han de motivarse los actos de ampliación de plazos, previsión aplicable con carácter supletorio a los procedimientos tributarios en virtud de la disposición adicional quinta, apartado 1, de la propia Ley 30/1992.

Esta exigencia de motivación, que no aparecía expresa en la Ley 1/1998, fue explicitada en la vía reglamentaria. En efecto, la nueva ordenación de los procedimientos tributarios derivada de dicha Ley forzó la modificación del Reglamento general de la inspección de los tributos, que se llevó a cabo mediante el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero (BOE de 16 de febrero), cuya disposición final primera dio nueva redacción al artículo 31, incorporando, entre otros, el artículo 31 ter. Esta norma, amén de facilitar determinadas pautas interpretativas para llenar de contenido los conceptos jurídicos indeterminados «actuaciones que revistan especial complejidad» y «ocultación por el contribuyente de algunas actividades empresariales o profesionales» (apartado 1) y de diseñar el procedimiento para la adopción del acuerdo de ampliación (apartado 2, párrafo primero), exige que este último sea motivado (apartado 2, párrafo segundo). Pero, como ya hemos apuntado, la exigencia de motivar la decisión de prolongar el plazo de las actuaciones inspectoras estaba ya

presente en nuestro ordenamiento jurídico antes de su plasmación expresa en el artículo 31 ter del repetido Reglamento General.

En definitiva, no basta la mera concurrencia de alguna de las circunstancias que el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 menciona para que proceda la ampliación del plazo. Resulta menester, además, justificar la necesidad de dilatarlo a la vista de los pormenores del caso; esa justificación demanda la exteriorización de las razones que imponen la prórroga y su plasmación en el acuerdo en que así se decrete. En otras palabras, ha de ser una decisión motivada, sin que a tal fin resulte suficiente la mera cita del precepto y la apodíctica afirmación de que concurren los requisitos que el precepto legal menciona. (...). (FJ 3º)

Motivación del acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectora, motivación suficiente. STS 12 de julio de 2012 (RC 2825/2010).

“(...) En el presente caso, estamos ante una comprobación general de la Inspección que afecta a un proceso de absorción del Banco Atlántico por el Banco de Sabadell, en la que se investiga tres ejercicios fiscales (1999, 2000 y 2001) de más de un tributo (Retenciones a cuenta del Trabajo personal e Impuesto sobre Sociedades, al menos), que tiene que ver con un amplio número de trabajadores de la sociedad, en un ámbito de dispersión geográfica nacional e internacional (España, Portugal, Estados Unidos...), en el que el dato objetivo de que el volumen de operaciones en todos los ejercicios comprobados es superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas, cuestión relevante en el presente supuesto, sí resulta un factor justificador de la complejidad del procedimiento. Todas estas razones son suficientes, a juicio de la Sala, para entender que procedía la ampliación del plazo para desarrollar las actuaciones inspectoras.

Por otra parte, estas razones se encontraban ya explicitadas en el Acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras de 3 de mayo de 2004, folios 1292 a 1301 del expediente administrativo, en el que se hacía constar que concurrían algunas de las circunstancias que permiten la ampliación por considerar que existe una especial complejidad, pues su volumen de operaciones en todos los ejercicios era superior al requerido para la obligación de auditar las cuentas sociales, por tratarse de una investigación de ámbito geográfico amplio y disperso, incluso internacional.

También debe resaltarse que nos encontramos ante un procedimiento de comprobación de carácter general, que afecta a una pluralidad de conceptos impositivos y ejercicios que se interrelacionan entre sí, toda vez que unos mismos hechos impositivos pueden tener relevancia respecto de varios conceptos impositivos, sin la estanqueidad pretendida por la recurrente, como ya se expuso anteriormente.

Desde otra perspectiva, la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no solo aparece suficientemente justificado, sino que tuvo lugar sin contradicción alguna de la parte interesada, que ni siquiera formuló alegaciones en el trámite conferido al efecto, lo que priva de fundamento al motivo de impugnación examinado que debe ser desestimado, al haber concluido tales actuaciones en el plazo de veinticuatro meses previsto.

[...]

es relevante el momento en que planteó su impugnación de la ampliación inspectora, que no se produjo cuando se le dio traslado para alegaciones sino que, por primera vez, la planteó ante el TEAC, en vía de revisión de la actuación inspectora, dando lugar a la aplicación de la doctrina de la Sentencia de 11 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 8980/2004)

[...]

Igual doctrina mantienen las Sentencias de 11 de febrero de 2010 (rec. cas. núm.8980/2004), de 8 de abril de 2010 (rec. cas. núms. 7265/2004 y 6449/2004), de 27 de mayo de 2009 (rec. cas. núms. 4297/2005 y 6437/2004), de 3 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5170/2004), de 8 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 5153/2004), de 22 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 1082/2005) y de 15 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 6422/2004).

[...]

En consecuencia, no basta la mera concurrencia de alguna de las circunstancias que el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 menciona para que proceda la ampliación del plazo. Resulta menester, además, justificar la necesidad de dilatarlo a la vista de los pormenores del caso; esa justificación demanda la exteriorización de las razones que imponen la prórroga y su plasmación en el acuerdo en que así se decrete. En otras palabras, ha de ser una decisión motivada, sin que a tal fin resulte suficiente la mera cita del precepto y la apodíctica afirmación de que concurren los requisitos que el precepto legal menciona.

[...]

Este requisito perfilado jurisprudencialmente se cumple escrupulosamente en la sentencia que analizamos, puesto que explícitamente se recoge que no es suficiente que concorra alguna de las causas previstas normativamente, sino que es preciso justificar y motivar en referencia al caso concreto. Y a entender de la Sala de instancia la justificación y motivación existen y son suficientes y adecuadas para la corrección del acuerdo de ampliación.

La justificación, en los términos referidos, deben contenerse en el propio acuerdo de ampliación, sin que quepa a posteriori, ni por los Tribunales Económicos Administrativos, ni en sede judicial, suplir o sustituir dicha justificación, mediante el análisis y delimitación de circunstancias que no se hicieron constar expresamente en el acuerdo de ampliación. Pero este no es el caso, puesto que basta leer el citado acuerdo para comprobar que el mismo se encuentra suficientemente motivado, no es abstracto y en la sola consideración de alguna de las circunstancias previstas reglamentariamente, sino en atención a las particulares circunstancias que concurren en el supuesto para el que se adopta la ampliación. De ahí que debamos concluir con la Sala de instancia en la suficiencia de la justificación y motivación en el acuerdo de ampliación...». (FD Tercero).” (FJ 3º).

Ampliación del procedimiento de inspección por la especial complejidad de las actuaciones. STS 20 de abril de 2012 (RC 1989/2008).

“(…) Sostiene la parte recurrente que la Inspección, pese a requerir información a las autoridades luxemburguesas, no esperó a su recepción, dictándose el acto de

liquidación e incorporando posteriormente al expediente dicha documentación, que no se consideró relevante para la regularización practicada.

La recurrente no puede dejar de tener en cuenta que la exigencia de la Ley 1/1998 de que las actuaciones inspectoras se limiten a un plazo concreto, no permite prolongar éstas indefinidamente, por lo que resulta lógico que el actuario, al no recibir respuesta de las autoridades luxemburguesas a la información solicitada, y transcurrido el máximo del plazo legalmente permitido, procediese en consecuencia a practicar la correspondiente liquidación, sin perjuicio de examinar la documentación posteriormente recibida y valorarla, y sin que por el Inspector Jefe se considerara relevante la misma a los efectos de poder revisar el acto de liquidación.

Por lo demás, las Diligencias de 21 de febrero, 7 de abril y 8 de julio de 2002, dictadas con posterioridad al acto de liquidación, recogiendo el resultado de la documentación solicitada a la Administración fiscal de Luxemburgo, ya fueron analizadas detalladamente por la resolución del TEAC de 28 de septiembre de 2004, que en su Fundamento de Derecho Cuarto decía:

1) De la documentación que acompaña a la diligencia de 21 de febrero de 2002 se desprende que en ningún momento se describe la actividad indicada como de asesoramiento técnico y además se deduce que se paga asesoramiento a una sociedad aún sin constituir:

2) En la diligencia de 17 de abril de 2002 se indica que la información facilitada señala que la actividad de la sociedad es la percepción y redistribución de comisiones, siendo los gastos e ingresos de la misma el pago y cobro de comisiones pero no el apoyo técnico indicado por la recurrente.

3) De la diligencia de 8 de julio de 2002 se deduce que coincide la cantidad pagada por la recurrente en concepto de comisiones pagadas y la recibida y contabilizada como ingresada por la entidad luxemburguesa teniendo en cuenta la totalidad de los ejercicios, no aisladamente uno a uno. También se deduce que el único cliente de la sociedad luxemburguesa a quien abona las comisiones es la recurrente y que las comisiones que paga la luxemburguesa se hacen en el 99% de los casos a otra empresa SEDLER. Es decir, coinciden las cifras de las comisiones abonadas a la sociedad luxemburguesa, pero no resulta claro que ésta preste un servicio de asesoramiento técnico a la reclamante, ni tiene mucho sentido que tratándose de comisiones derivadas de suministros al ejército español se paguen estas comisiones a una sociedad luxemburguesa.

En conclusión la información obtenida tardíamente no aclara nada en relación con lo actuado por la Inspección, salvo la coincidencia de los pagos por comisiones efectuadas por la reclamante con los ingresos de la empresa luxemburguesa, extremo este que no pudo acreditarse con anterioridad y no resultaba de las facturas aportadas, debiendo en consecuencia, desestimar la pretendida nulidad". (FJ 4º)

La eficacia del acuerdo de ampliación no está supeditada a la notificación del acto. STS 2 de febrero de 2011 (RC 720/2006).

(...) La Sala no comparte la pretensión de la parte, atinente a supeditar la eficacia del acuerdo de ampliación de actuaciones a su notificación, toda vez que como ya ha

expuesto esta Sala en anteriores resoluciones, entre las que se encuentra la citada en la resolución del TEAC combatida, de fecha 2 de noviembre de 2000:

<<..el acuerdo de ampliación del plazo es una cuestión de carácter interno de organización del expediente, y, por ello, si bien exige la notificación como la de cualquier otro acto realizado en el expediente a los interesados, la misma no es presupuesto de eficacia del acto administrativo de ampliación del plazo, ya que no despliega sus efectos sobre la esfera jurídica de los interesados, sino sobre la ordenación y tramitación del expediente. Ello sin perjuicio de que es necesaria la notificación y en el menor tiempo posible ... aunque no como presupuesto de eficacia, sino como mera comunicación de un acuerdo administrativo dictado en el expediente>>.

En efecto, la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes no contempla que la falta de notificación al sujeto pasivo del acuerdo de ampliación de actuaciones de comprobación sea requisito determinante de la eficacia del acto, como la parte pretende, a diferencia de lo que ocurre con el acuerdo de inicio de las actuaciones de comprobación cuya eficacia queda supeditada a la fecha de su notificación al contribuyente, toda vez que es dicha fecha la que se toma en consideración como <<dies a quo>> del plazo máximo de doce meses previsto para la conclusión de las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación, siendo la diferencia entre uno y otro plazo fundamental toda vez que la notificación al contribuyente del inicio de las actuaciones de comprobación produce la interrupción de la prescripción. Así, pues, el acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones de comprobación es un acto administrativo que, al igual que cualquier otro acto, ha de ser notificado al interesado pero cuya eficacia no queda supeditada a su oportuna notificación, sino que es válido y produce efectos desde su adopción, como con carácter general se recoge en el artículo 57 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, para los actos dictados por las Administraciones Públicas. Pero es que, además, es un acto de trámite y, por tanto, no susceptible de impugnación separada e independiente respecto del acto definitivo que recaiga; acto de trámite que además no ha causado indefensión alguna a la entidad recurrente, que ya en el curso del procedimiento de comprobación, tuvo conocimiento de su existencia, en diligencia de 3 de diciembre de 1999, y ha podido alegar cuanto ha considerado procedente en defensa de sus derechos e intereses legítimos.

[...]

Refuerza dicha conclusión el que la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que si bien no resulta de aplicación por razones temporales sí constituye un criterio interpretativo importante, recoge en su artículo 150, que lleva por rúbrica Plazo de las actuaciones inspectoras, una redacción coincidente, a los efectos que ahora se examinan, con la Ley 1/1998 ya referida, de forma que sólo supedita a la fecha de notificación la eficacia de los actos de inicio del procedimiento de inspección y del -acto administrativo resultante de las mismas-, pero no así del acto de ampliación de las actuaciones inspectoras.

Acreditada, pues, la notificación, aunque tardía, del acuerdo de ampliación de las actuaciones ello ha de determinar que, contrariamente a lo que por la parte se alega, decaiga el motivo de impugnación esgrimido.” (FJ 3º).

Ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, sin el trámite previo de audiencia, antes de su introducción por el Real Decreto 136/00, no es causa de nulidad. STS 15 de octubre de 2011 (RC 4622/2008).

“(...) El acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras se adoptó con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto 136/2000, que fue cuando se estableció por primera vez el trámite de audiencia, en relación con la propuesta del plazo de ampliación de actuaciones por el actuario, por lo que había de estarse a las normas de procedimiento vigentes en ese momento.

Por otra parte, este trámite no podía considerarse esencial, por la naturaleza del acto de ampliación del plazo de las actuaciones inspectora, por lo que no resultaba de aplicación directa la disposición adicional quinta de la ley 30/92.

En todo caso, el parámetro de medir los efectos de los vicios de procedimiento está en la indefensión que de ellos pueda resultar para los interesados, siendo obvio que la omisión denunciada no produjo indefensión alguna, en este caso, al haber podido aducir la parte en vía administrativa cuanto consideró conveniente a su derecho, (...)”

(FJ 2º).

Terminación del procedimiento de inspección ampliado. Lo relevante es que entre la fecha de inicio del procedimiento y la finalización del procedimiento ampliado, no se hayan superado los 24 meses. STS 26 de mayo de 2011 (RC 2465/2006).

“(...) El artículo 29 de la Ley 1/1998 permite la ampliación del "plazo máximo de doce meses..... por otros doce meses", lo que supone, en tales supuestos, que las actuaciones inspectoras "deberán concluir" en el plazo máximo de veinticuatro meses "a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas", tal y como se recogió en el acuerdo de ampliación que nos ocupa, y no desde la fecha en que se notifica el acuerdo de ampliación, como la parte sostiene sin apoyo jurídico alguno, lo que comporta que haya de desestimarse el motivo de casación esgrimido, debiendo concluir con la sentencia recurrida que las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación no sobrepasaron el tiempo máximo de duración previsto en el ordenamiento jurídico. (...)” (FJ 3º).

Ampliación del procedimiento a conceptos y período distintos a los que conformaron el inicio del procedimiento inspector, sin que las diligencias practicadas desde la ampliación afectaran a los períodos e impuesto originario. STS 13 de diciembre de 2012 (RC 987/2010)

“(...) ha de convenirse que la doctrina expuesta tiene como presupuesto básico y fundamental que las diligencias extendidas en el curso del procedimiento inspector tienen efectos interruptivos en relación con todos los conceptos, tributos y ejercicios comprendidos en el acuerdo de iniciación, salvo supuestos excepcionales. Así es, dado que el procedimiento inspector es único, todas las diligencias al referirse a tributos, conceptos y ejercicios incluidos en el acuerdo de inicio del procedimiento inspector, tienen efectos interruptivos de la prescripción.

Pero el caso que nos ocupa es excepcional, como ya se ha comentado se inicia el procedimiento inspector abarcando en exclusividad a los ejercicios 1994 a 1997 por el Impuesto sobre Sociedades, y a la fecha en que se amplía el procedimiento al Impuesto sobre Sociedades e IVA ejercicio de 1998, las actuaciones inspectoras referidas a

aquellos ejercicios y concepto, únicos a los que se refería el acuerdo de inicio del procedimiento, habían finalizado, ninguna diligencia se hace a partir de 4 de septiembre de 2001, fecha de la ampliación, referente al Impuesto sobre Sociedades ejercicios 1994 a 1997, referida al Impuesto sobre Sociedades ejercicios 1994 a 1997, las diligencias posteriores sólo afectaron al Impuesto sobre Sociedades e IVA ejercicio de 1998. O lo que es lo mismo, la ampliación del procedimiento al ejercicio 1998 por Impuesto sobre Sociedades e IVA, resultaba de todo punto inútil a los efectos de facilitar o procurar la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 1994 a 1997, de suerte que las diligencias que a partir de la ampliación se ordenaron resultaron superfluas y extrañas en relación con aquel concepto y períodos que dieron lugar al acuerdo de inicio del procedimiento, careciendo de virtualidad alguna a los efectos de proseguir el procedimiento original por su absoluta falta de relación con el contenido conformador del acuerdo de inicio de las actuaciones inspectoras. De suerte que a la fecha de la ampliación nada impedía que se hubiera podido levantar acta por los indicados períodos y concepto, sin necesidad de dilatar sin motivo alguno en relación con la finalidad de la actividad inspectora desarrollada, por lo que las actuaciones inspectoras referidas al Impuesto sobre Sociedades e IVA ejercicio de 1998, deben reputarse como actuaciones meramente dilatorias en relación con el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 1994 a 1997. Todo lo cual debe llevarnos a desestimar el motivo opuesto y confirmar la sentencia por su bondad jurídica. (...)" (FJ 3º).

Ineficacia del acuerdo de ampliación de actuaciones que prorroga el plazo de doce meses por otros doce una vez que el plazo inicial ha finalizado, sus efectos en torno a la prescripción. STS 28 de septiembre de 2009 (RC 4728/2009).

"(...) la Sala anticipa que no comparte que la consecuencia de la invalidez del acuerdo de ampliación del plazo de duración sea la no interrupción del plazo de prescripción y de las actuaciones derivadas, como señala el Tribunal de instancia, y que le lleva a tener en cuenta, a efectos del cómputo de la prescripción, sólo la fecha de notificación del acuerdo de liquidación.

Razonar de esta forma supone confundir el plazo para apreciar las circunstancias que permiten la ampliación de la de duración prevista para las actuaciones con el plazo de duración de las mismas, debiendo reconocerse que la consecuencia de la improcedencia de la ampliación, bien por motivos formales o por otras circunstancias, sólo supone la limitación de las actuaciones inspectoras a un periodo de doce meses.

Siendo todo ello así, procede, a efectos de determinar si existió o no prescripción, fijar la fecha en que debieron finalizar las actuaciones., con las dilaciones imputables a que se refiere el acuerdo de liquidación.

Pues bien, aun teniendo en cuenta la situación más desfavorable para el obligado tributario que pretende la Administración, al imputarle un total de 284 días de dilaciones, bien por aplazamientos interesados, bien por la falta de aportación de documentación, por entender que se trataba de un único procedimiento que afectaba a diversos conceptos, que tendrían que sumarse a los doce meses desde la iniciación, resulta patente que las actuaciones sobrepasaron el plazo válido para liquidar, al producirse el acto liquidatorio el 12 de Noviembre de 2003 y, por tanto, cuando había transcurrido el plazo de prescripción a contar desde la fecha de finalización del plazo para presentar la liquidación, 25 de Julio de 1999.

Ante esta conclusión, no cabe atender las alegaciones del Abogado del Estado, sobre el efecto interruptivo de la prescripción de las actuaciones del procedimiento inspector producidas con posterioridad al momento en el que se supera el plazo máximo de duración, máxime cuando el acuerdo de ampliación no puede considerarse, y no existe actuación relativa a la RIC de 1998 con posterioridad al 4 de Junio de 2002 hasta la incoación del acta. (...)” (FJ 6º).

Acuerdo de ampliación, motivación insuficiente independiente de que se le haya puesto de manifiesto las actuaciones para formular alegaciones. No se evalúa la necesidad de las diligencias que para las que se acordó la ampliación. STS 2 de noviembre de 2011 (RC 3181/2007).

“(...) Inexplicablemente el acuerdo de ampliación de 25 de Febrero de 2000, aunque recoge el volumen de operaciones que reflejaba la propuesta, alude a que se trata de un sujeto pasivo con tributación por el Régimen Especial de Grupos Consolidados, que comprende un conjunto de nueve entidades dominadas con instalaciones y actividades en gran parte del territorio nacional, lo que no resultaba cierto. En idéntico error incide la sentencia impugnada.

Con independencia de lo anterior, el acuerdo de ampliación no evalúa las actuaciones ya emprendidas y las diligencias pendientes, ni se refiere a la imposibilidad de completar la comprobación y de cuantificar la deuda tributaria en el plazo de doce meses, no obstante haberse comunicado, mediante diligencia de 8 de Noviembre de 1999, al obligado tributario la puesta de manifiesto del expediente y la apertura del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución, con posibilidad de formular alegaciones en el plazo de quince días, que cumplimentó el 25 de Noviembre siguiente, sin relevancia en cuanto al fondo.

Además, debe ponerse de manifiesto la incongruencia que supone la propuesta de ampliación del plazo y del propio acuerdo de 25 de Febrero de 2000, cuando no se practica actuación alguna desde el 28 de Noviembre de 1999, en cuya fecha fue citado el obligado nuevamente, hasta el 11 de Abril de 2000, en que se levantó el acta de disconformidad, y cuando aún quedaban más de tres meses para poder culminar las actuaciones, previo estudio de todos los antecedentes.

En esta situación, hay que reconocer que la ampliación del plazo acordada resulta improcedente, por su innecesariedad, obviando los defectos que se aprecian también en la motivación, y que conducirían asimismo a considerar no interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones, como determina el artículo 29.3 de la ley 1/1998.

A estos efectos conviene evocar aquí lo que en sentencia de 31 de mayo de 2010 (casación 2259/2005) hemos manifestado sobre la concreta cuestión del contenido material de la motivación de la prórroga, después de recitar el texto del artículo 29.1 de la Ley 1/1998:

(...)

En conclusión, partiendo de la improcedencia y falta de motivación del acuerdo de ampliación, y dado que el acuerdo de liquidación tuvo lugar el 13 de Octubre de 2000, ante la consecuencia que establece el artículo 29.3 de la ley 1/1998, que niega los efectos interruptivos de la prescripción al incumplimiento del plazo de duración

establecido, procede apreciar la prescripción respecto de los ejercicios 1994 y 1995.(...)” (FJ 3º)

Es nulo al acuerdo de ampliación del plazo para el desarrollo de las actuaciones inspectoras, es nulo el acuerdo dictado durante la sustanciación del proceso penal, cuando el procedimiento inspector estaba suspendido. STS 3 de noviembre de 2011 (RC 4104/2007).

“(…) Ha de recordarse que el principio non bis in idem se proyecta no sólo al acto de la imposición de sanciones, sino también a la interdicción del doble procedimiento penal y administrativo, más cuando como sucede en este caso existe una estrecha vinculación entre ambos procedimientos, puesto que no puede obviarse que la remisión al Ministerio Fiscal y la incoación de las Diligencias Previas tuvieron lugar por la comisión de un posible delito fiscal, esto es, por los mismos hechos constitutivos de la base fáctica del procedimiento inspector.

Conforme a reiterada doctrina del Tribunal Constitucional, la vertiente formal o procesal de la prohibición de bis in idem <<se concreta en la regla de la preferencia o procedencia de la autoridad judicial penal sobre la Administración respecto de su actuación en materia sancionadora en aquellos casos en los que los hechos a sancionar puedan ser, no sólo constitutivos de infracción administrativa, sino también de delito o falta según el Código penal>> [STC 2/2003, de 16 de enero, FJ 3 c); en el mismo sentido, STC 77/1983, de 3 de octubre, FJ 4)]. La <<subordinación de los actos de la Administración de imposición de sanciones a la Autoridad judicial -ha señalado el máximo intérprete de la Constitución-, exige que la colisión entre una actuación jurisdiccional y una actuación administrativa haya de resolverse en favor de la primera >>(STC 77/1983, de 3 de octubre, FJ 3). Premisa esta de la que se derivan tres consecuencias: a) <<el necesario control a posteriori por la Autoridad judicial de los actos administrativos mediante el oportuno recurso>>; b) <<la imposibilidad de que los órganos de la Administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores, en aquellos casos en que los hechos puedan ser constitutivos de delito o falta según el Código Penal o las leyes penales especiales, mientras la Autoridad judicial no se haya pronunciado sobre ellos>>; y c) <<la necesidad de respetar la cosa juzgada>> [SSTC 77/1983, de 3 de octubre, FJ 3; y 2/2003, de 16 de enero, FJ 3 c)].

Como se comprueba una de las consecuencias de tramitar ambos procedimientos, el penal y el administrativo o, en este caso, inspector, se concreta en la imposibilidad de que los órganos administrativos lleven a cabo actuaciones, y ello en base a la vis atractiva del proceso penal, que tiene su reflejo en el art. 77.6 de la LGT, al igual que en la actual, art. 180.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, desarrollado por el art. 66 del R.G.I.T. que <<en los supuestos en que la Administración Tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal>>; disponiendo, asimismo, para evitar la vulneración del art. 25.1 de la CE, que <<[l]a sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa>> y que <<[d]e no haberse apreciado la existencia de delito la

Administración Tributaria continuará el expediente sancionador con base en los hechos que los Tribunales hayan considerado probados>>.

El acuerdo de 6 de julio de 2000, ampliando el plazo de las actuaciones inspectoras hasta veinticuatro meses, cuando se seguía el proceso penal por delito fiscal, en el que se aprecia identidad en los presupuestos de hecho de la que deriva la posible responsabilidad penal y de la responsabilidad tributaria, quiebra el principio non bis in idem. Como hemos dicho en otras ocasiones, de las expresiones <<la Administración tributaria continuará>>, o <<la Inspección continuará>>, no se deduce que se requiera un acto expreso de la Administración para considerar que la interrupción de las actuaciones deja de ser justificada, aunque evidentemente se requiera un acto expreso de la Administración para continuar con el procedimiento inspector. Todo lo cual, nos debe llevar a considerar que el acuerdo de 6 de julio de 2000, era nulo de pleno derecho, y por consiguiente el plazo de duración de las actuaciones inspectoras era de doce meses, por lo que habiéndose excedido el mismo, y señalado anteriormente los períodos a computar ha de entenderse producida la prescripción, lo que nos lleva a estimar la pretensión actora sin necesidad de entrar sobre el resto de los motivos planteados.” (FJ 2º)

Ampliación de las actuaciones inspectoras para solicitar información de otros países. Es necesario que no pueda continuar la Administración con la investigación, no se trata de un mero automatismo. STS 24 de enero de 2011 (RC 5990/2007)

“(…)si durante el tiempo en que se esperaba a esa información la actividad inspectora continuó y si, una vez, recibida, la Administración dejó pasar nueve meses hasta redactar el acta y otros tres hasta liquidar, se revela manifiestamente contraria a la finalidad perseguida por el legislador con el artículo 29 de la Ley 1/1998 la decisión de restar para computar el plazo máximo de duración de las actuaciones el tiempo que tardó en llegar una información que no impidió continuar con las actuaciones y que no provocó el retraso en liquidar, pues ya contaba la Administración con los datos recabados mucho antes de que expirara el plazo máximo de veinticuatro meses.

Entenderlo de otro modo supondría tanto como legitimar una segunda ampliación de ese plazo máximo, al socaire de una interrupción justificada por la solicitud de información tributaria a otros países, cuando no fue esa la razón que realmente motivó el exceso temporal, por lo que resulta improcedente excluir del cómputo el tiempo que medió entre la solicitud y la recepción de la información solicitada. Según ya hemos apuntado, esta Sala debe rechazar una interpretación de la interrupción justificada de las actuaciones inspectoras que convierta este supuesto en un subterfugio para ampliar, de forma inmotivada y en contra de su jurisprudencia [sentencias de 19 de noviembre de 2008 (casación 2224/06, FJ 3º), 18 de febrero de 2009 (casación 1932/06, FJ 4º), 18 de febrero de 2009 (casación 1934/06, FJ 4º) y 31 de mayo de 2010 (casación 2259/05, FJ 3º)], aquel plazo máximo, porque se estaría subvirtiendo el mandato legal contemplado en el artículo 29 de la Ley 1/1998.(…)”. (FJ 6º)

En el mismo sentido, STS 28 de enero de 2011 (RC 5005/2005, FJ 6º)

El acuerdo de ampliación del plazo se produjo una vez concluidas las actuaciones iniciales y con motivo de complemento de expediente acordado por el Inspector-Jefe, se realizó la propuesta dentro del plazo inicial y no así el acuerdo de liquidación. Falta de motivación del acuerdo de ampliación, basado tan solo en el

volumen de operaciones, sin ponderar suficientemente las circunstancias concurrentes. STS 29 de septiembre de 2011 (RC 2355/2009).

“(...) en el presente caso en el que las actuaciones inspectoras de comprobación ordinarias habían finalizado y el complemento de expediente acordado entrañaba la necesidad de estudio y emisión de informe en relación con la naturaleza de determinado tipo de operaciones reflejadas en acta de inspección formalizada por IVA, la Administración estaba obligada a exponer y ponderar las circunstancias y factores determinantes de la complejidad de la actuación pendiente. Pero dicha necesidad no queda satisfecha con la simple indicación de que la cifra del volumen de operaciones de la entidad superaba determinados límites cuantitativos. Por el contrario, la motivación, por excesivamente genérica, debe reputarse insuficiente, razón por la que debe confirmarse la sentencia y desestimar el motivo.

Pero es que además, según el cómputo del plazo efectuado por la propia sentencia, y sobre el que no existe manifestación de disconformidad por ninguna de las partes, el día en que, inicialmente, debían terminarse la actuaciones inspectoras era el 8 de septiembre de 2002 y sin embargo, el 20 de agosto de 2002 (y, por tanto, dentro del plazo) el Jefe de Equipo de la ONI, tras realización de la ampliación ordenada por el Inspector Jefe, emitió informe considerando fundada y suficiente la propuesta de regularización contenida en el Acta y en el informe ampliatorio, sin que pueda explicarse la razón de que el acuerdo de liquidación se demorara hasta el 31 de octubre de 2002, tanto más cuando ya con anterioridad, se había dispuesto para el estudio de las actuaciones del plazo comprendido entre el 31 de mayo de 2002 y el 17 de julio siguiente, en que se acordó el complemento de expediente. Ello nos conduce a poder afirmar que la ampliación del plazo acordada resultó improcedente, que es lo que quiere poner de relieve la sentencia recurrida cuando tras la afirmación de falta de motivación añade: "Además, debe ponerse de manifiesto la incongruencia del Acuerdo de 8 de agosto que decide ampliar 12 meses más el plazo por entender que concurre especial complejidad, y sin embargo, el 31 de octubre ya se dicta acto de liquidación, lo que refleja la falta de consistencia del argumento esgrimido", lo que no ha sido combatido en este recurso.

En fin no puede aceptarse aquí la alegación de la doctrina de la discrecionalidad técnica, siendo así que artículo 29 de la Ley 1/1998, al referirse a «actuaciones que revistan especial complejidad», recoge un concepto jurídico indeterminado cuya aplicación se somete al control propio del mismo, que es lo que se ha llevado a cabo por la sentencia impugnada que ahora se confirma. (...)” (FJ 4º).

III.5.4.4. Suspensión

El procedimiento penal supone una causa justificada de interrupción de las actuaciones inspectoras. STS 22 de septiembre de 2011 (RCUD 521/2008).

“(...) durante la tramitación de una causa penal no solo se paraliza el procedimiento administrativo sancionador, sino también el de gestión, al menos en cuanto a la práctica de la liquidación correspondiente. Ello es así tanto cuando el procedimiento penal sea promovido por la propia Administración, en aquellos casos en que a través de su actuación advierta la concurrencia de una conducta que pueda ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública y resuelva pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente, como cuando el procedimiento se inicie sin haber intervenido la

Administración; esto es, a instancia de un particular o del Ministerio Fiscal. Consecuentemente, hay que concluir, como concluía la sentencia de 25 de septiembre de 2008 de la Audiencia Nacional a la que se remite la sentencia recurrida, que la tramitación preferente de las diligencias penales interrumpía el cómputo del plazo de prescripción –artículos 64 y 66 de la LGT– que sólo se reanuda cuando se cierre de forma definitiva el proceso penal para los sujetos a las actuaciones de la Inspección tributaria. (...)” (FJ 3º).

Reanudación de las actuaciones inspectoras tras la sentencia dictada en proceso contencioso-administrativo como consecuencia del cual se habían sido suspendidas. El cómputo del plazo de interrupción se computa desde la fecha en que la resolución judicial es comunicada al órgano administrativo que dictó el acto impugnado y no desde la notificación de la sentencia al Abogado del Estado. STS 13 de febrero de 2012 (RCUD 190/2009).

“(...) La tesis de la parte actora no puede prosperar puesto que existe un precepto en materia de ejecución de sentencias que resulta aplicable al presente supuesto, el cual determina la forma en que las sentencias dictadas por los Juzgados y Tribunales del orden contencioso-administrativo se comunican a la Administración para que procedan a su ejecución. En efecto, aunque el Abogado del Estado es el representante de la Administración General del Estado dentro del proceso judicial, el artículo 104.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, ha previsto que la sentencia sea comunicada al concreto órgano que hubiera realizado la actividad objeto del recurso contencioso-administrativo, a fin de que la lleve a puro y debido efecto y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo. En consecuencia, está legalmente previsto una directa comunicación del Juzgado o Tribunal Contencioso-administrativo al órgano administrativo que dictó la actuación administrativa impugnada, siendo a partir de esa comunicación cuando empieza el plazo de que dispone la Administración para ejecutar la sentencia, en este caso, para continuar con el procedimiento de inspección que estaba suspendido por la medida cautelar acordada por la Sala. Es por ello que el cómputo del plazo de interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras durante seis meses, al que se refiere el artículo 29.3 de la Ley 1/1998 no se computa desde la notificación de la sentencia al Abogado del Estado sino desde que la resolución judicial es comunicada al órgano administrativo, lo que, en este supuesto, se produjo el día 14-10-2003, según se recoge en el Acuerdo del Inspector-Coordenador, sin que se produzca desde dicha fecha una paralización de las actuaciones por un plazo superior a seis meses al practicarse las numerosas diligencias que constan en el Acta de Disconformidad, así como el posterior Acuerdo que ratifica el Acta. (...)” (FJ 1º).

Suspensión y reanudación de las actuaciones inspectoras como consecuencia de la remisión y testimonio a la jurisdicción penal. STS 30 de abril de 2012 (RC 859/2010).

“(...) examinar si se produjo la suspensión injustificada por tiempo superior a seis meses entre el 25 de noviembre de 1993, día en el que se iniciaron las actuaciones inspectoras, y el 27 de marzo de 1995, fecha en la que se remitió un informe al Juzgado de Instrucción número 7 de Tarragona sobre la posible existencia de un delito fiscal (sobre el segundo de los periodos analizados en la sentencia nada se dice en el recurso de casación).

Y en esa tarea, se ha de tener en cuenta que, como hemos ya indicado en el anterior fundamento, no era aplicable al caso de autos la reforma introducida por la Ley 1/1998. Todo se produce bajo el imperio del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, que aprobó el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en su redacción anterior a la modificación llevada a cabo por Real Decreto 136/2000, puesto que la disposición transitoria única de esta disposición, contemplaba la aplicación de la reforma reglamentaria «a los procedimientos de comprobación e investigación a los que, no habiendo finalizado a la entrada en vigor del presente Real Decreto, les resulte de aplicación la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en cuanto a las actuaciones que se practiquen con posterioridad a su entrada en vigor».

Fijado el régimen legal aplicable, el artículo 31 del Reglamento, en su redacción original, decía en su apartado 4 que la «interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, producirá los siguientes efectos: a) Se entenderá no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones. b) Los ingresos pendientes realizados después de la interrupción de las actuaciones inspectoras, sin nuevo requerimiento previo, comportarán el abono del correspondiente interés de demora sin que proceda la imposición de sanción por la ausencia inicial de dicho ingreso. Las demás declaraciones o comunicaciones presentadas fuera de sus plazos reglamentarios se entenderán realizadas espontáneamente a cuantos efectos procedan».

La previsión reglamentaria pone de manifiesto, por un lado, que en ese momento la actuación inspectora no estaba sujeta a límite temporal, como hemos dicho en nuestra sentencia de 4 de abril de 2006 (casación en interés de ley 71/04), a la que ya nos hemos referido. Por otro lado, que la “nulidad”, a la que se refieren los recurrentes no es una consecuencia anudada directamente a la paralización injustificada de las actuaciones inspectoras. Es decir, la interrupción o inactividad de la Administración tributaria a lo largo del procedimiento de inspección determinaba que no se tuviera por interrumpida la prescripción mediante el inicio de ese procedimiento, pero no que el procedimiento fuese nulo. Previsión que provocaría la prescripción de la deuda tributaria si entre el dies a quo y el dies a quem hubiese transcurrido el plazo de prescripción contemplado en la norma (cinco años antes de la reforma llevada a cabo por la Ley 1/1998), como hemos señalado en reiteradas sentencias, por ejemplo la de 4 de octubre de 2004 (casación 425/99, FJ 2º) o las reputadas “clásicas”, como la de 15 de febrero de 2003 (casación 1334/98, FJ 5º)], en la que se citan, entre otras, las de 20 de abril (casación 491/97), 8 de octubre (casación 7881/97) y 26 de noviembre (casación 2842/97) de 2002.

Pues bien, a tenor de las fechas en las que se desarrollaron las actuaciones inspectoras y que hemos detallado en el fundamento segundo, por lo que se refiere a la denominada por los recurrentes “primera etapa”, la que discurrió desde el inicio de las actuaciones (25 de noviembre de 1993), quedó válidamente suspendida por la intervención y conocimiento de las actuaciones por el juzgado de instrucción desde 25 de marzo de 1995 hasta el 6 de octubre de 1999. Como acertadamente dijo la sentencia de instancia, entre el final del plazo para la presentación de la autoliquidación por el ejercicio 1992-20 de junio de 1993- y la remisión de las actuaciones al Juzgado de Instrucción -el 25 de marzo de 1995- no transcurrieron los cinco años que contemplaba el artículo 64 de

la Ley General Tributaria, en su redacción original, como plazo de prescripción. (...). (FJ 3º).

Suspensión del procedimiento de inspección por remisión del expediente al Ministerio Fiscal. No se trata de un acto de ejecución y el cómputo del plazo debe realizarse desde la fecha de remisión. Transcurso de más de cinco años desde el inicio de las actuaciones inspectoras y el momento de remisión del expediente al Ministerio Fiscal. STS 16 de abril de 2012 (RC 4095/2008).

“(...) la sentencia afirma que además se trataba de un acto de ejecución y, como tal, no sujeto a los límites temporales reservados por el Reglamento General de la Inspección de los Tributos a los procedimientos de inspección.

Debemos comenzar nuestro análisis con esta última afirmación de la Sala de instancia y aclarar que en el caso no se trataba de ejecutar ninguna resolución económico-administrativa o la sentencia de algún órgano judicial. La remisión de las actuaciones a la jurisdicción penal se acordó y aconteció en el seno de un procedimiento de inspección, obedeciendo a la previsión reglamentaria que exige a la Administración paralizar su tarea investigadora y de comprobación en cuanto tenga conocimiento y sospecha de que las conductas investigadas puedan alcanzar tintes delictuales. Fue dentro del procedimiento de inspección y por los propios órganos competentes de la Administración tributaria donde se tomó la decisión; no hay, pues, como parece sugerir la sentencia, cumplimiento de una resolución de revisión, ya en la vía económico-administrativa, ya en la jurisdiccional. En definitiva, la remisión de las actuaciones fue consecuencia de la decisión tomada por la propia Inspección. Prueba evidente de que fue así es que el propio Reglamento de la Inspección de los Tributos contempla y regula las consecuencias que para el procedimiento tiene la toma de una decisión de tal naturaleza.

Hechas estas precisiones, se nos pide que fijemos el dies a quo a partir del cual deben reputarse paralizadas las actuaciones inspectoras como consecuencia de la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública y el conocimiento de la causa por el orden jurisdiccional penal.

En el presente caso, el plazo de prescripción del impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al ejercicio 1988 echó a andar, en principio, el último día del mes de noviembre de 1989, fecha límite para la presentación de la autoliquidación como estableció el artículo quinto.1 de la Orden de 3 de octubre de 1989. Sin embargo, fue posteriormente interrumpido tanto por la declaración complementaria conjunta como por las individuales, presentadas por los sujetos pasivos, así como por la notificación de inicio de las actuaciones inspectoras el 10 de junio de 1993. Entre aquella primera fecha y la efectiva remisión de las actuaciones al Juzgado Central de Instrucción nº 3 el 21 de diciembre de 1995, transcurrieron más de cinco años, plazo de prescripción contemplado en el artículo 64.a) de la Ley General Tributaria, en redacción anterior a la introducida por la Ley 1/1998, de 26 de febrero de derechos y garantía de los contribuyentes (BOE de 27 de febrero). Por otro lado, entre la decisión de remitir las actuaciones a la jurisdicción penal, plasmada en la diligencia de 24 de octubre de 1994, y la efectiva remisión, producida como se acaba de decir el 21 de diciembre de 1995, transcurrieron 14 meses y 2 días, sin que en el ínterin conste actuación alguna por parte de los órganos de Inspección. Cabe concluir, pues, que en durante ese periodo las actuaciones estuvieron paralizadas, sin que nada lo justificara.

El artículo 31 bis del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986, en la redacción aplicable a los hechos de este litigio, estaba dedicado al cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras y, más concretamente, a las interrupciones justificadas y a las dilaciones imputables al contribuyente, estableciendo que «1. El cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, así como de las de liquidación, se considerará interrumpido justificadamente cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias: [...] b) Remisión del expediente al Ministerio Fiscal, por el tiempo que transcurra hasta que, en su caso, se produzca la devolución de dicho expediente a la Administración tributaria».

Los términos en los que está redactado el precepto ofrecen pocas dudas. Se indica que la interrupción de las actuaciones inspectoras tiene lugar, entre otros supuestos, con la «remisión del expediente», no con el acuerdo en que así se disponga o su notificación, o con la incoación del procedimiento penal: se requiere la efectiva remisión del expediente.

Si bien referido a supuestos no idénticos al aquí enjuiciado, esta Sala siempre ha considerado como fecha relevante la de remisión del expediente al Ministerio Fiscal o al juzgado de instrucción [sentencias de 27 de septiembre de 2011 (casación 1056/07, FFJJ 2º y 3º) y 22 de septiembre de 2011 (casación para la unificación de doctrina 521/08 FJ 3º)]. En esta última decíamos que, «tal como entiende la sentencia recurrida, [...] la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la Autoridad Judicial, según la naturaleza del órgano actuante, interrumpe el plazo prescriptivo no sólo en el ejercicio por la Administración de su potestad sancionadora sino también en el procedimiento de liquidación».

Tal conclusión tiene todo el sentido, puesto que desde el momento mismo de la remisión la Administración pierde la disponibilidad material y procedimental sobre el expediente, que pasa al órgano jurisdiccional penal, para el ejercicio de una potestad bien distinta a la desarrollada en sede administrativa, y para la que la Inspección carece de toda competencia. La opción por otros momentos, como hace la sentencia de instancia fijándose en la resolución o en la diligencia acordando la remisión de las actuaciones, puede dar lugar a indeseable desfases temporales entre la decisión y su efectivo cumplimiento, bloqueando el cumplimiento de los términos y de los límites temporales de la actuación administrativa en situaciones en las que la paralización en ningún caso puede imputarse al contribuyente. Esto es precisamente lo ocurrido en el presente caso, en el que entre la diligencia acordando la remisión de las actuaciones al Juzgado Central de Instrucción nº 3 y su efectivo envío transcurrieron 14 meses y 2 días.

Este periodo de inactividad debe tener las consecuencias que establecía el artículo 31.3, a los efectos de la prescripción, cuando en su apartado cuarto dispuso, en la redacción vigente y aplicable al supuesto enjuiciado, que «se consideraran interrumpidas las actuaciones inspectoras cuando la suspensión de las mismas se prolongue durante más de seis meses (...) la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras producida por causas no imputables al obligado tributario, producirá los siguientes efectos: a) Se entenderá no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones.»

Constatada la paralización de las actuaciones entre el acuerdo de remisión de las actuaciones y su efectivo envío al Juzgado Central de Instrucción nº 3 por un periodo

superior a los seis meses y con ello su irrelevancia interruptiva de la prescripción, se ha de concluir que entre la última declaración presentada por los contribuyentes (las individuales de 27 de abril de 1990) y el 12 de diciembre de 1995, transcurrieron más de cinco años, con lo que se consumó el plazo de prescripción legalmente previsto en el artículo 66.a) de la Ley General Tributaria de 1963. (...) (FJ 4º).

Es precisa la notificación al sujeto pasivo de la remisión o tanto de culpa al Ministerio fiscal, la falta de notificación priva al acuerdo de remisión de efectos interruptivos de la prescripción. STS 20 de abril de 2011 (RC 371/2006).

“(...) de una manera implícita en la vieja Ley General Tributaria y, con total claridad en la actualmente vigente, se exige que la decisión de librar el tanto de culpa, con remisión de lo actuado en el expediente, sea puesta en conocimiento del interesado, que encuentra en esa previsión una doble finalidad: la propia defensa pena y, de otro lado, el conocimiento formal de que el procedimiento de comprobación ha quedado legalmente interrumpido. No obstante la falta de previsión específica en la antigua L.G.T., la alusión en el artículo 113 a la necesidad de formular <<una relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delito>>, que es lo que se envía a la jurisdicción competente, presupone un acto administrativo motivado, de conocimiento o constancia, que no se puede sustraer al conocimiento del sujeto pasivo, aunque sólo lo fuera, únicamente, por seguirse el régimen general de todos los actos que integran el procedimiento de comprobación y que deben darse a conocer al interesado.

Siendo ello así, no puede hablarse de conocimiento formal por el mero hecho de que éste manifieste, no su aquiescencia, sino su extrañeza, por el hecho de haber tenido conocimiento de la remisión a la Fiscalía de las actuaciones por la lectura de la prensa, pues tal actitud revelará conocimiento, en el sentido de <<noticia>>, pero éste no es formal ni tampoco material, pues tampoco implica una información veraz y suficiente sobre lo remitido, sobre el contenido de la 'relación circunstanciada' (que no figura en autos) a que se refiere el artículo 113.2 LGT y, finalmente, sobre las razones por las que considera la Inspección, a través del órgano competente, que hay motivo para suspender lo actuado y remitirlo a la jurisdicción penal.

Por ello, consideramos que hasta el 20 de octubre de 1995, fecha en que, de un modo extraordinariamente tardío, la Inspección tuvo a bien comunicar al contribuyente la remisión de lo actuado a la Fiscalía, no tiene eficacia interruptiva, a los efectos del artículo 31.4 del RGIT, la expresada suspensión del procedimiento, aun cuando obedezca a causa legal.

Consecuencia de lo anterior es que habrían prescrito las liquidaciones correspondientes a 1988 y 1989, así como las sanciones relativas a los tres periodos. Los respectivos <<dies a quo>>, una vez suprimido todo el periodo anterior a la interrupción injustificada, vendrían constituidos, respectivamente, por las fechas de finalización del plazo reglamentario de presentación de las declaraciones, a saber, 20 de junio de 1989, de 1990 y de 1991, fechas que igualmente son válidas para las correspondientes sanciones, cuyo <<dies a quo>> es coincidente con el expresado, pues la sanción se comete con ocasión de la declaración. Luego si el <<dies ad quem>> es el 20 de octubre de 2005, dada la invalidez de todo lo actuado con anterioridad, de conformidad con lo estatuido en el artículo 31.4 RGIT, habrían prescrito los derechos a practicar las liquidaciones de 1988 (vencido el 30 de junio de 1994) y de 1989 (consumado el 30 de junio de 1995), fechas ambas anteriores a la

expresada, mientras no lo habría hecho la de 1990, al no haber transcurrido el periodo quinquenal todavía. (...)” (FJ 2º).

III.5.5. Lugar de realización de las actuaciones

Autorización para la entrada en el domicilio de una persona jurídica. STS 21 de diciembre de 2011 (RCUD 40/2009).

“(…) nada se opone a que el consentimiento para la entrada en el domicilio de una persona jurídica pueda entenderse prestado mediante una voluntad que se infiera de actos inequívocos y concluyentes del contribuyente y de su representante, (...)” (FJ 3º).

III.6. CONCLUSIÓN DE LAS ACTUACIONES

Motivación de las actas, con carácter general y su alcance en cuanto a la nulidad del procedimiento. Constituye un requisito determinante el que haya causado indefensión. STS 19 de enero de 2012 (RC 6121/2007).

“(…) la falta de motivación, como defecto formal, sólo determina la anulabilidad del acto recurrido cuando carece de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o da lugar a la indefensión de los interesados, tal como preveía el art. 48.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo, y ahora el art. 63.2 de la Ley 30/92, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en cuanto la motivación de los actos administrativos constituye una garantía para los administrados que les permite conocer las argumentaciones en las que se apoya la Administración, facilitando así la posibilidad de criticarlas o impugnarlas así como su control jurisdiccional mediante la actividad revisora de los Tribunales de esta Jurisdicción»; de manera que «la falta de motivación puede constituir un vicio que determina la anulabilidad del acto administrativo o una mera irregularidad, según provoque o no la indefensión del interesado por desconocer las causas o motivos en que se fundó la actividad de la Administración”. (...)” (FJ 13º).

III.6.1. Actas de conformidad

Actas de conformidad y su motivación. Doctrina general sobre la motivación de las actas. STS 27 de octubre de 2011 (RC 6131/2008).

“(…) la cuestión se contiene en numerosas Sentencias, de la que es exponente, como señala la Sentencia de 18 de septiembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 317/2004), «la de 8 de mayo de 2000 (Fundamento III)», según la cual «tanto en las actas de conformidad como en las de disconformidad, e incluso en las diligencias extendidas para hacer constar hechos o circunstancias, es obligado exponer de modo pormenorizado y concreto los elementos del hecho imponible, debidamente circunstanciados, que determinan los aumentos de la base imponible, o las modificaciones de las deducciones, reducciones, bonificaciones, etc., de modo que el contribuyente conozca debidamente los hechos [...].

Para que el interesado conozca las causas o motivos en que se funda la actividad de la Administración, es necesario que el acta contenga los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo (art. 145.1.b) de la Ley General Tributaria) y los hechos y circunstancias con trascendencia tributaria que hayan resultado de las actuaciones inspectoras o referencia a las diligencias donde se hayan

hecho constar (art. 49.2.d) del Reglamento General de la Inspección). Las Actas deben contener, en todo caso, los datos necesarios para evitar que el contribuyente quede indefenso. Sólo con conocimiento de los antecedentes que permitan la identificación y comprensión de los hechos que se aceptan, relatados con cierta generalidad (Sentencia de 27 de octubre de 2001, rec. cas. n.º 796/96), podrá decirse que la conformidad a los hechos consignados en el Acta se ha prestado con conocimiento de causa.

Es decir, el sujeto pasivo debe conocer por medio del ejemplar del acta los hechos y motivos de la propuesta de liquidación, como exige el art. 124, apartado 1, a), de la LGT/1963, así como las circunstancias concurrentes que permitan conocer la tipificación de las infracciones tributarias y los criterios aplicados para cuantificar las sanciones.

Doctrina que obliga a examinar, a la vista de las circunstancias fácticas en cada caso concurrentes, si se han cumplido los requisitos formales exigidos por los preceptos invocados, teniendo en cuenta siempre que dicha consideración ha de hacerse siempre desde la perspectiva del derecho que corresponde al sujeto pasivo de conocer los elementos fácticos y jurídicos que sustentan el Acta (STS 15 de marzo de 2005)» [FD Segundo a)].” (FJ 4º).

Presunción de legalidad las actas y diligencia de la Administración tributaria. Carácter complementario de informe ampliatorio y su relevancia en el acta y posterior liquidación. STS 27 de octubre de 2011 (RC 6131/2008).

“(…) esta Sala ha considerado legalmente admisibles las referencias al Informe ampliatorio y al valor que éste tiene a los efectos de complementar la referida Acta. Así, de acuerdo con la Sentencia de 1 de junio de 2011 (rec. cas. núm. 855/2007) y con la «de 22 de diciembre de 2010, y las que en ella se citan [...]:

b) Valoración del informe ampliatorio. El Informe ampliatorio tiene como finalidad esencial y contenido específico la exposición amplia de la fundamentación jurídica, con la cita obligada de la doctrina administrativa y de la Jurisprudencia si la hubiere, aunque no existe obviamente inconveniente en utilizar dicho Informe ampliatorio para el desarrollo detallado de los hechos consignados en el Acta.

Por consiguiente, es únicamente el acta la que goza de la presunción de veracidad a que se refería el apartado 3 del mencionado artículo 145 LGT/1963, en la forma como ha sido matizada por la doctrina del Tribunal Constitucional y de esta misma Sala (STS de 13 de junio de 2005, rec. cas. 7096/2000).

Es reiterada la jurisprudencia de este Tribunal limitar el valor atribuible a las actas de la Inspección, refiriendo la presunción de certeza a sólo los hechos que por su objetividad son susceptibles de percepción directa por el Inspector, o a los inmediatamente deducibles de aquéllos o acreditados por medios de prueba consignados en la propia acta, sin que se reconozca la presunción de certeza a las simples apreciaciones jurídicas, cuando se refiera a hechos que se localizan temporalmente en el pasado. Tal doctrina está ratificada por la del Tribunal Constitucional, que, en S. 76/1990, de 26 de abril, F.J.8.B, respecto al valor probatorio de las actas de la Inspección de Tributos, que, al analizar el art. 145.3 de la Ley General Tributaria cuestionado a la sazón, dice: «el precepto combatido constituye un primer medio de prueba sobre los hechos que constan en las actas y diligencias de la Inspección Tributaria, cuyo valor o eficacia ha de medirse a la luz del principio de

libre valoración de prueba. A ello debe añadirse que ese valor probatorio sólo puede referirse a los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas, los juicios de valor o las simples apreciaciones que los Inspectores consignen en las actas y diligencias» (sent. del T.S. de 24 de junio de 1991). Esta presunción de certeza, que, en principio, desplaza la carga de la prueba al sujeto pasivo, no excluye que éste se libre de la misma acreditando que el Inspector no ha realizado actividad alguna dirigida a obtener la convicción reflejada en el acta o bien que la actividad realizada no tuviera ninguna relación con los hechos que después se describen como ciertos en las actas. Es decir, que la citada presunción no impide un elemental control de la real existencia de algún medio idóneo para que el Inspector haya podido concluir razonablemente que son ciertos los extremos que describe en el acta. Pero si concurre esta circunstancia, entonces la presunción de certeza despliega toda su eficacia, de modo que habrá de ser el interesado quien acredite con las pruebas precisas que no se ajustan a la realidad de los hechos descritos por la Inspección.

Ahora bien, el que el informe ampliatorio, al ser esencialmente un documento que da explicaciones y razonamientos jurídicos, no goce de la limitada presunción de certeza a que se ha hecho referencia no quiere decir que no sea ponderable por los Tribunales, sin la referida presunción, en la medida en que constate algún hecho. O, dicho en otros términos, sin presumirse cierto -porque no goza de presunción alguna-, no cabe entender que haya de fallarse necesariamente como si no existiera el informe en relación con los hechos que describe, sino que, en este sentido, puesto en relación con la propia acta es un elemento más susceptible de ser valorado por el Tribunal de instancia, sin valor cualificado alguno, con el resto de los medios probatorios que puedan obrar en los autos» (FD Cuarto).” (FJ 5º).

Alcance y naturaleza de las actas firmadas en conformidad y su consiguiente liquidación; se puede discutir las cuestiones de derecho contenidas en el acta. Es documento adecuado para fijar el valor comprobado. STS 9 de diciembre de 2011 (RC 653/2008).

“(…) Como se dijo en la Sentencia de esta Sala de 6 de junio de 2005 (recurso de casación número 3149/2000), prescindiendo de las distintas posturas de la doctrina científica acerca de la naturaleza de las actas de conformidad, la jurisprudencia, se ha preocupado más de distinguir tres aspectos diversos en el valor probatorio de las mismas: primero, la declaración de conocimiento que realice el funcionario que autoriza el acta, que goza de la presunción de veracidad configurada en el 1218 del Código Civil, haciendo las actas prueba del hecho al cual se refieren y a su fecha, por tratarse de un documento emanado de un funcionario público competente, en el ejercicio de sus funciones y con las solemnidades requeridas legalmente, tal y como exige el art. 1216 del mismo texto legal; segundo, en lo concerniente a los hechos, el contribuyente no puede rechazarlos, porque hacerlo sería atentar contra el principio de que nadie puede ir contra los actos propios, a no ser que pruebe que incurrió en notorio error al aceptar tales hechos; y tercero, en lo relativo a la interpretación y aplicación de normas jurídicas, el acta de conformidad es impugnable, porque a estas operaciones no se extienden las presunciones antes dichas.

La Ley General Tributaria de 1963, tras la forma operada por la Ley 10/85, de 26 de abril, dio nueva redacción al artículo 145.3, disponiendo que "3. Las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motivan su formalización, salvo

que se acredite lo contrario". Este último precepto fue declarado constitucional por la sentencia del Tribunal Constitucional 76/90, de 26 de abril, que vino a confirmar el valor probatorio de tales actas y diligencias, cuya eficacia ha de medirse a la luz del principio de la libre valoración de la prueba, y que tal valor se refiere solamente a los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas.

De acuerdo con los criterios jurisprudenciales de esta Sala, las liquidaciones derivadas de las actas de conformidad son susceptibles de impugnación, primero en vía económico-administrativa y, luego, en vía contencioso-administrativa, respecto de las normas aplicadas. Ahora bien, el artículo 61.2 del Reglamento General de Inspección, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, establece que "en ningún caso podrán impugnarse por el obligado tributario los hechos y los elementos determinantes de las bases tributarias respecto de los que dio su conformidad, salvo que pruebe haber incurrido en error de hecho".

La práctica de los Tribunales ha venido admitiendo que el contribuyente pueda recurrir la liquidación derivada del acta a la que presta su conformidad en lo que es aplicación estricta del Derecho, como puede ser la alegación de defectos formales en la formalización, porque los hechos se reflejen de manera imprecisa, porque los hechos vengan englobados en calificaciones jurídicas etc.... (...)" (FJ 3º).

III.6.2. Actas de disconformidad

El transcurso de un mes desde la firma del acta de disconformidad no da lugar a la caducidad del procedimiento. STS 6 de febrero de 2012 (RC 2473/2008).

"(...) conforme a un unánime criterio jurisprudencial, el transcurso de un mes desde la expiración del término para presentar alegaciones al acta de disconformidad, que otorgaba el artículo 60.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos al Inspector-Jefe para liquidar el impuesto, no determinaba la caducidad del expediente ni afectaba a la validez de la liquidación que definitivamente se practicase. Pueden consultarse sobre el particular las sentencias de 25 de enero de 2005 (casación en interés de la ley 19/03, FF.JJ. 5º a 8º), 11 de enero (casación 8535/02, FJ 6º), 8 de julio (casación para la unificación de doctrina 92/04, FJ 3º), 11 de julio (casación para la unificación de doctrina 357/04, FJ 6º, a mayor abundamiento) y 18 de septiembre de 2008 [casación para la unificación de doctrina 317/04, FJ 2º.e)], así como las de 11 (casación 1016/05 y 2398/05, FFJJ 2º y 1º) y 31 de mayo de 2010 (casación 2259/05, FJ 2º), entre otras. (...)" (FJ 2º).

Alcance y contenido del informe ampliatorio en las actas de disconformidad; completa la motivación del acta. STS 11 de junio de 2012 (RC 588/2009).

"(...) la doctrina consolidada de esta Sala viene reconociendo al informe ampliatorio virtualidad para completar la motivación de las actas de inspección, de modo que un acta inicialmente incompleta puede quedar integrada por el informe ampliatorio que emite el actuario, satisfaciendo de tal modo el objetivo de que el sujeto pasivo tenga un cabal conocimiento de la regularización practicada, de su contenido, de su alcance y de las razones que la justifican [véanse, por todas, las sentencias de 9 de junio de 2005 (recurso 7864/00, FJ 3º), 3 de abril de 2006 (recurso 3795/01, FJ 3º) y 11 de mayo de 2006 (recurso 3393/01, FJ 8º), que resolvieron casaciones para la unificación de

doctrina, y las sentencias de 25 de junio de 2009 (recurso 9180/03, FJ 4º) y 7 de junio de 2010 (recurso 1909/05, FJ 2º), que resolvieron casaciones ordinarias]. (...)” (FJ 3º).

Informe ampliatorio y presunción de legalidad. Pese a su carácter de complemento e integración en la motivación de la liquidación, el informe ampliatorio no goza de la presunción de legalidad. STS 27 de octubre de 2011 (RC 6131/2008).

“(...) de la conjunción del Acta de disconformidad con el Informe ampliatorio se puede apreciar que la mercantil recurrente tuvo cumplido conocimiento de los conceptos, importes y criterios que sirvieron a la Inspección de los Tributos para regularizar su situación tributaria, sin que ninguno de tales documentos adoleciera de falta de motivación que hubiera colocado a aquélla en situación de indefensión o le hubiera impedido recurrir en vía económico-administrativa o contenciosa-administrativa. Como señala la Sentencia de este Tribunal de 1 de julio de 2011 citada, en ningún caso cabe entender que la Sala de instancia debió fallar necesariamente como si el Informe ampliatorio no existiera, al ser junto con el Acta un elemento más susceptible de ser valorado, sin valor cualificado alguno, con el resto de los medios probatorios existentes en los autos.

Con respecto a los Acuerdos de liquidación, la recurrente parece desconocer que la liquidación es el acto administrativo que pone término, con carácter general, al procedimiento de inspección, pues a través del mismo la Administración tributaria determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, proceda devolver o compensar, de acuerdo con la normativa aplicable, teniendo en cuenta, por un lado, los datos consignados por los obligados tributarios en sus autoliquidaciones o declaraciones, comunicaciones y demás documentos por ellos presentados, y, por otro, los datos obtenidos en el desarrollo de sus funciones de comprobación e investigación. (...)” (FJ 5º).

III.6.2.1. Alegaciones al acta

El escrito de alegaciones al acta de disconformidad o el traslado para que se formulen hace cesar la paralización de las actuaciones. STS 13 de febrero de 2012 (RC 4910/2008).

“(...) Se nos plantea así el examen de las consecuencias que produce la presentación del escrito de alegaciones al acta en el plazo de paralización de las actuaciones inspectoras, a los efectos de computar los seis meses de inactividad administrativa.

Esta Sala se ha pronunciado sobre ellas en multitud de ocasiones, como también lo ha hecho sobre las que se anudan a su no presentación, habiendo concluido al respecto [como resumimos en la sentencia de 19 de julio de 2010 (casación 3433/06, FJ 2º), y hemos reproducido, entre otras, en las sentencias de 17 de marzo de 2011 (casación 5871/06, FJ 2º), 14 de octubre de 2011 (casación 391/09, FJ 3º) y 28 de noviembre de 2011 (casación 127/09, FJ 3º)] que, no siendo un acto que por sí mismo interrumpa la prescripción, lo cierto es que, tanto en los casos en que se presente escrito de alegaciones al acta [entre otras, sentencias de 15 de febrero de 2010 (casación 6587/04, FJ 2º), 10 de diciembre de 2009 (casación 447/04, FJ 3º), 27 de mayo de 2009 (casación 6437/04, FJ 5º), 21 de mayo de 2009 (casación 137/03, FJ 5º, y casación 1690/03, FJ 4º), 23 de marzo de 2009 (casación 371/04, FJ 6º) y 7 de noviembre de 2008 (casación 4528/04) FJ 4º], como en aquellos otros en los que el obligado tributario no las formule en el término que se le concede [sentencias de 3 de junio de

2009 (casación 7052/03, FJ 3º, y casación 5033/03, FJ 3º) y 7 de mayo de 2009 (casación 5351/04, FJ 3º, y casación 7813/03, FJ 2º)], se detiene el plazo de paralización de las actuaciones inspectoras, a los efectos de computar los seis meses de inactividad administrativa.

En el caso aquí enjuiciado, habiéndose formalizado el acta de inspección en disconformidad el 21 de julio de 1998 y notificado la liquidación derivada de ella el 29 de enero de 1999, descontando el plazo de quince días previsto por el artículo 56.1 del Reglamento general de la inspección de los tributos para formular alegaciones, sin necesidad de considerar el hecho de que fuera prorrogado, resulta evidente que no existió una interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras durante más de seis meses, contrariamente a lo que sostiene la sentencia recurrida.

Procede por ello estimar el recurso de casación de la Administración General del Estado, sin necesidad de examinar el segundo motivo de casación, puesto que no entrando en juego las consecuencias previstas en el artículo 31.4.a) del Reglamento general de la inspección de los tributos para el caso de interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por causas no imputables al obligado tributario durante más de seis meses, es patente que no había prescrito el derecho de la Administración tributaria a liquidar y a sancionar por el impuesto sobre sociedades del periodo impositivo 1 de febrero de 1993 a 31 de enero de 1994. (...)” (FJ 2º).

Alegaciones al acta y ampliación del plazo para formularlas, no constituye dilación imputable a la Administración tributaria. STS 10 de noviembre de 2011 (RC 2780/2008).

“(...) los siete días de ampliación del plazo otorgado al contribuyente para realizar alegaciones al Acta no es dilación imputable a la Administración y deben descontarse del cómputo de la duración del plazo de las actuaciones inspectoras, por constituir dilación imputable al sujeto pasivo, discrepando por tanto del criterio seguido en este punto por la Sentencia de la Audiencia Nacional. (...)” (FJ 3º).

En el mismo sentido, STS 29 de septiembre de 2011 (RC 3795/2008, FJ 4º)

El trámite de alegaciones al acta de disconformidad constituye una legítima actividad inspectora que determina la cesación de la situación de suspensión. La duración por más tiempo que el plazo de prescripción: por sí carece de efectos al margen de si ha habido o no suspensiones injustificadas por tiempo superior a seis meses. STS 18 de junio de 2012 (RC 2500/2009).

“(...) Ciertamente las alegaciones del obligado tributario frente a la propuesta de regularización no son una actuación inspectora en sentido estricto, si se entiende por tal las diligencias que se enderezan a comprobar la situación tributaria de los sujetos pasivos y demás obligados con el fin de verificar el exacto cumplimiento de sus deberes para con la Hacienda Pública, procediendo, en su caso, a la regularización correspondiente (artículo 1º del Reglamento General de la Inspección de los Tributos); ahora bien, según hemos enfatizado en alguna de las sentencias que hemos referenciado líneas más arriba (v.gr.: la de 7 de noviembre de 2008), resulta indiscutible que, en cuanto manifestación del principio de audiencia, constituye un trámite insoslayable y, por consiguiente, el tiempo que se consume en su realización no puede calificarse de interrupción injustificada imputable a la Administración. Resultaría casi un sarcasmo atribuir a esta última, como efecto de su incuria, el tiempo

previsto en la norma como necesario para que el administrado pueda ejercer con todas las garantías su derecho a la defensa en el seno del proceso inspector. En definitiva, el plazo del artículo 56.1 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, y la prórroga que eventualmente pueda otorgarse con arreglo al artículo 49.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (BOE de 27 de noviembre), constituyen un interrupción justificada de las actuaciones inspectoras.

Finalmente, se ha de afirmar que en el caso no resultan aplicables las previsiones de la Ley 1/1998, singularmente la contenida en su artículo 29.1 sobre duración de las actuaciones inspectoras y la relativa a la amplitud del plazo de prescripción, a la vista de lo dispuesto en su disposición transitoria primera y de la doctrina contenida en nuestra sentencia de 25 de septiembre de 2001 (casación en interés de la ley 6789/00), pues en este caso las actuaciones arrancaron antes de la entrada en vigor de dichas Ley, sin que se hayan producido periodos de inactividad que se cerraran con posterioridad a ese momento. (...)" (FJ 5º)

En el mismo sentido, entre otras, la STS 18 de junio de 2012 (RC 4397/2009).

III.7. CADUCIDAD

El transcurso de un mes desde la firma del acta de disconformidad no da lugar a la caducidad del procedimiento. STS 6 de febrero de 2012 (RC 2473/2008).

"(...) conforme a un unánime criterio jurisprudencial, el transcurso de un mes desde la expiración del término para presentar alegaciones al acta de disconformidad, que otorgaba el artículo 60.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos al Inspector-Jefe para liquidar el impuesto, no determinaba la caducidad del expediente ni afectaba a la validez de la liquidación que definitivamente se practicara. Pueden consultarse sobre el particular las sentencias de 25 de enero de 2005 (casación en interés de la ley 19/03, FF.JJ. 5º a 8º), 11 de enero (casación 8535/02, FJ 6º), 8 de julio (casación para la unificación de doctrina 92/04, FJ 3º), 11 de julio (casación para la unificación de doctrina 357/04, FJ 6º, a mayor abundamiento) y 18 de septiembre de 2008 [casación para la unificación de doctrina 317/04, FJ 2º.e)], así como las de 11 (casación 1016/05 y 2398/05, FFJJ 2º y 1º) y 31 de mayo de 2010 (casación 2259/05, FJ 2º), entre otras. (...)" (FJ 2º).

En el mismo sentido la STS 25 de mayo de 2012 (RC 2953/2008, FJ 2º).

Inexistencia de caducidad cuando se supera el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. STS 25 de octubre de 2011 (RC 5672/2007).

"(...) Aunque la lectura de la sentencia crea confusión, hay que reconocer que viene a declarar la caducidad del procedimiento de comprobación por el mero transcurso del plazo de prescripción.

Siendo todo ello así, y puesto que con anterioridad a la ley 1/1998 no existía plazo de duración de las actuaciones, como se deducía de la Ley General Tributaria de 1963 y del Anexo 3 del Real Decreto 803/1993, que fue validado por sentencia de esta Sala de 4 de Diciembre de 1998, es evidente el error de la sentencia, al no haber existido una paralización de actuaciones por el plazo superior a seis meses en momento alguno y por haber quedado la prescripción interrumpida, entre otros actos, por el acta levantada, que tuvo lugar antes del transcurso del plazo de los cuatro años de

prescripción, a la que se llegó tras la práctica de numerosas diligencias de constancia de hechos y de comunicaciones del actuario dirigidas a la entidad, que aparecen relacionadas en el Fundamento de Derecho Segundo de la resolución del TEAC, como señala el Abogado del Estado. (...)” (FJ 2).

El incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras (con o sin ampliación) no determina la caducidad del procedimiento. STS 7 de marzo de 2011 (RC 774/2009).

“(...) cualquiera que fuere la conclusión a la que llegásemos en relación a la motivación de dicho acuerdo y, por consiguiente, sobre el cumplimiento del plazo máximo establecido en el artículo 29 de la Ley 1/1998, el desenlace nunca podría ser la caducidad del procedimiento, efecto excluido de nuestro sistema, según reiterada jurisprudencia, hoy expresamente por el legislador en el artículo 150.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre).

La consecuencia que se anuda a ese incumplimiento consiste en que las diligencias llevadas a efecto hasta la finalización del plazo de duración de las mismas carecen de fuerza para interrumpir la prescripción (artículos 29.3 de la Ley 1/1998 y 31 quarter del Reglamento General de la Inspección de los Tributos).

Considerando un plazo de prescripción de cuatro años, tratándose del impuesto sobre el valor añadido del año 2002 y teniendo en cuenta que la liquidación tributaria que se encuentra en el origen de este recurso de casación se notificó el 20 de abril de 2005, en modo alguno habría prescrito la potestad administrativa para liquidar el tributo, por lo que ningún efecto se derivaría del hecho de haberse rebasado el plazo máximo de las actuaciones inspectoras. (...)” (FJ 2º).

III.8. PRESCRIPCIÓN

Las diligencias son actos de mero trámite, lo que no obsta que pueda tener eficacia interruptiva de la prescripción. STS 1 de marzo de 2012 (RC 4094/2008).

“(...) aunque las diligencias fueran de mero trámite, se efectuaron con personas facultadas para ello y contenían actuaciones de verdadera significación en el procedimiento inspector, no pudiendo por eso calificarse de argucia ni, en consecuencia, estar carentes de valor interruptivo. (...)” (FJ 4º).

Duración del procedimiento inspector y aplicación del art. 29 de la Ley 1/1998, régimen transitorio. STS 25 de marzo de 2011 (RC 3981/2006).

“(...) 2. El artículo 29.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, introdujo, por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico-tributario, un plazo de duración limitada de las denominadas "actuaciones inspectoras" que, como es sabido, en la normativa anterior (Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios, Anexo 3) no tenían plazo prefijado para su terminación y ello con el manifiesto propósito, según la propia Exposición de Motivos de la Ley, de lograr el anhelado equilibrio en las relaciones de la Administración con los administrados y de reforzar la seguridad jurídica en el marco tributario. Se estableció, pues, por primera vez un plazo de duración de las actuaciones inspectoras, con carácter general, de doce meses ampliable por otros doce meses cuando concurren las circunstancias establecidas en el propio precepto, iniciándose el cómputo el mismo día de la notificación al sujeto pasivo del inicio de dichas actuaciones y excluyéndose del

mismo las dilaciones imputables al contribuyente y los períodos de interrupción justificada.

La Ley 1/1998 entró en vigor a los veinte días de su publicación en el Boletín Oficial del Estado (Disposición Final 7ª.1), esto es, antes de terminar el mes de marzo de 1998. Pues bien, conforme al apartado 1 de su única Disposición Transitoria, los procedimientos ya en trámite antes de ese momento seguirían rigiéndose, hasta su conclusión, por la normativa anterior, de donde se infiere que sólo los iniciados con posterioridad quedaban sometidos a la disciplina prevista en la propia Ley.

Resulta, pues, indiscutible que el procedimiento de inspección que desembocó en la liquidación impugnada no debía atenerse a los términos de la Ley 1/1998, al haber entrado en vigor la referida norma legal cuando el procedimiento de comprobación e investigación ya había dado comienzo. En efecto, tal y como resulta del expediente, según aprecia la sentencia recurrida, el procedimiento de comprobación e investigación que se enjuicia se inició mediante comunicación notificada el 21 de julio de 1997 y, por tanto, antes de la entrada en vigor de la Ley 1/1998 que se produjo el 19 de marzo de 1998, sin que quepa aceptar, como la parte recurrente pretende, que el inicio "real y efectivo" de dichas actuaciones no se produjo hasta el 17 de abril de 1998, fecha en que ya estaba en vigor de la Ley 1/1998, pues del examen del expediente resulta que tras la citación de 21 de julio de 1997, en la que se insta al contribuyente a comparecer el día 4 de septiembre de 1997, consta otorgada y aceptada, tal y como se recoge en la resolución recurrida, autorización del representante el 3 de septiembre; en diligencia de 27 de octubre de 1997 se hace constar que mediante comunicación telefónica la sociedad se puso en comunicación con la Inspección para solicitar un aplazamiento de la primera visita, por no poder atender a la inspección en la fecha prevista y posponiendo la misma hasta el día 19 de septiembre, fecha en la que el representante de la sociedad comparece en las oficinas aportando la documentación solicitada en la citación; seguidamente se hace constar que el representante de la sociedad expone que, teniendo en cuenta que se está efectuando la comprobación de todo el grupo consolidado y que el actuario de esta sociedad está llevando a cabo la comprobación de cuatro de las sociedades, manifiesta su deseo de empezar por una de ellas y dejar pendiente la comprobación acerca de esta hasta que estén más avanzadas las actuaciones que se están realizando con la sociedad Milano Difusión S.A.; accediendo al deseo de la interesada la actuaría manifiesta que se suspenden las actuaciones, que continuaron en diligencia de 17 de abril de 1998. De lo expuesto se deduce, tal y como se expresa en la resolución recurrida, que la inspección de la entidad se había comenzado con la citación de 21 de julio de 1997, llevándose a cabo simplemente una posposición de las actuaciones inmediatas, a solicitud de la interesada, integrantes del grupo, cuya inspección se hallaba igualmente abierta, sin que fuera posteriormente necesario un "reinicio" formal de las mismas sino simplemente una continuación. A lo expuesto debe añadirse que en ningún caso se ha producido una suspensión de las actuaciones inspectoras por periodo superior a seis meses.

Tampoco cabe aceptar, como la parte recurrente pretende, que la Administración debía concluir el procedimiento en el plazo de doce meses desde la entrada en vigor de dicha norma legal, toda vez que una interpretación adecuada y conforme a criterios jurídicos del artículo 29 de dicha Ley, amén de acorde con su propio tenor literal, nos ha de conducir a considerar que el plazo de referencia se aplica a los procedimientos que se inicien con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 1/1998, y no como el que nos

ocupa cuyo inicio se produjo con anterioridad, por lo que conforme al tenor literal de la referida Disposición transitoria única, no puede resultar de aplicación la referida norma legal (en este sentido nos hemos pronunciado en la sentencia de 21 de octubre de 2010; casación 7635/2005).

No habiendo la Inspección incumplido el plazo de 1 año impuesto por el artículo 29 de la Ley 1/1998, al no resultar aplicable, debe tenerse por interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones iniciadas.” (FJ 4º).

Cómputo del plazo de prescripción. Supuesto en que se había acordado la ampliación del procedimiento. STS 24 de enero de 2011 (RC 5575/2007).

“(…) El «Real Betis» sostiene, que aún admitiendo la tesis de la Administración (suspensión de las actuaciones por causas imputables al contribuyente durante 64 días -57 que admite más 7 de ampliación del plazo para alegaciones-), se habrían superado los veinticuatro meses de duración fijados como tope por el legislador en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 (12 más otros 12 de ampliación, debidamente acordada). Teniendo en cuenta que el día inicial del cómputo es el 25 de noviembre de 1998 (en que principió el procedimiento inspector) y el dies ad quem el 31 de enero de 2001 (fecha de la notificación de la liquidación), y dado que el cálculo debe realizarse por días naturales, según dispone el artículo 31 bis, apartado 2, del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aún considerando 64 días, resulta que los veinticuatro meses habrían expirado el 29 de enero de 2001, al ser el 28 domingo y, por tanto, inhábil (25 de noviembre de 1998 + 24 meses + 64 días naturales = 28 de enero de 2001), esto es, dos días antes de la fecha en que se notificó el acuerdo de liquidación.

Un simple cálculo, llevado a cabo con arreglo a lo dispuesto en los artículos 48.2 de la ley 30/1992 y 31 bis, apartado 2, del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, pone de manifiesto la veracidad del planteamiento del club de fútbol recurrido, por lo que, cualquiera que sea la naturaleza que se atribuya a la ampliación por 7 días del plazo de 15 previsto en el artículo 56.1 del citado Reglamento para formular alegaciones al acta de disconformidad, se habría superado el lapso señalado como máximo por el legislador en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 para culminar las actuaciones inspectoras, desencadenándose el efecto que anuda a tal tesitura el apartado 3 de dicho precepto, esto es, considerar no interrumpida la prescripción con el inicio de las actuaciones.(…)” (FJ 1º).

Criterio para determinar si el plazo aplicable era el de cuatro o cinco años. Doctrina de la Sala. STS 7 de julio de 2011 (RC 1897/2009).

“(…)las actuaciones inspectoras se iniciaron en 18 de junio de 1997, por lo que resulta de aplicación la Disposición Transitoria Unica.1 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en la que se establece que "Los procedimientos tributarios ya iniciados antes de la entrada en vigor de la presente Ley se regirán por la normativa anterior a su conclusión",debiéndose señalar que en la Sentencia de esta Sala de 4 de abril de 2006, dictada en el recurso de casación en interés de Ley 71/2004, se declaró la siguiente doctrina legal: "A los procedimientos de inspección tributarios iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley 1/98, de 26 de febrero de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, no les es aplicable el plazo máximo de duración de 12 meses, establecido en el artículo 29,1, párrafo primero, de aquella Ley, aunque pudiera transcurrir tal espacio de tiempo con posterioridad a la entrada en vigor de la misma Ley, sin que hubiesen concluido las actuaciones". Este criterio supone que no pueda

tomarse en consideración la principal argumentación de la entidad recurrente, pues el artículo 105.2 de la Ley General Tributaria establecía que "La inobservancia de los plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja".

A mayor abundamiento, y como se ha dicho en la Sentencia de 4 de diciembre de 2008 (recurso de casación 1854/2006), "hasta la Ley 1/1998, que marca un límite temporal a las actuaciones inspectoras, debe entenderse, y así lo reconocía la Sentencia de esta Sala de 4 de diciembre de 1998, citada en el recurso, que los procedimientos de inspección "no pueden estar abiertos toda la vida" y que "el plazo para su conclusión es tan extenso como el de prescripción del derecho a que se refieran". Pero ello debe necesariamente conjugarse con el respeto debido al artículo 66.a) de la Ley General Tributaria que establece como causa de interrupción de la prescripción <<cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible>>".

Por otra parte, si bien la Ley 1/1998, de Derechos y Garantía de los Contribuyentes, redujo de cinco a cuatro años el plazo de prescripción, en el presente caso resulta de aplicación el primero, por haber tenido lugar la cesación de actuación administrativa antes del 1 de enero de 1999, según doctrina tan reiterada como unánime de esta Sala, desde la Sentencia de 25 de septiembre de 2001, dictada en el recurso de casación interés de la ley 6789/00, invocada en la sentencia.

Y como ocurre que la liquidación controvertida corresponde al ejercicio 1993, sujeto a declaración en 1994, y las actuaciones inspectoras se iniciaron en 18 de junio de 1997, es claro que no había transcurrido el plazo de cinco años previsto en el artículo 64 de la Ley General Tributaria de 1963.(...)" (FJ 4º).

En el mismo sentido, STS de 7 de julio de 2011 (RC 5426/2010).

La superación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras determinar la no interrupción del cómputo del plazo de prescripción. STS 25 de octubre de 2012 (RC 4318/2010).

"(...) por disposición de la ley vigente en el momento de los hechos, para medir la duración de actuaciones ha de estarse a la fecha de iniciación de las actuaciones inspectoras (en este caso, 7 de marzo de 2000) y a la notificación del acuerdo de liquidación (aquí, en 13 de julio de 2001), lo que lleva a constatar una duración superior a doce meses, por lo que dado el presupuesto indicado se produce el efecto legal previsto de cesación del efecto interruptivo, conclusión misma a la que llega la sentencia y que debe ser ratificada en este punto, no pudiendo, en consecuencia, acceder a lo pretendido por el Abogado del Estado, sustancialmente, por la inaplicación "ratione temporis" del artículo 150.2, subapartado a), párrafo 2, de la LGT 2003 y, además, porque en este caso, vista la fecha de inicio de actuaciones (7 de marzo de 2000) y la del acta previa de disconformidad (25 de abril de 2001) ya en esta fecha se habían consumado tanto la dilación de doce meses como, a consecuencia de ésta, la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. (...)" (FJ 4º).

La superación del tiempo máximo de duración de las actuaciones inspectoras por tiempo superior al de la prescripción, por sí carece de efectos al margen de si ha

habido o no suspensiones injustificadas por tiempo superior a seis meses. STS 18 de junio de 2012 (RC 2500/2009).

“(…) Existe consenso sobre que el procedimiento de inspección arrancó el 31 de mayo de 1997 y concluyó, mediante la notificación de la liquidación, el 18 de junio de 2002, esto es, transcurridos más de cinco años.

Ahora bien, esa simple constatación no trae como consecuencia la que le anuda Valeo España, S.A. Con su tesis, la sociedad recurrente desconoce que, conforme al artículo 66.1.a) de la Ley General Tributaria de 1963, el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, previsto en el artículo 64.a) de la misma Ley, se interrumpe por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, la regularización, la inspección, el aseguramiento, la comprobación o la liquidación del tributo. El debate no es, pues, si entre la fecha en que se inició el procedimiento inspector, que interrumpió el plazo de prescripción, y aquella en que se notificó la liquidación transcurrieron más de cinco años, sino si entre ambos momentos se practicaron las correspondientes diligencias de comprobación e inspección, sin que mediaran tiempos muertos injustificados superiores a seis meses, susceptibles de negar efectos interruptores a las actuaciones inspectoras conforme a lo dispuesto en el artículo 31.4.a) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos. Ya hemos visto al resolver el recurso de casación de la Administración General del Estado que no fue así en lo que se refiere al tiempo transcurrido entre el 7 de julio de 1998 y el 18 de octubre de dicho año.

En el siguiente fundamento analizaremos si se produjo tal situación entre la incoación del acta de disconformidad y la notificación de la liquidación, pero antes de hacerlo, hemos de dejar por sentado que de la jurisprudencia que cita la compañía recurrente no se obtiene la doctrina que defiende.

La sentencia de 4 de diciembre de 1998 (recurso contencioso-administrativo 569/93, FJ 4º), tan sólo dice que el hecho de que, a la sazón, los procedimientos tributarios no tuviesen un plazo fijado para su terminación no suponía que pudiesen ser indefinidos, eternos o “estar abiertos toda la vida”, significando, por el contrario, que el plazo para su conclusión era tan extenso como el de prescripción del derecho a que se refiriesen, sustituyéndose la perención o caducidad del expediente y, en su caso, la generación de silencio administrativo por la extinción del derecho. Y siendo así, para el cálculo de ese plazo de prescripción, se debía atender a los actos que, por decisión del legislador, lo interrumpían y las suspensiones injustificadas del curso inspector que, por voluntad también del legislador, borraban el efecto interruptor de las actuaciones inspectoras. En definitiva, al tiempo de los hechos de este litigio, la extensión del procedimiento inspector durante un tiempo superior al plazo de prescripción carecía per se de consecuencias, al margen de la existencia de actos de interrupción o de suspensiones injustificadas de la tarea de comprobación. No otra tesis sustentan las sentencias de 25 de enero de 2005 (casación en interés de la ley 19/03, FJ 7º) y 4 de abril de 2006 (casación en interés de la ley 71/04, FJ 5º), como tampoco la de 10 de enero de 2007 (casación 375/01, FJ 3º), que la propia Valeo España, S.A., hace valer en el recurso de casación 4397/09, resuelto en sentencia dictada en el día de hoy. (…)” (FJ 4º).

Duración de las actuaciones inspectoras por tiempo superior a los doce meses cuando en el cómputo total no han transcurrido cuatro años. STS 7 de junio de 2012 (RC 3959/2009).

“(…) Frente a causa tan clara para rechazar la prescripción alegada, la parte recurrente se alza considerando que siendo efectivamente "cierto que desde el 25 de julio de 1998, hasta el 4 de enero de 2001, no ha transcurrido el plazo de cuatro años de prescripción para determinar la deuda tributaria, pero en este caso debe aplicarse el artº 29.3 de la Ley 1/1998", por lo que al haber sobrepasado el plazo máximo de doce meses la tramitación de las actuaciones inspectoras, el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria ha prescrito, sin que sea procedente aplicar al caso el artº 150.2 de la Ley 58/2003, en tanto que al sobrepasarse el plazo de doce meses ninguna de las actuaciones inspectoras producen efectos interruptivos de la prescripción, en realidad el expediente quedó caducado, y lo que debió hacerse era iniciar otro expediente, en cuyo caso sí se produciría la interrupción de la prescripción.

Sobre la cuestión en debate nos hemos pronunciado en incontables ocasiones. Desde luego en modo alguno cabe sostener que la sentencia de instancia haya aplicado el artº 150.2 de la Ley 58/2003. Como se ha puesto de manifiesto se parte de un presupuesto básico, cuál es que la actuación inspectora excedió del plazo de doce meses previsto en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998. Este precepto por vez primera establece en nuestro ordenamiento jurídico una limitación temporal a la duración del procedimiento de inspección tributaria.

Se distinguen dos supuestos, el que se contemplaba con anterioridad al dictado de la Ley 1/1998, esto es, artículo 31.4 del Reglamento de Inspección de 1986, el cese injustificado de actuaciones por más de seis meses y el que se incorpora, de que dicha actuaciones tengan una duración superior al plazo de 12 meses, o, en su caso, al de 24, si existe ampliación de aquél.

En Sentencia de 30 mayo 2008, recurso de casación 5852/92, dijimos que las actuaciones inspectoras abarcan desde que se inician hasta que se produce la notificación de la liquidación resultante. Criterio éste, jurisprudencial, que se ha visto refrendado por el artículo 150.1 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 diciembre.

Sin entrar en la redacción del artículo 150.2.a), párrafo segundo de la Ley 58/2003, General Tributaria, aquí no aplicable, lo que si podemos afirmar es que el artículo 29.3 de la Ley 1/1998, anuda la cesación del efecto interruptivo al "incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1", el cual establece la medición temporal máxima de 12 o 24 meses para el conjunto del procedimiento inspector, de suerte que en los casos en que se ha aplicado el artículo 29.3, por superación del plazo máximo de actuaciones inspectoras y a la fecha de notificación de la liquidación había transcurrido el plazo de prescripción, se ha declarado ésta última sin más.

Pero la peculiaridad del caso que contemplamos es que a pesar de que se sobrepasó el plazo de doce meses para la terminación de las actuaciones inspectoras, en cambio desde el inicio del cómputo del plazo de prescripción a la notificación de la liquidación no había transcurrido los cuatro años: problema que se ha tratado en ocasiones por esta Sala con el siguiente resultado, recordemos por ejemplo la Sentencia de 7 de Julio de 2011, dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 235/2007, que enjuició hechos parecidos a los que hoy nos enfrentamos, no se apreció prescripción, porque pese la cesación del efecto interruptivo de la prescripción, no concurría la misma, al no haber transcurrido el plazo previsto por la Ley. (...)” (FJ 2º).

Procedimiento inspector seguido contra Grupo de Sociedades, entidad sobre la que recae la condición de sujeto pasivo sólo la sociedad dominante. Sólo las actuaciones de las que tenga conocimiento formal la sociedad dominante interrumpen la prescripción; sin embargo las actuaciones inspectoras a la dominante extienden sus efectos interruptivos al resto del grupo. STS 15 de diciembre de 2011 (RC 5643/2009).

“(...) toda actuación administrativa seguida con conocimiento formal de la sociedad dominante interrumpe globalmente la prescripción del derecho de la Administración para liquidar el Impuesto sobre Sociedades del Grupo, y por el contrario las actuaciones que se sigan aisladamente con las sociedades dominadas, sin expreso y formal conocimiento de la sociedad dominante, carecen de toda virtualidad interruptiva de la prescripción

[...]

Esta tesis interpretativa ha sido confirmada, a estos efectos, con valor de interpretación auténtica por el artículo 79, apartado 4, de la Ley 43/1995, de 27 de Diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades que dispone: "Las actuaciones administrativas de comprobación o investigación realizadas frente a la sociedad dominante o frente a cualquier entidad del Grupo de sociedades, con el conocimiento formal de la sociedad dominante, interrumpirá el plazo de prescripción del Impuesto sobre Sociedades que afecta al citado grupo de sociedades", y "a sensu contrario" si no existe conocimiento formal de la sociedad dominante, las actuaciones seguidas con las sociedades dominadas carecen de efecto interruptivo, pues ciertamente ni siquiera cabe hablar de interrupción del derecho a liquidar a las sociedades dominadas, porque no son sujetos pasivos".

Utilizando esta argumentación, y aplicando sus efectos al caso de autos, debemos entender que si las actuaciones administrativas de investigación realizadas frente a la sociedad dominante interrumpen el plazo de prescripción del Impuesto sobre Sociedades, de igual forma, la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras realizadas con la sociedad dominante proyecta sus efectos sobre todo el Grupo consolidado, y, por lo tanto, si se dan las circunstancias que la norma exige, la acción de la administración para determinar la deuda resultaría prescrita (...)" (FJ 3º).

Escrito de alegaciones al acta y su alcance a los efectos interruptivos de la prescripción. Doctrina de la Sala. STS 26 de junio de 2012 (RC 1424/2010).

“(...) Esta Sala se ha pronunciado en reiteradas ocasiones sobre las consecuencias que se derivan de la presentación del escrito de alegaciones, así como sobre los que se anudan a su no presentación. Sobre el particular hemos concluido que, aún no siendo un acto que por sí mismo interrumpa la prescripción, lo cierto es que, tanto en el caso de que se presente escrito de alegaciones al acta [entre otras, sentencias de 15 de febrero de 2010 (casación 6587/04 , FJ 2º), 10 de diciembre de 2009 (casación 447/04 , FJ 3º), 27 de mayo de 2009 (casación 6437/04 , FJ 5º), 21 de mayo de 2009 (casación 137/03, FJ 5 º, y casación 1690/03 , FJ 4º), 23 de marzo de 2009 (casación 371/04, FJ 6 º) y 7 de noviembre de 2008 (casación 4528/04) FJ 4º], como en aquellos en los que el obligado tributario no las formule en el plazo concedido [sentencias de 3 de junio de 2009 (casación 7052/03, FJ 3 º, y casación 5033/03, FJ 3 º) y 7 de mayo de 2009 (casación 5351/04, FJ 3 º, y casación 7813/03 , FJ 2º)], se detiene el plazo de

paralización de las actuaciones inspectoras, a los efectos de computar los seis meses de inactividad administrativa (...)"(FJ 2°).

Para que el acto tenga eficacia interruptiva de la prescripción es preciso que haya sido debidamente notificado; se exige el conocimiento formal del sujeto pasivo. STS 15 de septiembre de 2011 (RC 6538/2008, FJ 3°).

El escrito de alegaciones al acta no interrumpe el plazo de la prescripción. STS 29 de junio de 2011 (RC 3726/2008).

"(...)Con mayor claridad aún, por afirmar de forma expresa que el trámite de alegaciones al acta no sólo no interrumpe el plazo de prescripción que corre en contra de la Administración (artículo 64.a) de la LGT), sino que tampoco puede ser tenido en cuenta a los efectos de enervar o interrumpir el transcurso del plazo de seis meses a que se refiere el artículo 31.4 del RGIT, a efectos de considerar injustificadamente paralizada la actividad inspectora, cabe citar la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de abril de 2003, recaída en el recurso de casación nº 4773/1998, que señala lo siguiente, en lo que a esta materia interesa, que, si bien referido a la operatividad del plazo de prescripción que se produce por la inactividad en la vía de reclamación económico-administrativa, contiene una doctrina que consideramos extensible al caso ahora debatido:

"Esta Sala ha sostenido que, así como la formulación de alegaciones al Acta, en el curso de una inspección tributaria, no interrumpe plazo alguno, -ni siquiera el de paralización de dichas actuaciones a efectos de que mantengan el efecto interruptivo de la prescripción- el escrito de alegaciones, tras la puesta de manifiesto del expediente, en la tramitación de una reclamación económico administrativa, si produce dicho efecto interruptivo del plazo de prescripción, al integrar la pretensión del recurrente en dicha vía impugnatoria, por tratarse de un acto principal e indispensable de desarrollo de la "interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase" a que se refiere el apartado b) del art. 66.1 de la Ley General Tributaria, aun cuando literalmente no vaya nominado entre las causas interruptivas que tal precepto establece, como se declara -entre otras muchas- en la Sentencia de 6 de Mayo de 2002".

Partiendo, pues, de este criterio jurisprudencial reiterado, según el cual el escrito de alegaciones al acta, en el supuesto de que haya sido presentado, es un acto que pertenece a las actuaciones inspectoras y puede servir para revelar que éstas no se habían paralizado, pero no interrumpe el plazo de la prescripción -tanto si se efectúan alegaciones como si no-, se puede colegir que no existe acto inspector a tener en cuenta para el cómputo de la prescripción, por lo que la finalización del plazo para el cumplimiento de dicho trámite no resulta relevante.

Aplicada dicha doctrina al presente supuesto, no debe computarse como válido a efectos de interrupción el plazo establecido en el art. 56 del Reglamento, sino que hemos de partir de la fecha de la incoación del acta, 23 de diciembre de 1.998, hasta la notificación del acuerdo de liquidación, 28 de junio de 1.999, entre cuyas fechas resulta patente que ha transcurrido más de seis meses, lo que nos obliga, según el criterio jurisprudencial, a considerar que se ha producido la suspensión de actuaciones inspectoras, no justificada y por causas ajenas al obligado tributario, durante más de seis meses, por lo que tales actuaciones inspectoras no gozan de efectos interruptivos de la prescripción. (...)" (FJ 1°).

El recurso jurisdiccional contra una resolución administrativa apreció la extemporaneidad del recurso administrativo. Se trata de una cuestión previa, aunque se haya alegado una cuestión de orden público, como puede ser el tema de la prescripción. STS 1 de septiembre de 2011 (RC 3569/2009).

“(…) finaliza el recurrente su argumentación afirmando que resulta claro y contundente que el acto recurrido es asimismo nulo de pleno derecho, por causa de prescripción de conformidad con lo establecido en el artículo 62 de la Ley 30/1992.

[...]

debe señalarse que esta Sala viene manteniendo el criterio de que en el recurso jurisdiccional contra una resolución administrativa que aprecia la extemporaneidad del recurso administrativo, la primera cuestión que debe examinarse es si tal declaración se ajusta o no a Derecho, y todo ello aunque se haya alegado la existencia de prescripción del derecho a liquidar. Y apreciada la inadmisibilidad, en este caso por extemporaneidad del recurso de alzada, aparece un óbice absoluto al examen del motivo de fondo planteado. (...)” (FFJJ 2º y 3º).

Inexistencia de prescripción si la paralización se produce en vía jurisdiccional. STS 20 de octubre de 2011 (RC 3274/2009).

“(…) Esta Sala ha sentado sobre ese particular [véanse las sentencias de 25 de enero de 2010 (casación para la unificación de doctrina 167/05, FJ 5º) y 7 de julio de 2008 (casación 7639/05, FJ 5º); remiten a las sentencias previas de 6 de noviembre de 1998 (apelación 9483/92, FJ 3º), 21 de noviembre de 1998 (apelación 9995/92, FJ 1º), 19 de febrero de 2000 (casación 3149/95, FJ 3º) y 16 de enero de 2003 (casación 667/98, FJ 4º)] la doctrina de que, mientras el debate en torno a una deuda tributaria no salga del ámbito de la propia Administración, ya sea ante el órgano de gestión, en el curso de las actuaciones inspectoras, ya en la tramitación de los recursos de reposición o de las reclamaciones económico administrativas, transcurre el plazo de prescripción y se aplican los supuestos de interrupción del artículo 66 de la Ley General Tributaria de 1963. Tales supuestos de interrupción están previstos para esa clase de actuaciones, en las que, aunque a los órganos administrativos encargados de su tramitación y de dictar las resoluciones de recursos y reclamaciones les sea exigible la objetividad propia de las funciones públicas, lo cierto es que el acreedor tributario actúa usando unas potestades que sitúan al deudor en una cierta posición de desigualdad y, por ello, la prescripción conserva su plena virtualidad como garantía de la seguridad jurídica y penalización por la falta de diligencia de la Administración tributaria acreedora, que ha de ocuparse de mantener vivo su crédito y cobrarle sin mora, habida cuenta de que la apreciación de la extinción de aquel es observable de oficio.

Ahora bien, cuando la cuestión discutida entra en el área jurisdiccional, por un lado, las partes se sitúan en el plano de igualdad propio de todo proceso ante un órgano independiente e imparcial, y por otro, la interrupción que produce la interposición de la acción judicial no es momentánea con inmediata reanudación del plazo prescriptivo, sino que permanece durante la normal tramitación del proceso. La única excepción sería el caso de que mediara una suspensión del procedimiento adoptada en forma y se completara el plazo prescriptivo durante la situación de suspensión, pues en las demás situaciones el impulso del procedimiento y la adopción de las resoluciones pertinentes, así como la realización de los actos de comunicación y notificaciones sin perjuicio de los supuestos de caducidad de la instancia, es responsabilidad del órgano

jurisdiccional, conforme establece el artículo 237 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 2 de julio), quedando enervada, por consiguiente, la posibilidad de prescripción" (FJ 5º).

IV. RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

IV.1. ASPECTOS GENERALES

Requerimiento de información por los órganos de recaudación: no les cabe practicar requerimientos desvinculados del cobro o de la exacción de créditos concretos y específicos. STS de 14 de noviembre de 2011 (RC 5782/2009).

«En el caso examinado en el presente recurso de casación para comprobar si el requerimiento fue ajustado a derecho debemos comprobar si se trata de un requerimiento individualizado y suficientemente motivado y si se llevó a cabo dentro del ámbito competencial del órgano de la Administración que lo practicó.

En primer lugar, conviene tener presente que todo requerimiento de información debe estar debidamente justificado. Es cierto que la Ley General Tributaria de 2003 y el vigente artículo 55 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE de 5 de septiembre), no dicen nada sobre el particular. No obstante, la doctrina de esta Sala ha sido clara al respecto. Como decíamos en nuestra sentencia de 12 de marzo de 2009 (casación 4549/04, FJ 3º), el requerimiento de información debe estar motivado; aún más, ha de cumplir con la previsión de individualización que el tipo de información demandada exige, debiendo concurrir una justificación específica y suficiente que fundamente el requerimiento, según afirmamos en la sentencia de 12 de noviembre de 2003 (casación 4783/98 FJ 4º).

Además de motivado y estar suficientemente individualizado, el requerimiento ha de ser ajustado a derecho, esto es, ha de practicarse cumpliendo todos los requisitos legales. Entre ellos se encuentra el de la competencia del órgano del que emana. La potestad que examinamos no la tienen todos los órganos de la Administración tributaria y todos aquellos que la tienen no pueden hacer uso de la misma con idéntico alcance. El ejemplo más claro se encuentra en el apartado 3 del artículo 93 en relación con los requerimientos individualizados «relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago, de los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y cuantas entidades se dediquen al tráfico bancario o crediticio». Estos requerimiento únicamente pueden practicarse «en el ejercicio de las funciones de inspección o recaudación, previa autorización del órgano de la Administración tributaria que reglamentariamente se determine».

En el presente caso el órgano de recaudación solicitó información al BANCO DE SABADELL, S.A., sobre los titulares (y las personas autorizadas) de los contratos de alquiler de cajas de seguridad que hubiera concertado en las Islas Baleares, vigentes en el momento del requerimiento.

La sentencia de instancia, con buen criterio, concluyó que el tipo y el alcance del requerimiento practicado excedían el ámbito competencial del órgano de recaudación, ya que no constaba que se refiriera al cobro de una concreta deuda tributaria. Entendió que el artículo 93.1.c) circunscribe la posibilidad de que se practiquen este tipo de requerimientos por los órganos de recaudación a las personas o entidades depositarias

de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo en el ejercicio de sus funciones.

Frente a este razonamiento el abogado del Estado arguye que el artículo 10.2 del Reglamento General de Recaudación de 2005, con su remisión al artículo 93 de la Ley General Tributaria, contempla la previsión de que los órganos de recaudación practiquen requerimientos de información. Luego no es necesario que sea llevado a cabo con ocasión del cobro de una concreta deuda.

No podemos compartir el razonamiento del representante de la Administración. La circunstancia de que se contemple la posibilidad de que los órganos de recaudación puedan practicar requerimientos de información tributaria no significa reconocerles la potestad de realizar requerimientos de información a cualquier obligado tributario y en cualquier clase de contexto o situación. Se trata del ejercicio de una potestad que debe estar directamente vinculada al ámbito competencial y actividad que desarrolle el órgano en cuestión, es decir, sujeta a la previsión legal que justifica la actuación misma del órgano administrativo. Debe estar circunscrita, como establece el artículo 2 del mencionado Reglamento, a «la función administrativa conducente al cobro de las deudas y sanciones tributarias y demás recursos de naturaleza pública que deban satisfacer los obligados al pago». En el presente caso ni existían deudas o sanciones que recaudar, ni la finalidad del requerimiento iba encaminada a su cobro.

En otras palabras, por definición un órgano de recaudación no puede practicar requerimientos genéricos de información. Mientras que, en principio, todo sujeto pasivo de no importa qué tributos está sujetos a la potestad de comprobación e inspección de la Administración tributaria, justificándose así la existencia de requerimientos generales de información, siempre que aparezcan suficientemente motivados y se adopten siguiendo los cauces previstos en la norma, sólo quedan sometidos al ámbito competencial de los órganos de recaudación quienes aparezcan como deudores de la Hacienda pública, no cabiendo, por ello, practicar requerimientos generales en este ámbito. En suma, tratándose de la recaudación y, por lo tanto, de los órganos administrativos que la tienen encomendada, no cabe practicar requerimientos desvinculados del cobro o de la exacción de créditos concretos y específicos» (FJ 4º).

En el mismo sentido, las SSTs de 21 de junio de 2012 (RC 236/2010, FFJJ 3º y 4º) y 16 de julio de 2012 (RC 1422/2010, FFJJ 2º a 4º).

IV.2. FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA

IV.2.1. PAGO

IV.2.1.1. Obligados al pago

IV.2.1.1.1. Obligados tributarios principales

No puede alterarse la condición del obligado tributario y asumir dicha condición un tercero no previsto por la norma tributaria, de forma que los convenios entre particulares sobre tal cuestión solo producirán efectos entre ellos mismos, pudiendo hacerlos valer en el ámbito civil, pero no frente a la Administración tributaria, que podrá exigir el pago del tributo tan solo a quien determina la norma legal. STS de 16 de febrero de 2012 (RC 4939/2008).

«[...] no puede alterarse la condición del obligado tributario y asumir dicha condición un tercero no previsto por la norma tributaria, de forma que los convenios entre particulares sobre tal cuestión solo producirán efectos entre ellos mismos, pudiendo hacerlas valer en el ámbito civil, pero no frente a la Administración tributaria, que podrá exigir el pago del tributo tan solo a quien determina la norma legal.

[...]

Por ello, habrá que convenir que la sentencia recurrida no observó el principio de reserva de ley y el carácter indisponible del responsable tributario, permitiendo indebidamente que la posición de un obligado tributario frente a la Administración tributaria fuera eludida por la existencia de un convenio extrajudicial legalmente inoperante frente a ella, sin que a ello puedan oponerse pactos o actos propios sin relevancia en el ámbito tributario [...]» (FJ 3º).

IV.2.1.1.2. Obligados tributarios por derivación

IV.2.1.1.2.1. Responsables

La adopción de medidas cautelares frente a los responsables tributarios sólo es posible en el período comprendido entre la iniciación del procedimiento de derivación de responsabilidad a los mismos hasta sus conclusión y consiguiente declaración de responsabilidad. STS de 27 de septiembre de 2012 (RC 3103/2009).

«Con carácter general cabe decir -desde luego así se prevé en los arts. 174 a 176 de la actual LGT- que si bien la obligación del responsable debe ligarse al presupuesto legal, su exigibilidad requiere un previo acto administrativo en el que se declare la responsabilidad y se establezca su alcance y extensión. De lo cual se desprende que para poder adoptar una medida cautelar se precisa previamente la iniciación del procedimiento del que derivar la responsabilidad pertinente y dado la trascendencia que comporta a los intereses de la persona afectada y que la finalidad de la mismas es asegurar el presupuesto determinante de la exigencia de responsabilidad al responsable y el subsiguiente cobro de la deuda, se hace necesario una base que aporte la necesaria apariencia de buen derecho y que sólo puede alcanzarse mediante el previo acuerdo motivado de iniciación del procedimiento.

Aceptar que se puede adoptar medidas cautelares contra un tercero ajeno al procedimiento de recaudación, puesto que contra el mismo nada se ha iniciado, es atentar contra el principio de seguridad jurídica subjetiva consagrado constitucionalmente, al autorizarse la adopción de medidas, que pudieran ser muy graves a veces, sin el menor indicio de responsabilidad, pues de darse, lo propio es iniciar inmediatamente del procedimiento de declaración de responsabilidad, y adoptar simultánea o posteriormente, las medidas cautelares adecuadas.

Por ello, como esta Sala ha declarado en ocasiones precedentes, ha de entenderse que la adopción de medidas cautelares respecto de los responsables tributarios vienen referidas al período que abarca desde la iniciación del procedimiento contra los mismos hasta sus conclusión y consiguiente declaración de responsabilidad.

[...]» (FJ 6º).

En el mismo sentido, las SSTS de 16 de junio de 2011 (RRC 3864/2008 y 2799/2008), donde se lee que:

«[...] la posibilidad de adopción de medidas cautelares respecto de los responsables se encuentra reconocida al regular esta figura tributaria.

En efecto, los artículos 41 a 43 ambos inclusive, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, insertados en el Título II de la misma, recogen el concepto, clases y presupuestos de la responsabilidad tributaria. En cambio, los artículos 174 a 176, incorporados al Título III, los procedimientos de exigencia de responsabilidad, distinguiendo entre responsabilidad solidaria y subsidiaria y consagrando de esta forma la distinción entre norma sustantivas de la obligación tributaria y las formales o de carácter procedimental. Ello, se ha dicho y con razón, dispersa a lo largo del texto legal las normas sobre responsables, de modo que no ha dudado en llamarse "enojoso" para el operador jurídico.

Es preciso resaltar que, aun cuando la obligación del responsable se ligue al presupuesto establecido por la Ley, su exigibilidad requiere necesariamente, salvo excepción legal, un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine el alcance y extensión de la misma, de conformidad con lo prevenido en los artículos 174 a 176, a lo que ha de añadirse que la derivación de la acción administrativa a los responsables tributarios subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios (artículo 41.5 de la Ley General Tributaria).

En todo caso, el mismo precepto, al referirse a la declaración de responsabilidad señala que "Con anterioridad a esta la declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta Ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta Ley", lo cual plantea de modo inmediato si la "anterioridad" puede ser referida también a la iniciación del procedimiento de declaración de responsabilidad.

La respuesta deber ser negativa por varias razones.

En primer lugar, si el legislador hubiera querido que la adopción de la medida cautelar fuera de posible adopción antes de la iniciación del procedimiento, lo hubiera manifestado expresamente, dada la trascendencia de la aplicación de este tipo de medidas.

En segundo lugar, la medida cautelar se adopta para asegurar que al presupuesto determinante de la exigencia de responsabilidad seguirá la efectividad de la misma mediante el cobro de la deuda tributaria que corresponda exigir al responsable.

Por otra parte, la admisión de medidas cautelares sin haberse iniciado el procedimiento de declaración de responsabilidad iría contra el principio de seguridad jurídica que consagra el artículo 9.3 de la Constitución, ya que se legitimaría la adopción de las misma sin tener el más mínimo indicio de la concurrencia de los presupuestos de responsabilidad tributaria. Y si tales indicios se dan, no se comprende porque razón no se inicia el procedimiento y se adopta, simultánea o posteriormente, la medida cautelar.

En fin, en los casos en los que el legislador admite excepcionalmente la adopción de medidas cautelares sin la presentación de un indicio o título justificativo de la

apariencia de buen derecho, exige que en plazo muy breve tenga lugar la misma. En este sentido, a nivel meramente procesal, la Ley de Enjuiciamiento Civil exige como regla general que las medidas cautelares se soliciten con la demanda y si bien es posible, de modo excepcional, cuando concurran razones de urgencia y necesidad, que se soliciten antes de la demanda, se exige que ésta última quede presentada en el plazo de veinte días (artículo 730). Y dentro de este mismo orden jurisdiccional, el artículo 136 de su Ley reguladora, que autoriza en determinados supuestos la adopción de medidas cautelares antes de la interposición del recurso, exige que se produzca la ratificación de la solicitud al producirse la misma en el plazo máximo de diez días.

Así pues, debemos entender que la adopción de medidas cautelares respecto de los responsables tributarios vienen referidas al período que abarca desde la iniciación del procedimiento contra los mismos hasta sus conclusión y consiguiente declaración de responsabilidad.

[...]» (FJ 3º).

IV.2.1.1.2.1.1. Solidarios

Actio nata: el cómputo del plazo de prescripción de las acciones frente a los responsables solidarios se inicia con la declaración de la responsabilidad y se detiene con las acciones interruptivas que preveía el artículo 66 de la Ley General Tributaria de 1963, que era la aplicable *ratione temporis*. STS de 27 de septiembre de 2012 (RC 3103/2009).

*«Como en ocasiones hemos dicho la derivación de la acción administrativa constituye una conditio iuris para la exigibilidad de la deuda, al margen de que la obligación ex lege del responsable surja con la realización del presupuesto de hecho establecido por la ley. Siendo ello así, no cabe exigir responsabilidad alguna hasta que no pueda ejercitarse la acción al efecto, lo cual exige, como no puede ser de otra forma, la declaración de responsabilidad solidaria, de ahí que el plazo de prescripción respecto de la obligación del responsable solidario habrá de computarse desde que se pueda ejercitar la acción contra él en aplicación del principio de la actio nata. y no desde la fecha en la que se hubiese devengado originariamente la liquidación que fija la obligación del sujeto pasivo. Con la declaración de responsabilidad solidaria es cuando se inicia el cómputo de la prescripción de las acciones frente responsabilidad derivada, teniendo incidencia en el cómputo de los plazos prescriptorios, las acciones interruptivas a que se refiere el artículo 66 de la LGT/1963, aplicable *ratione temporis* [...]» (FJ 3º).*

Siendo idénticos los responsables, ninguna relevancia alcanza el hecho de que la Administración tributaria los declarara subsidiarios al amparo del artículo 40.1, párrafo primero, de la Ley General Tributaria de 1963, en vez de solidarios con arreglo al artículo 38.1 de la misma Ley. STS de 14 de marzo de 2011 (RC 5726/2008, FJ 3º).

IV.2.1.1.2.1.2. Subsidiarios

La responsabilidad tributaria de una empresa que sucede a otra en el ejercicio de actividades y explotaciones económicas, regulada en el artículo 72 de la Ley

General Tributaria de 1963, era subsidiaria, no solidaria. STS de 24 de octubre de 2011 (RC 4327/2007, FJ 10º). Reitera un criterio consolidado.

IV.2.1.1.2.1.2.1. Derivación de la responsabilidad

El acto administrativo de derivación de responsabilidad constituye al responsable subsidiario en titular de los derechos del sujeto pasivo y por eso puede impugnar tanto la liquidación como la propia declaración de responsabilidad. STS de 25 de febrero de 2012 (RC 4915/2007, FJ 4º).

No está vinculada a la derivación de responsabilidad obligación alguna de notificación al deudor principal de la declaración de fallido. STS de 3 de abril de 2012 (RC 6448/2009).

«[...] ninguno de los preceptos procedimentales aplicables al presente caso, el 37.4 de la LGT y el 14.2 del Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprobó el Reglamento General de Recaudación, prevén notificación alguna a la deudora principal de la declaración de fallido como presupuesto previo al ejercicio de la acción de derivación de responsabilidad subsidiaria, pues lo relevante en este tipo de supuestos es que se produzca la notificación al sujeto responsable de la declaración y derivación de responsabilidad, no vinculándose a ella obligación alguna de notificación de la declaración de fallido al deudor principal, máxime cuando el recurrente tuvo conocimiento de esta declaración de fallido de la sociedad de la que era administrador, tal y como consta en el Acuerdo de apertura del expediente de derivación de responsabilidad que le fue notificado el 28 de enero de 2003» (FJ 5º).

a) Cómputo del plazo de prescripción

«Actio nata»: una vez dictado el acto de declaración de responsabilidad subsidiaria se inicia el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a derivar al responsable las deudas tributarios del deudor principal; obligación que se concreta mediante la oportuna notificación de las liquidaciones respecto de las que el responsable tiene idénticos derechos que el deudor principal, lo que interrumpe a su vez el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar las deudas concretas derivadas. STS de 21 de enero de 2011 (RC 4107/2006).

«Cuando se notifica al responsable subsidiario el acto de derivación de responsabilidad, se confiere a éste la posibilidad de recurrir no sólo contra el hecho mismo de la derivación, sino también contra los actos originales de liquidación realizados cerca del deudor principal, y cuyo impago genera la derivación, confiriéndose así al responsable subsidiario, desde el momento en que se le notifica, "todos los derechos del deudor principal" (art. 37.4 párr. segundo, de la LGT 1963).

Es decir, en el momento en que una persona conoce que se deriva en su contra una deuda, no sólo puede impugnar la extensión y fundamento de su responsabilidad, sino también el acto mismo origen de la deuda, como si fuera el deudor principal. Dicha impugnación interrumpe el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda concreta cuya derivación se pretende.

De esta forma, una vez dictado el acto de declaración de responsabilidad, se inicia el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a derivar las

deudas del deudor principal al responsable con un determinado alcance, obligación que se concreta mediante la oportuna notificación de los actos de liquidación respecto de los que el responsable tiene los mismos derechos que el deudor principal, que interrumpe a su vez el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar las deudas concretas derivadas.

[...]» (FJ 6º.2).

En el mismo sentido la STS de 30 de junio de 2011 (RC 2294/2009, FJ 3º), que remite a la de 17 de marzo de 2008 (RC 6738/2003, FJ 6º). Más clara, si cabe, es la STS de 14 de mayo de 2012 (RC 5182/2009, FJ 6º).

b) Declaración de falencia del deudor principal

La falta de la declaración de falencia del deudor principal no es un simple defecto formal invalidante, determinante de la anulabilidad que señala el artículo 63.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que pueda ser subsanado, se trata de un trámite esencial, cuya ausencia determina la nulidad radical del acto de derivación de responsabilidad conforme a lo dispuesto en la letra e) del artículo 62.1 de la precitada Ley 30/1992. STS de 21 de enero de 2011 (RC 4107/2006).

«Es cierto que dado que esta Sala en su sentencia de fecha 15 de julio de 2000 expulsó del ordenamiento jurídico el último inciso del apartado 3 del artículo 13 del vigente R.G.R. [alude al Reglamento General de Recaudación de 1990] que se refería al carácter solidario de la responsabilidad, declarando que la responsabilidad del artículo 72 de la LGT era subsidiaria, lo procedente era declarar la nulidad radical o de pleno derecho de los actos que se hubieran dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente previsto, tal y como establece el artículo 62.1.e) de la Ley 30/92, pero ello no impedía a la Administración, en tanto en cuanto no prescribiera la acción pertinente, que siguiendo el procedimiento adecuado y cumpliendo los requisitos legales y reglamentarios correspondientes, dictara un nuevo acto de derivación de responsabilidad subsidiaria a la entidad recurrente. Así lo hemos dicho en la sentencia de 21 de octubre de 2009 (rec. 9898/2003)» (FJ 9º).

La falta de la declaración de falencia del deudor principal, que comporta la nulidad de pleno derecho de la declaración de responsabilidad subsidiaria, no hacer perder eficacia a lo actuado por la Administración tributaria en orden a considerar a una entidad como sucesora en la actividad de la sociedad sujeto pasivo de la deuda tributaria. STS de 27 de mayo de 2011 (RC 2218/2006).

«[...] la falta de la declaración de falencia quita sin duda la eficacia y anula la declaración de responsabilidad derivada y en esto consiste sin más la consecuencia de dicha falta, pero esto no obsta, desde la perspectiva jurídica, a que se conserve la eficacia de lo actuado por la Administración en orden a considerar a la entidad recurrente sucesora en la actividad de la sociedad sujeto pasivo de la deuda tributaria, al ser ésta un presupuesto esencial para establecer una posible responsabilidad subsidiaria amparada en el artículo 72 de la LGT, constituyendo un elemento perfectamente deslindable y objetivable con independencia de la eventual declaración de falencia y en cuya determinación la parte no ha padecido indefensión alguna, todo lo cual justifica plenamente la posición de la sentencia recurrida de conservar la declaración administrativa sobre el particular, sin perjuicio de afirmar la nulidad de la

declaración de responsabilidad derivada por omisión del elemento de previa declaración de falencia del deudor principal» (FJ 2º).

Habiéndose determinado por sentencia judicial firme que la Administración Tributaria optó equivocadamente por la responsabilidad solidaria en un supuesto de asunción de deudas tributarias por sucesión en la actividad económica, en lugar de por la procedente responsabilidad subsidiaria, pero fallándose la anulación de la liquidación tributaria girada, que no la nulidad de la misma, y la retroacción de las actuaciones al momento de pago voluntario, para efectuar, en su caso, la declaración de fallido del deudor principal y trasladar la responsabilidad tributaria, la fuerza de la cosa juzgada impide alterar la calificación otorgada de anulabilidad por la de nulidad de pleno derecho. STS de 25 de octubre de 2012 (RC 5068/2010, FJ 3º).

IV.2.1.1.2.1.2.2. Presupuestos y alcance en el caso de administradores societarios

De la responsabilidad subsidiaria regulada en el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963. STS de 14 de marzo de 2011 (RC 5726/2008)

«Esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha entendido que la responsabilidad subsidiaria regulada en el artículo 40.1, párrafo primero, de la Ley General Tributaria de 1963 [sentencias de 17 de marzo de 2008 (casación 6738/03, FJ 8º), 20 de mayo de 2010 (casación para la unificación de doctrina 10/05, FJ 5º) y 18 de octubre de 2010 (casación 1787/05, FJ 5º)]: (1º) alcanza a quienes tuvieran la condición de administradores al cometerse la infracción, aunque posteriormente hubieran cesado en el cargo; (2º) se imputa como consecuencia de los deberes normales en un gestor, siendo suficiente la concurrencia de la mera negligencia; y, (3º) si de la naturaleza de las infracciones tributarias apreciadas se deduce que el administrador, aun cuando pudiera haber actuado sin malicia o intención, hizo “dejación de sus funciones” y de su obligación de vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad, la atribución de responsabilidad subsidiaria resulta correcta, al existir un nexo causal entre la conducta de dicho administrador y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad.

[...]

Dicho lo cual procede recordar que sobre la exigencia de responsabilidad tributaria a los administradores sociales en supuestos de cese de actividad de la compañía, al amparo del artículo 40.1, párrafo segundo, de la Ley General Tributaria de 1963, esta Sección ha señalado, entre otras, en las sentencias de 25 de abril de 2008 (casación 6815/02, FJ 3º) y 18 de octubre de 2010 (casación 2733/06, FJ 3º), que para declararla son necesarios dos requisitos: (a) la cesación de hecho de la actividad de la persona jurídica, dejando obligaciones tributarias pendientes, y (b) la condición de administrador al tiempo del cese de la persona a la que se deriva la responsabilidad. Si concurren ambos, el administrador responde de las obligaciones tributarias pendientes, exceptuadas las sanciones» (FJ 4º).

Sobre la responsabilidad de administradores regulada en el párrafo primero del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963, en la sentencia de 25 de abril de 2011 (RCUD 280/2007), que remite a otras previas, se lee en relación con su extensión a las sanciones impuestas a la sociedad:

«[...] como hemos puesto de manifiesto en sentencia de 2 de diciembre de 2010, en la que con invocación de la de 17 de marzo de 2008, decíamos "que la responsabilidad, con carácter general, no se extiende a las sanciones, por aplicación del artículo 37.3 LGT/1963, pero, con carácter especial, sí se extiende a las sanciones la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas, por aplicación del artículo 40.1 LGT/1963 y con justificación en la intervención activa u omisiva de los administradores en la comisión de las infracciones tributarias por las personas jurídicas que administran.

Si se hubiera querido modificar el régimen establecido en el art. 40.1, éste habría sido modificado cuando la Ley 25/1995 modificó el art. 37.3. Es claro que la Ley 25/95 quiso mantener el art. 40.1 como estaba. Y es que en aquellos casos en que la responsabilidad se basa en la participación directa del responsable en la comisión de las infracciones tributarias, no parece lógico no exigirle el importe correspondiente a las sanciones. Si el art. 40.1, párrafo 1º, supone una cierta participación del administrado en la infracción, es lógico que su responsabilidad abarque a las sanciones, so pena de quedar sin contenido. Ello viene confirmado además por el contenido del art. 14.3 RGR/1990 al señalar que "la responsabilidad subsidiaria no alcanza a las sanciones pecuniarias impuestas al deudor principal, salvo cuando aquella resulte de la participación del responsable en una infracción tributaria", con lo que queda a salvo el principio de personalidad de la pena o de la sanción que deriva del art. 25 de la Constitución. De este modo, y pese a utilizarse para ello un texto normativo de rango reglamentario, venía a reconocerse, por vez primera en nuestro ordenamiento tributario, la posibilidad de exigir, de modo general, el importe de las sanciones a todos los responsables subsidiarios que lo fueran como consecuencia de su participación en la comisión de una infracción.

Entender el problema planteado de otro modo supondría desnaturalizar el sentido del art. 40.1, párrafo 1º, que presupone la negligencia o, al menos, la falta de diligencia en la actuación o conducta de los administradores y haría inoperante el primer supuesto previsto en el art. 40.1 de la L.G.T., en el que el administrador, en caso de infracción simple, de omisión o de defraudación, respondía de las sanciones. Tal responsabilidad deriva no de actos de otro sino de un comportamiento que aunque no aparece entre las infracciones tributarias reguladas en los arts. 77 y siguientes de la L.G.T., está previsto como un supuesto de responsabilidad tributaria ex art. 40 L.G.T. y que sólo al administrador le resulta atribuible.

Se explica así que para un importante sector de nuestra doctrina resultara factible llevar a cabo una interpretación de los arts. 37.3 y 40.1, párrafo primero, de la LGT de 1963 que demuestra la ausencia de un conflicto entre ambos.

En concreto, y con base en dicha interpretación, entendemos que el art. 37.3 no prohibía de modo absoluto la exigencia de sanciones al responsable --tesis ésta mantenida por este Tribunal en su sentencia de 30 de enero de 1999, sino que su único objetivo --plenamente lógico-- fue impedir que quien ostentara tal condición viniese a garantizar el pago de las sanciones impuestas como consecuencia de la realización de una infracción tributaria cuando no hubiera participado materialmente en la misma. Ello permitía admitir la plena vigencia y eficacia de ciertos preceptos --como el referido art. 40.1, párrafo primero-- que extendían los efectos de la infracción (las sanciones) a aquellas personas que, distintas del sujeto infractor, hubiese intervenido

en su comisión, posibilidad por otra parte, plenamente respetuosa con el principio de personalidad de la pena.

En consecuencia, es evidente que tampoco desde esta perspectiva cabía otorgar al art. 37.3 de la LGT de 1963 eficacia derogatoria respecto de su art. 40.1, párrafo primero, en lo referente a la exclusión de las sanciones, pues nos encontrábamos ante institutos jurídicos distintos, uno de los cuales --la responsabilidad por infracciones regulada en el último precepto citado-- suponía que los administradores de las personas jurídicas respondían, junto a éstas, de las sanciones correspondientes, sin que fuera operativa en estos supuestos la excepción proclamada en este punto por el referido art. 37.3.

En definitiva, la precisión del art. 40.1, párrafo 1º, constituía una norma especial frente a la regla general del art. 37.3, por lo que lo previsto en este precepto no altera lo dispuesto en el art. 40.1, párrafo 1º, del que se desprende que los responsables subsidiarios indicados en él responden también por las sanciones.

En consecuencia, se consideraba que la responsabilidad subsidiaria derivada al administrador alcanza a las sanciones pecuniarias que, según la LGT/1963, formaba parte de la deuda tributaria de la sociedad administrada por aquél; la especialidad del art. 40.1, párrafo 1º, frente a la regla general del art. 37.3 de la L.G.T. justificaba la inaplicabilidad de aquella regla general a los casos de responsabilidad subsidiaria de los administradores por las infracciones cometidas por las personas jurídicas que aquéllos administran.

En la nueva L.G.T./2003 el art. 41.4 excluye, con carácter general, la posibilidad de que se reclame al responsable el pago de las sanciones impuestas al deudor principal, pero deja a salvo las excepciones previstas en la propia LGT/2003 o en otra Ley. De esta manera se viene a corregir la aparente contradicción que se apreciaba en el anterior texto legal, arts. 37.4 y 40.1 LGT/1963. Y así, evitando equívocos, se establece expresamente la responsabilidad por sanciones en los supuestos de participación en la comisión de infracciones [art. 42.1.a) LGT/2003] y de los administradores que con su actuación permitan el incumplimiento de las obligaciones tributarias de las personas jurídicas [art. 43.1.a) LGT/2003].

Conforme al artículo 182 LGT/2003, se extiende la responsabilidad por sanción en los referidos supuestos sin que se produzca ningún tipo de vulneración del principio de personalidad de la sanción, como resulta de la doctrina del Tribunal Constitucional (TC), que en su sentencia 76/1990, de 26 de abril, afirma --refiriéndose a la constitucionalidad de la redacción dada al art. 38.1 de la LGT/1963 por la Ley 10/85-- que "no es trasladable al ámbito de las infracciones administrativas la interdicción constitucional de responsabilidad solidaria en el ámbito del Derecho Penal, puesto que no es lo mismo responder solidariamente cuando lo que está en juego es la libertad personal --en la medida en que la pena consista en la privación de dicha libertad-- que hacerlo a través del pago de una cierta suma de dinero en la que se concreta la sanción tributaria, siempre prorrateable "a posteriori" entre los distintos responsables individuales". Y el mismo T.C. admitió la constitucionalidad del art. 38.1 de la LGT/1963"» (FJ 2º).

En el mismo sentido STS, entre otras, las de 31 de mayo de 2012 (RC 3145/2009, FJ 5º), 29 de marzo de 2012 (RCUD 217/2009, FJ 4º) y 13 de enero de 2012 (RCUD 56/2010, FJ 2º).

Ahora bien, cuando la responsabilidad subsidiaria que la Administración tributaria derive tenga un contenido punitivo por extenderse a las sanciones, deben observarse las mismas garantías materiales y procedimentales que en un procedimiento sancionador. STS de 10 de noviembre de 2011 (RCUD 325/2008).

«[...] La STC 85/2006, de 27 de marzo, establece, con carácter general, que cuando la responsabilidad subsidiaria que la Administración tributaria derive tenga un contenido punitivo por extenderse a las sanciones, deberán observarse las mismas garantías materiales y procedimentales que en un procedimiento sancionador, garantías que se deducen de los artículos 25.1 y 24.2 de la Constitución. Y es que la extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias está condicionada al respeto de los principios informadores del Derecho administrativo sancionador.

[...]

En definitiva, la precisión del artículo 40.1, párrafo 1º, constituía una norma especial frente a la regla general del artículo 37.3, por lo que lo previsto en este precepto no altera lo dispuesto en el artículo 40.1, párrafo 1º, del que se desprende que los responsables subsidiarios indicados en él responden también por las sanciones.

En consecuencia, la responsabilidad subsidiaria derivada al administrador alcanza a las sanciones pecuniarias que forman parte de la deuda tributaria de la sociedad administrada por aquél; la especialidad del artículo 40.1, párrafo 1º, frente a la regla general del artículo 37.3 de la L.G.T. justifica la inaplicabilidad de aquella regla general a los casos de responsabilidad subsidiaria de los administradores por las infracciones simples cometidas por las personas jurídicas que aquéllos administran» (FJ 4º).

En relación con esta responsabilidad de administradores prevista en el párrafo primero del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963, la STS de 12 de julio de 2012 (RC 1100/2010, FJ 2º) entendió que era posible derivar la responsabilidad tributaria subsidiaria a los administradores aunque la sanción impuesta la sociedad por la comisión de una infracción tributaria grave se hubiera declarado prescrita, limitada eso sí a la cuota tributaria. Pero esta sentencia fue anulada por auto de 13 de noviembre de 2012, porque, tratándose de la misma sociedad, su criterio contradecía el sentado en la sentencia de 10 de mayo de 2012 (RC 1099/2010); a saber: la prescripción supone la extinción de la responsabilidad derivada de unos hechos ilícitos, no existiendo por tanto infracción que perseguir, lo que determina la ausencia de uno de los elementos esenciales descritos en el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963, cual es la comisión de una infracción grave por la sociedad administrada, para poder acordar la derivación de responsabilidad subsidiaria a los administradores sobre la deuda tributaria de la sociedad.

«Reconociendo el Abogado del Estado la necesidad de la comisión de una infracción tributaria grave, sin embargo considera que la declaración de prescripción efectuada por la sentencia recurrida en ningún modo supone que no haya existido a los efectos que aquí nos interesan una infracción tributaria, pues afirma que lo que lleva consigo la institución de la prescripción es la imposibilidad de ejercer una acción o de hacerla efectiva, lo que aplicado al supuesto que nos ocupa, no supone que la infracción no se cometiera, pues se produjo, con independencia de que la acción para sancionarla pueda o no haber prescrito.

Recientemente, en sentencia de 25 de febrero de 2012 (Recurso de casación 4915/2007), señalábamos que

"La Sala ha discurrido con frecuencia sobre la institución fiscal de la derivación de responsabilidad a los administradores prevista en el artículo 40.1, párrafo primero de la LGT y, así, en sentencia de 22 de diciembre de 2011 (recurso 5650/2009) ha indicado como

"(...), en Sentencia de fecha 25 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 1597/2005) esta Sala señaló que de la lectura del citado precepto «se desprende que la derivación de responsabilidad se fundamenta en dos causas distintas: una, por el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de la persona jurídica, originador de infracciones tributarias simples o graves. Dos, por la existencia de obligaciones tributarias "pendientes", en el supuesto de que la persona jurídica haya cesado en su actividad.

En el primer supuesto, se exige la declaración administrativa de la existencia de la infracción tributaria imputada a la persona jurídica a través del correspondiente expediente sancionador, dado que, como sujeto pasivo, es la responsable principal del incumplimiento tributario; de forma que, declarada tal responsabilidad, queda expedita la vía de derivación de responsabilidad a los administradores, que hubieren obrado, en principio, con pasividad o consentido el incumplimiento, declarado como infracción simple o grave".

En resumen y como habíamos dicho en sentencia de 5 de mayo de 2010

"Se trata, pues, y en definitiva, de una responsabilidad por acto propio y distinto de la deuda tributaria, pero que requiere que la conducta infractora se haya imputado al deudor principal y la sanción también le haya sido impuesta".

Ha quedado así establecido en nuestra jurisprudencia que es condición objetiva previa a cualquier consideración sobre una posible derivación en casos como el que enjuicamos que la infracción cometida por la sociedad haya sido declarada y que por eso se haya acordado imponer la pertinente sanción, de modo que en la eventualidad de ausencia de este acontecimiento jurídico, el acceso a la responsabilidad del administrador en el supuesto legal al que nos referimos resultaría jurídicamente inviable.

Ahora bien, si como decíamos en sentencia de 15 de diciembre de 2011, el acto administrativo de derivación de responsabilidad constituye un requisito de procedibilidad, a partir del cual el responsable subsidiario adquiere los derechos del sujeto pasivo y puede impugnar, por tanto, la liquidación o la propia declaración de responsabilidad, tal como previene el art. 165.h) de la LGT y el derecho a la tutela judicial efectiva, no cabe la menor duda de que el cuestionamiento hecho por la parte en torno a la sanción como llave exclusiva de entrada a aquella declaración está dentro del ámbito de sus potestades de objeción a la procedencia de la dirigida contra él".

Y esto es así porque la jurisprudencia le ha otorgado a la prescripción una naturaleza material, no considerándola, por tanto, un simple obstáculo procesal, debiendo por eso incorporarse las normas que la disciplinan a aquellas que regulan el régimen de las infracciones y sanciones.

Una vez determinada la naturaleza material de la prescripción, nos hemos de situar en el artículo 89.1 de la LGT 1963, que reconoce expresamente que la responsabilidad

derivada de las infracciones se extingue por el pago o cumplimiento de la sanción o por prescripción, es decir, nos encontramos ante un supuesto de extinción de la responsabilidad derivada de la infracción, lo que a su vez conlleva la imposibilidad de la Administración tributaria de ejercer la potestad sancionadora.

A la vista de lo expuesto, hemos de rechazar el motivo invocado por el Abogado del Estado, considerando acertados los razonamientos contenidos en la sentencia de instancia, pues el instituto de la prescripción no conlleva únicamente, como sostiene la Administración recurrente, la imposibilidad de ejercer una acción, sino que atendida el carácter material y sustancial de aquella, supone la extinción de la responsabilidad derivada de unos hechos ilícitos, no existiendo por tanto infracción que perseguir, lo que aplicado al caso que nos ocupa provoca la no concurrencia de uno de los elementos esenciales descritos en el artículo 40.1 de la LGT 1963, a saber, la comisión de una infracción grave por la sociedad administrada, para poder acordar la derivación de responsabilidad subsidiaria a los administradores sobre la deuda tributaria de la sociedad» (FJ 3º).

Sobre la responsabilidad de administradores regulada en el párrafo segundo del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963, en la sentencia de 14 de abril de 2011 (RC 3860/2008), que también remite a otras previas, se dice en cuanto a los requisitos para derivarla:

«[...] procede pronunciarse sobre la aplicación, en este caso, de los requisitos que exige el art. 40.1, párrafo segundo, de la LGT, para derivar la responsabilidad a los administradores.

Pues bien, en Sentencia de fecha 25 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 1597/2005) esta Sala señaló que de la lectura del citado precepto «se desprende que la derivación de responsabilidad se fundamenta en dos causas distintas: una, por el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de la persona jurídica, originador de infracciones tributarias simples o graves. Dos, por la existencia de obligaciones tributarias "pendientes", en el supuesto de que la persona jurídica haya cesado en su actividad.

En el primer supuesto, se exige la declaración administrativa de la existencia de la infracción tributaria imputada a la persona jurídica a través del correspondiente expediente sancionador, dado que, como sujeto pasivo, es la responsable principal del incumplimiento tributario; de forma que, declarada tal responsabilidad, queda expedita la vía de derivación de responsabilidad a los administradores, que hubieren obrado, en principio, con pasividad o consentido el incumplimiento, declarado como infracción simple o grave.

En el segundo supuesto, la norma se limita a derivar dicha responsabilidad cuando se da la circunstancia del "cese de la actividad" de la persona jurídica, lo que supone su desaparición del tráfico mercantil y la imposibilidad del cobro de la deuda tributaria del sujeto pasivo, y se trate de "deudas pendientes".

El incumplimiento por parte de la sociedad deudora de sus obligaciones con la Hacienda Pública, incurriendo en infracciones tributarias, implica el incumplimiento por parte de los administradores de uno de sus deberes esenciales, cual es llevar o vigilar que se lleve correctamente la contabilidad, y cumplir y velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El administrador de la sociedad no puede desligarse de la responsabilidad derivada del incumplimiento de esas obligaciones,

pues, en todo caso, debió vigilar que esas obligaciones fueran cumplidas por las personas a quienes se hubiere encomendado tal función» [FD Sexto; en igual sentido, Sentencia de 25 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 5120/2004), FD Primero].

Por lo tanto, el cese en la actividad de la persona jurídica, la existencia de deudas tributarias pendientes y no prescritas, la condición de administrador al tiempo del cese y la declaración de fallido de la sociedad, se erigen en requisitos necesarios para la derivación de responsabilidad por el art. 40.1, párrafo segundo, de la LGT [Sentencia de esta Sala y Sección de 7 de febrero de 2005 (rec. cas. en interés de ley núm. 76/2003), FD Tercero]» (FJ 3º).

La existencia de un consejero delegado no exime de responsabilidad a los demás miembros del consejo de administración. STS de 14 de marzo de 2011 (RC 249/2008).

«La delegación en uno de sus miembros no desplaza al consejo de administración, supone únicamente la designación de una persona que puede actuar en su nombre, con la consecuencia de que los actos de esta persona le vinculan como si fueran propios, siendo responsable de los mismos con igual alcance que el comitente lo es respecto de la actuación del comisionista. Por lo demás, no cabe oponer frente a terceros que la designación formal como administrador social no responde a la realidad; más aún en el campo de la actuación mercantil, en el que tal condición tiene relevancia exterior a través del Registro Mercantil, que protege a dichos terceros mediante la fe pública registral.

En otras palabras, los consejeros delegados no son una modalidad o un género distinto del órgano gestor, sino que son apoderados subordinados a un consejo de administración con el que comparten las facultades delegadas y la responsabilidad inherente a las mismas, en los términos previstos en las leyes [véase la sentencia de 1 de julio de 2010 (casación 2679/05, FJ 4º)], por lo que la existencia de un consejero delegado no exime de la responsabilidad prevista en el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963 a los demás integrantes del mencionado órgano social [véase la sentencia de 22 de noviembre de 2010 (casación 1150/07, FJ 3º)]» (FJ 4º).

No poner en marcha el proceso de disolución y liquidación de la sociedad deudora principal es bastante para poder declarar responsable al administrador. STS de 28 de septiembre de 2011 (RCUD 310/2008, FJ 5º); e, incluso, habiéndolo puesto en marcha si no se lleva a efecto [STS de 15 de diciembre de 2011 (RC 5748/2008)].

«[S]i bien consta que CONSAVA 1, S.A. formuló, en fecha 21 de julio de 1993, solicitud de expediente de suspensión de pagos, que fue admitida por el Juzgado de Primera Instancia núm. 50 de Barcelona, quedando intervenidas todas las operaciones de la entidad, sin embargo, con posterioridad, en fecha 15 de julio de 1994, se desistió del procedimiento concursal, tal como consta en el folio 53 del expediente, no llevándose a efecto en definitiva la debida disolución y liquidación de la sociedad, lo que lleva implícita la carga de falta de diligencia del recurrente en el cometido que le correspondía» (FJ 4º).

El artículo 40.1 párrafo 2 de la Ley General Tributaria de 1963, sistemáticamente, supuso una cláusula de cierre para los supuestos de derivación de responsabilidad tributaria de entidades previstos en el artículo 89.4 (responsabilidad del socio de la entidad disuelta hasta el importe de la cuota de liquidación que se les adjudica) y en el

artículo 40.2 de dicha ley (responsabilidad de síndicos, interventores o liquidadores cuando por negligencia o mala fe no realicen las gestiones necesarias para el integro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas actuaciones). **No es una responsabilidad objetiva. STS de 22 de diciembre de 2011 (RCUD 151/2009, FJ 3º).**

A partir del 1 de enero de 1992, los administradores de la sociedad declarados responsables subsidiarios responden solidariamente entre ellos y no de forma mancomunada. STS de 11 de junio de 2012 (RC 4858/2009, FJ 3º), que remite a la previa de 24 de junio de 2011 (RC 6339/2008).

«[...] esta Sala ya indicó en la Sentencia de 29 de septiembre de 2007, que tras establecer el Reglamento General de Recaudación de 1990 el principio de solidaridad en la responsabilidad de los distintos administradores (artículo 12 núm. 7), incurriendo en sospecha de ilegalidad, por contravenir la regla general de la mancomunidad establecida en el artículo 1137 del Código Civil, el artículo 85 de la Ley 31/1991, de 30 diciembre, con vigencia desde el 1 de enero de 1992, incorporó al artículo 37 de la Ley General Tributaria el apartado 5 con la siguiente redacción: "Cuando sean dos o más los responsables solidarios o subsidiarios de una misma deuda, ésta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos". Y posteriormente, el artículo único de la Ley 25/1995 insertó el texto en el apartado 6 del mismo precepto.

Como consecuencia de ello, en diversas Sentencias, como las de 18 de octubre y 15 de noviembre de 2010, se ha declarado que en caso de concurrencia de varios administradores, si los hechos acaecieron antes del 1 de enero de 1992, su responsabilidad subsidiaria era mancomunada» (FJ 3º).

En el mismo sentido SSTS de 14 de mayo de 2012 (RC 5182/2009, FJ 7º) y 29 de marzo de 2012 (RCUD 217/2009, FJ 5º, in fine).

El último párrafo del artículo 35.6 de la Ley General Tributaria de 2003, en su redacción original, no es posible aplicarlo a los supuestos de responsabilidad subsidiaria (de administradores en el caso), sino que por su propio tenor sólo es posible su aplicación, excepcionando la norma general de solidaridad por la de mancomunidad, cuando se trate de impuestos que gravan la titularidad o transmisión de elementos patrimoniales. STS de 5 de julio de 2012 (RCIL 1443/2011).

«[...] Del tenor literal del número 6 del artº 35, "La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa. Las leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior", se desprende sin duda que de concurrir varias personas en la realización conjunta de un mismo presupuesto de hecho, se establece la responsabilidad solidaria, podría plantearse alguna duda sobre qué debe entenderse por presupuesto de hecho y su alcance, pero cuando, como en el caso que nos ocupa, se trata de administradores de una sociedad respecto de los que se ha declarado la responsabilidad subsidiaria, el presupuesto queda suficientemente delimitada en el contenido normativo. El siguiente párrafo, "Cuando la Administración sólo conozca la identidad de un titular practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. A tal efecto, para que proceda la división será

indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido", no es posible aplicarlo a los supuestos de responsabilidad subsidiaria que requiere un acto previo de declaración de fallido del deudor principal y de los deudores solidarios y la consiguiente declaración de responsabilidad subsidiaria, sino que por su propio tenor sólo es posible su aplicación, excepcionando la norma general de solidaridad por la de mancomunidad, cuando se trate de impuestos que gravan la titularidad o transmisión de elementos patrimoniales» (FJ 3º).

La inscripción del cese en la condición de administrador en el Registro Mercantil no tiene carácter constitutivo, siendo posible probarlo por otros medios. STS de 12 de mayo de 2012 (RC 1889/2010, FJ 3º), que remite a la previa de 18 de octubre de 2010 (RC 1787/2005), sustentando ese criterio en la jurisprudencia de la Sala Primera.

«Esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha negado carácter constitutivo a la inscripción del cese del administrador en el Registro Mercantil y ha admitido su prueba por otros medios [sentencia de 14 de junio de 2007 (casación para la unificación de doctrina 145/02, FJ 5º)], con fundamento en la doctrina sentada por la Sala Primera de este Tribunal Supremo, que seguidamente se expone.

La Sala Primera ha sostenido que «[l]as inscripciones registrales de los acuerdos de cese no tienen carácter constitutivo, al no imponerlo así precepto alguno, correspondiendo, en su caso, el deber de inscribir a los nuevos administradores, sin que ninguna responsabilidad por falta de inscripción pudiera exigirse a los cesados» [sentencias de 22 de marzo de 2007 (casación 3447/00, FJ 2º) y 10 de mayo de 2007 (casación 3032/00, FJ 2º), entre otras].

Y, además, el Pleno de esa misma Sala Primera, en sentencia de 28 de abril de 2006 (casación 3287/99, FJ 2º), dijo que «[l]a oponibilidad a terceros de los actos sujetos a inscripción y no inscritos (...) se presenta, en punto al cese de los administradores (artículos 21.1 Com y 9 RRM), como un problema de eficacia respecto de la sociedad de actuaciones o gestiones realizadas por los administradores no inscritos o que permanecen inscritos después de su cese...» (FJ 2º).

IV.2.1.1.2.1.2.3. Presupuestos y alcance en el caso de la imputada a quienes sucedan en el ejercicio de actividades económicas.

Al amparo del artículo 72 de la Ley General Tributaria de 1963, cabía derivar las deudas tributarias dimanantes de obligaciones devengadas pero no cuantificadas cuando se produjo la “sucesión” en el ejercicio de la actividad económica. STS de 29 de marzo de 2012 (RC 5963/2008).

«[...] En definitiva, lo expuesto nos lleva a las siguientes conclusiones:

1ª.- La literalidad del art. 72.1 de la LGT no permite entender que queden excluida de la derivación de responsabilidad tributaria al sucesor de la actividad o explotación, las deudas tributarias no devengadas antes del cambio de titularidad.

2ª.- La finalidad garantista que inspira el precepto a favor de la Hacienda Pública, hace igualmente rechazable la interpretación que excluya la posibilidad de derivar las

deudas tributarias no devengadas en el momento de la sucesión y relacionadas con el ejercicio de la actividad.

3ª.- El art. 72.1 de la LGT resulta aplicable una vez fallido el deudor principal transmitente de la actividad, momento en que nace la responsabilidad subsidiaria del adquirente, necesario es concluir que tal precepto se refiere a un momento muy posterior al cambio de titularidad, momento en que las deudas, relacionadas con la actividad, aunque no estuvieran devengadas en el momento de la sucesión, sí lo han de estar en el momento de la derivación de la responsabilidad» (FJ 4º).

Al amparo del artículo 72 de la Ley General Tributaria de 1963, no cabía derivar las sanciones impuestas al transmitente, aun cuando entonces constituyeran un componente de la deuda tributaria. STS de 31 de mayo de 2012 (RC 2400/2010).

«Afirma el Abogado del Estado que no puede expresar conformidad con la tesis sostenida por la sentencia. El art. 72 de la LGT extiende la responsabilidad a las deudas tributarias y en estas se integran (ex. art. 58) las sanciones pecuniarias. La regulación se complementa por el art. 13 del Reglamento General de Recaudación que mantiene aquella extensión sin hacer excepción de las sanciones.

El motivo debe desestimarse, porque así lo razonamos en sentencia de 1 de diciembre de 2010, recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 270/2006, dictada en un supuesto en el que se discutía si las sanciones forman parte del importe de la deuda tributaria derivada a los socios sucesores de la entidad disuelta y liquidada, en la que la Sala declaraba que

"El argumento de la sentencia impugnada, sobre la extensión a los sucesores de la derivación de las sanciones, es el de que nada autoriza para excluir a los socios de sociedades o entidades disueltas y liquidadas de la obligación de pago del concepto a que los recurrentes aluden, sanciones.

Es evidente el error en el que se incurre con ese razonamiento. No solamente por el principio de personalidad de las sanciones, sino porque cuando de extender las sanciones se trata lo trascendente es que ha de existir un precepto que expresamente establezca esa extensión. En este caso es patente que no existe ese precepto, como lo acreditan los razonamientos de la sentencia de instancia para estimar procedente la extensión combatida.

La conclusión precedente tenía su fundamento en el artículo 37.3 de la LGT previgente cuando afirmaba: "La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria con excepción de las sanciones".

Precepto que, en concordancia con lo establecido en el artículo 89.4, impide extender la obligación tributaria de los socios a las sanciones.

De otra parte, y para completar la argumentación, no existe hecho que justifique la responsabilidad derivada en las sanciones de los socios, por una eventual responsabilidad derivada de hechos propios".

Y todo ello sin olvidar, como dice la sentencia recurrida, "que no se ha declarado infracción alguna atribuible a quien recurre".

Naturalmente, la situación es distinta en la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, norma que en su artículo 40.5 se refiere a la sucesión en materia de sanciones, pero que por razón de vigencia temporal no es aplicable al caso que contemplamos» (FJ 1º).

IV.2.1.1.2.2. Sucesores

El derecho a solicitar a la Administración tributaria certificación detallada de las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de la explotación y actividades por quien sucediera en el ejercicio de tales explotaciones y actividades económicas, quedando exento de responsabilidad si la certificación era negativa o no se facilitaba en el plazo de dos meses, como preveía el artículo 72, párrafo segundo, de la Ley General Tributaria de 1963, no se aplicaba a los sucesores *mortis causa*. STS de 2 de junio de 2011 (RC 452/2008).

«En el caso específico de la sucesión "mortis causa", el heredero, por el mero juego de la muerte y aceptación de la herencia, sucede en todos los bienes, derechos y obligaciones del causante (artículo 661 del Código Civil) y, por tanto también en las obligaciones tributarias, sin perjuicio de hacer uso del beneficio de inventario (artículos 1010 y siguientes del mismo texto legal), por lo que en el caso de existir sucesión en la titularidad de explotaciones o actividades económicas, no puede pretender hacer uso de lo dispuesto en el artículo 72, párrafo segundo, de la Ley General Tributaria, que está pensado para limitar la responsabilidad de terceros adquirentes y no de quien, como el heredero, ocupa el lugar del causante y le sucede en todos sus derechos y obligaciones. Buena prueba de lo que se dice es que el expresado precepto requiere al que pretenda solicitar de la Administración la expedición de la certificación, que cuente con la conformidad del titular actual, lo que obviamente no puede ocurrir en el presente caso.

No puede ocultarse que la incorporación de la transmisión "mortis causa" a la previsión del artículo 72.1 de la Ley General Tributaria tiene una justificación histórica que se explicó tanto en la Sentencia de 24 de septiembre de 1999 como en la posterior de 29 de septiembre de 2002, al señalarse en ambas lo siguiente:

(...)El Proyecto de la Ley General Tributaria no hacía referencia alguna a la sucesión a título universal de las deudas tributarias, probablemente porque entendía que esta materia se regulaba por el derecho privado, concretamente por el Derecho de Sucesiones, en los supuestos de sucesión "mortis causa" de las personas físicas, y por el Derecho Mercantil, en los supuestos de transmisión en bloque del patrimonio de las sociedades, en los casos de fusión.

Con carácter especial, la Ley de 20 de Diciembre de 1932, que estableció en España la Contribución General sobre la Renta, trató en su artículo 22 de la sucesión de las obligaciones pendientes por dicha Contribución a los legatarios y derechohabientes a título universal, pero esencialmente para establecer que tal sucesión sería "ope legis" a beneficio de inventario. Posteriormente, la Ley de 16 de Diciembre de 1954, que reformó sustancialmente la Contribución General sobre la Renta, insistió en lo mismo, pero perfeccionó el precepto al excluir de la sucesión las multas, precepto que se ha reproducido en las leyes posteriores reguladoras de la Imposición personal sobre la Renta.

Retornando al artículo 72 del Proyecto de la Ley General Tributaria, en el debate habido en la Comisión de las Cortes, se presentó una enmienda, que fue aceptada, por

la que se introdujo la frase final, que subrayamos para su identificación, siguiente: "...serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier precepto en la respectiva titularidad, sin perjuicio de lo que para la herencia aceptada a beneficio de inventario establece el Código Civil", lo cual era obvio, pero que amplió el contenido del artículo 72, pensado para la transmisión a título oneroso de empresas, a la transmisión "mortis causa", de manera que desde entonces han coexistido dos regímenes distintos, el del sujeto responsable, junto al sujeto contribuyente, propio de la transmisión a título oneroso o a título lucrativo intervivos o "mortis causa" de empresas o explotaciones económicas y el de la sucesión en las obligaciones tributarias derivadas de cualquier bien o derecho, como transmisión "in universum ius", propio de la sucesión "mortis causa" y de los procesos de fusión de sociedades en los que existe transmisión en bloque de sus patrimonios y agrupación de los socios.

Esta diferenciación de regímenes está contemplada en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por Decreto 3.154/1968, de 14 de Noviembre, aplicable al caso, que distingue en su artículo 13 los responsables por sucesión en el ejercicio de explotaciones o actividades económicas y en su artículo 14 los sucesores "mortis causa".

La extinción de las sociedades por fusión o absorción no está contemplada expresamente en el Reglamento General de Recaudación, pero es claro que se trata de un supuesto de sucesión universal y por ello la sucesión de las deudas tributarias devengadas, liquidadas o no, se produce como resultado de la aplicación de las normas mercantiles..."(en el Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, los artículos mencionados se corresponden con el 13 y 15).

Pero, lo que fue sin duda un error en la tramitación del proyecto de lo que sería Ley General Tributaria de 1963 no puede impedir que el juego la sucesión "mortis causa", como manifestación de una sucesión "in universum ius", imponga la transmisión de todas las obligaciones del causante, lo que hace imposible la limitación de responsabilidad a que hace referencia el inciso final del párrafo segundo del artículo 72 de la Ley General Tributaria, aún cuando la solicitud de certificación hubiera tenido lugar con anterioridad a la aceptación de la herencia. En definitiva, el hecho de estar presente en párrafo primero del referido precepto como uno de los "conceptos" determinantes de sucesión en la titularidad, no supone que sea de aplicación la limitación de responsabilidad recogida en el párrafo segundo, para el caso de que se den los presupuestos previstos en el mismo.

Por último, la nueva Ley General Tributaria de 2003, de forma acertada, ha incluido el supuesto de sucesión en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, como un caso de responsabilidad solidaria (artículo 42.1.c), aclarando que no "será aplicable a los supuestos de sucesión por causa de muerte, que se regirán por lo establecido en el artículo 39 de la Ley". Y en el apartado 1 de este se dispone que "A la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia"» (FJ 4º).

El artículo 89.4 de la Ley General Tributaria de 1963 [*«En el caso de Sociedades o Entidades disueltas y liquidadas, sus obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los socios o partícipes en el capital, que responderán de ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiere*

adjudicado»], no contemplaba en puridad un caso de responsabilidad tributaria sino un supuesto de sucesión en la deuda tributaria, porque una sociedad disuelta y liquidada ya no existe, lo que impide a la Administración tributaria dirigirse a ella para exigirle el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. STS de 19 de abril de 2012 (RC 68/2008, FJ 5º), que remite a la previa de 15 de noviembre de 2010 (RC 4064/2007, FJ 2º).

Los términos “obligaciones tributarias pendientes”, empleado por el artículo 89.4 de la Ley General Tributaria de 1963, y “deudas tributarias pendientes” no son coextensos, lo que hace perfectamente legítimo que la Administración tributaria iniciase actuaciones de comprobación e investigación de las obligaciones tributarias de una sociedad disuelta y liquidada años después de haberse producido tales circunstancias, si dichas obligaciones se devengaron con anterioridad. SSTs de 15 de octubre de 2012 (RC 4070/2010, FJ 3º). En el mismo sentido la de 22 de octubre de 2012 (RC 3692/2010, FJ 2º).

El artículo 89.4 de la Ley General Tributaria de 1963 no permitía a la Administración tributaria exigir a cualquiera de los socios la totalidad de la deuda, porque la cuota de liquidación recibida constituía un límite absoluto de su responsabilidad. Ahora bien, pudiéndose dirigir la Administración contra cualquiera de ellos, para fijar el límite cuantitativo de lo que podía reclamarles, éstos debían acreditar el importe de lo recibido en la liquidación de la sociedad. STS 10 de marzo de 2011 (RC 4078/2006).

«[...] Dos puntos merecen ser destacados sobre esta cuestión.

El primero, que desde luego es ajustada a Derecho la posición de la parte recurrente, contraria a la idea de que el artículo 89-4 permitiría a la Administración exigir a cualquiera de los socios la totalidad de la deuda, incluso por encima de la cantidad recibida como cuota de liquidación. Si la sentencia quiso decir esto, debemos afirmar que no es así. Tal cuota constituye un límite absoluto de responsabilidad del partícipe frente a la Administración, sin perjuicio de las eventuales acciones de repetición que, en su caso, pueda ejercitar el responsable frente a otros consocios en el supuesto de que, siempre dentro de aquel límite absoluto, su contribución al pago de la deuda tributaria exceda de su proporción en la titularidad de la sociedad liquidada.

El segundo punto nos lleva a considerar correcta la posición de la Abogacía del Estado, en el sentido de que pudiéndose dirigir la Administración contra cualquiera de los obligados solidarios, serán éstos los que, para fijar el límite cuantitativo de la reclamación, habrán de acreditar el importe de lo recibido en la liquidación.

[...]» (FJ 3º).

La disolución sin liquidación de una sociedad como consecuencia de su escisión total determina una sucesión a título universal por la que se transmiten a la entidad adquirente los derechos y las obligaciones tributarias de la entidad transmitente, sin que la fecha de la disolución sin liquidación determine el procedimiento a aplicar para exigir a la sucesora el cumplimiento de las deudas tributarias de la sociedad disuelta, ni le resultase de aplicación del artículo 89.4 de la Ley General Tributaria de 1963, previsto para los supuestos de disolución con liquidación. STS de 3 de mayo de 2012 (RC 5268/2008).

«[...] el hecho de que la escisión tuviera lugar el 14 de septiembre de 2000 no puede de ningún modo condicionar el procedimiento aplicable para el cobro de la deuda iniciado por la Administración y que llevó cinco años más tarde al requerimiento de pago realizado a la recurrente como entidad sucesora de la primitiva deudora tributaria, sin que por eso exista indicio alguno de la vulneración del artículo 9.3 de la Constitución.

[...]

[E]stamos en el presente caso -el de la deudora principal- ante un procedimiento de disolución sin liquidación, -como afirma la parte en su recurso- y que la posición de la recurrente no es la de una responsable de la deuda, sino la de sucesora de la misma. Por ello no era necesaria la declaración de fallido de PRONOGAR 94, S.L. aunque, como afirma el TEAC, esa circunstancia, que se ha producido, no le haya causado perjuicio alguno a la impugnante. Dada esa condición de sucesora en la deuda, la cita de preceptos relativos a los responsables, como son los artículos 37, apartados 3 y 4 de la Ley General Tributaria de 1963 y 32 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente, de 26 febrero, deviene improcedente, al referirse ambos a la figura de los responsables.

Ahora bien, una cosa es el procedimiento seguido y otra es el contenido de la obligación a asumir por la sociedad recurrente en su calidad de sucesora de la originaria del mismo nombre: aquí no es acertado el argumento de la sentencia en favor de una tácita e indiferente aplicación de los artículos 40 de la Ley 58/2003 y 84.4 de la LGT de 1963, puesto que la norma primeramente citada simplemente carecía de vigencia a la fecha en que tuvo lugar la actuación jurídica de escisión originaria y sin que medie argumentación alguna que permita otorgarle un efecto retroactivo, por lo que la cuestión ha de solventarse dentro del marco de la legislación a la sazón vigente.

La sentencia impugnada trae a colación el artículo 89.4 de la LGT, que establece que "en el caso de sociedades o entidades disueltas y liquidadas, sus obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los socios o partícipes en el capital, que responderán de ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiere adjudicado".

Visto el texto, obviamente su finalidad era la de asegurar la sucesión en el cobro de la deuda tributaria, pero al mismo tiempo garantizar a los adquirentes obligados al pago que éste solo alcanzaría a los bienes de la sociedad preexistente, sin extenderse más allá de la cuota de liquidación.

Pero con toda evidencia no es éste el caso que nos ocupa, en el que no hubo liquidación y cuyo tipo encontramos definido en el artículo 97.2.a) de la Ley 43/95, en el que se nos dice que tendrá la consideración de escisión la operación por la cual "una entidad divide en dos o más partes la totalidad de su patrimonio social y los transmite en bloque a dos o más entidades ya existentes o nuevas, como consecuencia de su disolución sin liquidación", en cuyo caso establece el artículo 104 que surge una sucesión a título universal y se transmiten a la entidad adquirente los derechos y las obligaciones tributarias de la entidad transmitente, solución, por cierto, que es idéntica a la posteriormente recogida en el artículo 40.3 de la Ley 58/2003, invocado en la sentencia impugnada, aunque no aplicable al caso por la razón antedicha, pero en definitiva se trata siempre de un supuesto de sucesión universal, en el que la entidad sucesora se coloca en la misma posición que el anterior titular, trasladándose en

bloque y sin limitación alguna las responsabilidades tributarias de la sociedad disuelta. Supone, en suma, la aplicación de las reglas generales de derecho mercantil, reglas recogidas en el requerimiento de pago practicado a la recurrente tendentes a reseñar que en la escisión producida se realiza la transmisión en bloque del activo y pasivo de la sociedad escindida a la nueva sociedad. No se aprecia, por tanto, la disparidad entre las normas tributarias y mercantiles a la que hace referencia la recurrente.

Y ello porque en este supuesto es claro que debe hablarse de sucesión en la titularidad de patrimonio, siendo esa circunstancia la que da sentido a la norma que estamos analizando.

Es por eso que, ya dentro del procedimiento regulado en la Ley 58/2003, se distingue claramente en la Sección Tercera, Capítulo Quinto, el procedimiento a seguir frente a los responsables (Subsección Primera, artículos 174 a 176) de la seguida contra los sucesores (Subsección Segunda, artículo 177). Y del examen de este último precepto, a diferencia de lo que ocurre con el procedimiento de responsabilidad, no se deriva ni la necesidad de dar audiencia ni la de dictar acto formal de declaración de responsabilidad al sucesor, sino simplemente se establece la posibilidad de requerir el pago de la deuda al mismo (apartado 2). En el mismo sentido se pronuncia el artículo 127.4 del Real Decreto 939/2005, de 29 julio, por el que se aprueba el nuevo Reglamento General de Recaudación, que aunque no resulte aplicable temporalmente, si marca una pauta interpretativa de interés al señalar que en los casos de disolución de una sociedad el procedimiento de recaudación frente a los sucesores consiste simplemente en la notificación a los mismos de la sucesión requiriéndoles el pago de la deuda. Y si el procedimiento de que estamos hablando, seguido respecto del sucesor, es una mera continuación del seguido respecto del deudor principal, y éste se hallaba en apremio, resulta también evidente que dicho apremio resulta pertinente al haberse iniciado la acción contra la recurrente después de haber sido notificada la providencia de apremio al deudor» (FJ 3º).

La disolución sin liquidación de una sociedad como consecuencia de su escisión total determina una sucesión a título universal por la que se transmiten a la entidad adquirente los derechos y las obligaciones tributarias de la entidad transmitente, no estando limitada su responsabilidad al valor neto contable de los bienes recibidos de la sociedad escindida, cabiendo extenderla hasta el importe total de la deuda tributaria liquidada. STS de 5 de noviembre de 2012 (RC 3735/2010).

«Debemos comenzar reiterando que la escisión total de una sociedad constituye un supuesto de disolución sin liquidación y, como consecuencia, da lugar a una sucesión universal de aquélla a favor de las sociedades beneficiarias. Lo ha dicho la Sala Primera de este Tribunal Supremo en sentencia de 5 de julio de 2006 (casación 3931/99, FJ 9º), como adelantamos en el anterior fundamento de derecho de esta resolución, y lo decían también los artículos 97.2.a) [«[t]endrá la consideración de escisión la operación por la cual: a) Una entidad divide en dos o más partes la totalidad de su patrimonio social y los transmite en bloque a dos o más entidades ya existentes o nuevas, como consecuencia de su disolución sin liquidación (...)»] y 104.1 [«[c]uando las operaciones mencionadas en el artículo 97 determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y las obligaciones tributarias de la entidad transmitente (...)»] de la Ley 43/1995, en la fecha en la que se produjo la escisión total de Comercial Gaona, S.L.

Obsérvese, además, la identidad entre lo dispuesto en este último precepto y lo establecido dentro del primer inciso del artículo 40.3 de la Ley General Tributaria de 2003: «[e]n los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades mercantiles, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación».

En definitiva, como hemos manifestado en la sentencia de 3 de mayo de 2012 (casación 5268/08, FJ 3º), en los casos de escisión total «se trata siempre de un supuesto de sucesión universal, en el que la entidad sucesora se coloca en la misma posición que el anterior titular, trasladándose en bloque y sin limitación alguna las responsabilidades tributarias de la sociedad disuelta».

Es patente, por otra parte, que no se daban los presupuestos que legitimarían la aplicación al caso de autos del artículo 259 del Texto refundido de la Ley de sociedades anónimas, porque no se produjo el «defecto de cumplimiento por una sociedad beneficiaria de una obligación asumida por ella en virtud de la escisión», determinante de que «respond[ieran] solidariamente del cumplimiento de la misma las restantes sociedades beneficiarias hasta el importe del activo neto atribuido en la escisión a cada una de ellas (...)», lo que en realidad aconteció fue una de las situaciones que regulaba el artículo 255.3 de este último texto legal cuando, extinguida la sociedad escindida, «un elemento del pasivo no sea atribuido a alguna sociedad beneficiaria en el proyecto de escisión y la interpretación de éste no permita decidir sobre su reparto», para el que preveía la responsabilidad solidaria de todas las beneficiarias.

Carece de fundamento, por último, esgrimir la aplicabilidad al caso enjuiciado tanto del artículo 123 de la Ley de sociedades de responsabilidad limitada de 1995, que estaba previsto para los supuestos de liquidación de esas sociedades, como eventualmente del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria de 2003, que disciplina el régimen de las obligaciones tributarias pendientes de sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas, porque la escisión total de Comercial Gaona, S.L., determinó su disolución, sí, pero sin liquidación» (FJ 4º).

Las sociedades beneficiarias de la escisión la suceden de su condición de sucesoras universales, tanto en lo referente a los derechos y obligaciones de orden procedimental -como la sucesión en la posición del comprobado originario en el curso del procedimiento inspector y en la actividad impugnatoria ulterior- como en lo que afecta a la condición de obligado tributario, por razón de sucesión universal, destinatario por tanto de las deudas tributarias devengadas por la sociedad originaria y luego extinguida, de la que traen causa las resultantes de la escisión. STS de 3 de julio de 2012 (RC 4851/2009, FJ 5º).

La disolución sin liquidación de una sociedad como consecuencia de su escisión total en ramas no produce una sucesión total unitaria sino por ramas de actividad, de manera que cada una de las sociedades beneficiarias responderá de las deudas tributarias que se le adjudicasen como deudor principal y, subsidiariamente, de las deudas tributarias en las que se hayan subrogado las demás sociedades, solidariamente con el resto de las beneficiarias. Confirman indirectamente esta tesis las SSTS de 16 de julio de 2012 (RRC 3664/2010, FFJJ 2º y 3º; 6832/2010, FFJ 2º y 3º, y 1700/2011, FJ 3º y 4º), que remiten a la previa de 2 de julio de 2012 (RC 4852/2009).

«[...] Basta leer el escrito de demanda, el de contestación a la demanda y los dos actos administrativos de liquidación tributaria, tanto el practicado por el impuesto sobre sociedades de 2001 a todas las compañías sucesoras de la escindida «Montajes Eléctricos del Cantábrico» -al que afecta el presente recurso de casación-, como el girado a «CYR» por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2002, así como las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos que confirman ambas liquidaciones, para advertir la evidente incongruencia extra petita en la que incurre el fundamento de derecho noveno de la sentencia impugnada, porque la concurrencia de motivos económicos válidos en la escisión total de «Montajes Eléctricos del Cantábrico» nunca estuvo en el debate entre las partes; aún más, ni siquiera fue cuestionada por la Inspección de los Tributos en ninguna de las dos liquidaciones tributarias que están en el origen de este pleito.

Por lo expuesto debemos estimar el tercer motivo de casación y, resolviendo el debate en la instancia, como nos demandan las letras c) y d) del artículo 95.2 de la Ley reguladora de esta jurisdicción contencioso-administrativa, acoger el recurso contencioso-administrativo en cuanto a la procedencia de considerar como gasto fiscalmente deducible la provisión para insolvencias que «Montajes Eléctricos del Cantábrico» dotó en el ejercicio 2001, en relación con los créditos pendientes de pagar por GTT D`AVILA MELCA, puesto que no pude defenderse la existencia de vinculación entrambas entidades, por las razones que refleja el fundamento de derecho octavo de la sentencia impugnada en el presente recurso de casación.

Como consecuencia de lo declarado, anulamos la liquidación tributaria girada el 12 de noviembre de 2003 por el Inspector Regional de la Delegación Especial de Asturias de la Agencia Tributaria a «MELCA», «CYR», «SIAY» e «Inversiones Melca», como sucesoras de la escindida «Montajes Eléctricos del Cantábrico», por el impuesto sobre sociedades correspondiente a este última en el ejercicio 2001, y ordenamos la práctica de una nueva liquidación dirigida únicamente a «MELCA», como deudora principal tras la escisión de «Montajes Eléctricos del Cantábrico», en la que se tenga en cuenta lo dispuesto en este fundamento de derecho.

Lo decidido deja lógicamente sin contenido la suspensión de efectos de la estimación decidida en el fundamento de derecho séptimo de la sentencia recurrida, cuando dice que «la beneficiaria de la totalidad de los bienes afectos a la actividad internacional que la sociedad escindida venía desarrollando en Cuba, es la entidad nueva, Montajes Eléctricos del Cantábrico S.L. [«MELCA»], y es esta entidad la que debe responder de la deuda tributaria de la sociedad escindida y el resto de las sociedades beneficiarias de la escisión, sólo responderán ante el incumplimiento de Montajes Eléctricos del Cantábrico S.L., no pudiendo dirigirse conjuntamente la administración contra la totalidad de las sociedades beneficiarias de la escisión. En este particular debe estimarse el recurso, si bien la repercusión de tal estimación, solamente tendrá sus efectos en el momento en que se proceda a la ejecución de la acción para el cobro del importe de la deuda tributaria» (FJ 2º).

Antes de la entrada en vigor de la Ley General Tributaria de 2003, en los supuestos de disolución sin liquidación de una sociedad como consecuencia de una operación de fusión por absorción, se aplicaba la normativa general mercantil, que regulaba los supuestos de fusión y cesión global de activos y pasivos, estableciendo una subrogación en todos los derechos y obligaciones, que afectaba también al ámbito fiscal. STS de 17 de mayo de 2012 (RC 65/2008)

«[...] Aunque es cierto que el art. 89.4 de la antigua Ley General Tributaria se refería sólo al supuesto de disolución con liquidación de entidades, y en que se ofrecía a la Hacienda Pública, en caso de existencia de deudas tributarias pendientes, la posibilidad de dirigirse directamente contra los antiguos socios, que respondían de ellas solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiere adjudicado, no lo es menos que la normativa general mercantil regulaba los supuestos de fusión y cesión global de activos y pasivos, estableciendo una subrogación en todos los derechos y obligaciones, que afectaba también al ámbito fiscal, lo que resultaba suficiente para la exigencia de la responsabilidad, como tuvo ocasión de reconocer esta Sala en su sentencia de 24 de Septiembre de 1999, en la que se cuestionaba la exigibilidad de las deudas tributarias de una sociedad íntegramente participada, después de una disolución sin liquidación, a la sociedad matriz, a la que le fue adjudicada la totalidad del patrimonio de la filial.

En consecuencia, no puede estimarse infringido el art. 9 de la antigua Ley General Tributaria, porque el apartado segundo establecía el carácter supletorio de las disposiciones generales del Derecho Administrativo y los preceptos de Derecho Común.

En la actualidad, la nueva Ley General Tributaria, en su art. 40.3 viene a recoger las reglas generales de Derecho mercantil al señalar que "en los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de las sociedades mercantiles, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarios de la correspondiente operación. Esta norma también será aplicable a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de una sociedad mercantil.

En todo caso, no cabe desconocer que el art. 11.1, párrafo primero, de la ley 29/1991, de 16 de Diciembre, sobre adaptación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, ordenaba la transmisión a la entidad adquirente, en los supuestos de fusión, de los derechos y obligaciones tributarias de las entidades transmitentes, regla que posteriormente se incorporó al artículo 104 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995» (FJ 3º).

De no existir el fenómeno excepcional de sucesión a título universal, la transmisión o sucesión en los derechos y obligaciones tributarias pendientes de una sociedad se refiere, estricta y singularmente, a cada uno de los bienes y derechos singularmente transmitidos, y no a los que con carácter general y global pudiéramos llegar a considerar afectos a un determinado bloque de la actividad empresarial. STS de 30 de septiembre de 2011 (RC 1454/2006).

«[...] La denominada aportación de rama de actividad, de los artículos 97.3 y 97.4 de la LIS de 1995, así como 2.a) de la Directiva 90/434/CEE, sobre régimen fiscal común de fusiones y otras operaciones de reorganización empresarial, en absoluto encaja en el concepto mercantil de fusión o escisión. De hecho, en el propio artículo 97 de la LIS de 1995 y 2 de la Directiva 90/434/CEE se distinguen claramente ambos tipos de operaciones. La operación que la LIS denomina "aportación de activos" y/o "aportación de rama de actividad" es una operación compleja, constituida por una suma de aportaciones singulares de bienes, derechos, y en su caso deudas, que no lleva aparejada un efecto de sucesión universal, ni siquiera con referencia a una determinada rama de actividad. Lo único que ocurre es que la Directiva y la LIS exigen que los activos individualmente transmitidos formen lo que la LIS denomina "rama de actividad", para poder acogerse a los beneficios fiscales de este tipo de operaciones -fundamentalmente, exención de plusvalías-.

Se puede hablar a estos efectos de "rama de actividad", cuando "los elementos patrimoniales transmitidos sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios". (97.4 LIS). Pero esto no altera el carácter de la sucesión que se produce en este caso: esto es, la sucesión a título individual, en cada uno de los elementos patrimoniales transmitidos, según su propia ley de circulación.

De hecho, el propio artículo 97.4 de la LIS admite -pero no impone- que junto con los bienes y derechos singularmente transmitidos en este tipo de operaciones, se transfieran a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan. De donde se deduce que para que puedan entenderse transmitidas estas deudas, relacionadas con la "rama de actividad" en cuestión, las partes deben pactarlo así y deben para ello someterse a los cauces propios de la transmisión singular de deudas; lo que en nuestro Derecho implica la necesidad del consentimiento previo de cada acreedor, por imperativo del artículo 1205 del CC.

Y el artículo 104 de la LIS 1995, incluido en el capítulo sobre las operaciones de fusión, escisión, aportaciones de activos y canje de valores, matiza y precisa que sólo se entenderán transmitidos los derechos y obligaciones de naturaleza tributaria pendientes cuando la operación societaria en cuestión implique, en Derecho, una sucesión a título universal; y que en cambio, no se entenderán transmitidos los derechos y obligaciones de naturaleza tributaria cuando la operación no implique este tipo excepcional de sucesión; caso en el cual este precepto nos recuerda expresamente que "únicamente" se produce la transmisión de aquellos derechos y obligaciones tributarios pendientes que se refieran específicamente a los bienes y derechos concreta y singularmente transmitidos.

De modo congruente con lo antes expuesto, de no existir el fenómeno excepcional de sucesión a título universal, la transmisión o sucesión en los derechos y obligaciones tributarias pendientes se refiere, estricta y singularmente, a cada uno de los bienes y derechos singularmente transmitidos, y no a los que con carácter general y global pudiéramos llegar a considerar afectos a un determinado bloque de la actividad empresarial.

[...]» (FJ 6º).

La aceptación de la herencia a beneficio de inventario, sin la existencia de este último, no permite considerar a los aceptantes como herederos y, en consecuencia, como sucesores en las obligaciones tributarias del causante. STS de 21 de junio de 2012 (RC 1134/2010).

«[...] la cuestión a dilucidar es si la aceptación de la herencia a beneficio de inventario, sin la existencia de este último, produce sus efectos, constituyendo a los aceptantes como herederos y, en consecuencia, sucesores en las obligaciones tributarias del causante.

Para resolver el asunto planteado, hemos de partir de lo establecido en el art. 89.3 de la LGT que, si bien en sede de infracciones tributarias, establece que «[a] la muerte de los sujetos infractores, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos o legatarios, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia». Es claro, por tanto, que la legislación tributaria, en

cuanto a la institución y constitución de los herederos, se remite a la legislación civil al respecto. Y cierto es que el anterior precepto no es más que la expresión en el ámbito tributario de la sucesión a la que hacen referencia los arts. 660 y 661 del Código Civil que disponen respectivamente: «Llámanse heredero al que sucede a título universal, y legatario al que sucede a título particular», y que «[l]os herederos suceden al difunto por el hecho sólo de su muerte en todos sus derechos y obligaciones»; lo que obviamente incluye sus obligaciones tributarias y justificaría por sí que los herederos deban responder a título universal de las deudas de sus causantes.

Antes de continuar, y dejando a un lado a los legatarios, se ha de precisar que la condición de sucesor a los efectos tributarios se adquiere, de conformidad con los anteriores preceptos, tras la adquisición de la condición de heredero. El Código Civil distingue claramente el régimen atribuible a los herederos que aceptan la herencia pura y simplemente de aquellos que la aceptan a beneficio de inventario, lo que, adelantándonos a la resolución del actual al recurso, ha de llevar necesariamente a un tratamiento diferenciado, de modo que no puede afirmarse que la aceptación de la herencia a beneficio de inventario o pura y simplemente sea estéril a la hora de concretar el obligado tributario. Así el art. 998 del Código Civil dispone que «[l]a herencia podrá ser aceptada pura y simplemente, o a beneficio de inventario». Lo contrario, llevaría a dejar, simple y llanamente, sin efecto en el ámbito tributario la institución civil de la aceptación a beneficio de inventario y su régimen jurídico, vaciando de contenido a tales efectos, no solamente los preceptos civiles reguladores de la institución, sino también la remisión que el precitado precepto de la LGT, hace a tales normas civiles.

Partimos, por ende, de que en el caso enjuiciado en la instancia, siendo esto pacífico, los recurrentes se acogieron al régimen de aceptación de la herencia a beneficio de inventario. La principal diferencia entre la aceptación plena de la herencia o su aceptación a beneficio de inventario, se encuentra precisamente, en la sucesión de los herederos en los derechos y obligaciones de su causante. Mientras que en el caso de los que aceptan «pura y simple, o sin beneficio de inventario, quedará el heredero responsable de todas las cargas de la herencia, no sólo con los bienes de ésta, sino también con los suyos propios» (art. 1003 Código Civil); en el caso de la aceptación a beneficio de inventario se «produce en favor del heredero los efectos siguientes:

1º) El heredero no queda obligado a pagar las deudas y demás cargas de la herencia sino hasta donde alcancen los bienes de la misma.

2º) Conserva contra el caudal hereditario todos los derechos y acciones que tuviera contra el difunto.

3º) No se confunden para ningún efecto, en daño del heredero, sus bienes particulares con los que pertenezcan a la herencia» (art. 1023 Cc.).

En concordancia con lo anterior, el art. 10.5 del Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, que aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR), aplicable "ratione temporis" disponía:

«Los obligados al pago de las deudas tributarias responden del cumplimiento de sus obligaciones con todos sus bienes presentes y futuros, salvo las excepciones previstas en las leyes y, en particular, las siguientes:

a.- [...]

b.- *Los sucesores mortis causa responderán de las obligaciones tributarias pendientes de sus causantes con las limitaciones que resulten de lo dispuesto en la legislación civil para la adquisición de la herencia».*

Por ello, el art. 15.2 del RGR establecía como límite de la continuación de la actuación recaudatoria con los herederos lo dispuesto en el anterior parcialmente transcrito apartado 5 del art. 10, y establecía en su apartado 3 que:

«Mientras se halle la herencia yacente, la gestión recaudatoria de las deudas tributarias pendientes podrá continuar dirigiéndose contra los bienes y derechos de la herencia y entendiéndose con quien ostenta la administración o representación de ésta».

La legislación actual en cuanto a la sucesión tributaria sigue la misma línea de remisión en cuanto a la herencia a los términos de la legislación civil (art. 39.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) y confirma que la Administración Tributaria, mientras la herencia esté yacente, debe dirigirse a la misma a través de sus representantes. Así el apartado 3 del citado art. 39 dispone:

«Mientras la herencia se encuentre yacente, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá al representante de la herencia yacente.

Las actuaciones administrativas que tengan por objeto la cuantificación, determinación y liquidación de las obligaciones tributarias del causante deberán realizarse o continuarse con el representante de la herencia yacente. Si al término del procedimiento no se conocieran los herederos, las liquidaciones se realizarán a nombre de la herencia yacente.

Las obligaciones tributarias a que se refiere el párrafo anterior y las que fueran transmisibles por causa de muerte podrán satisfacerse con cargo a los bienes de la herencia yacente».

Dicho lo anterior, se ha de precisar que la adquisición de la condición de heredero, en el caso de aceptación de la herencia a beneficio de inventario, se encuentra vinculada y dependiente de la propia existencia del inventario que puede realizarse con anterioridad o con posterioridad al acto formal de la aceptación, hasta tal punto que la aceptación de la herencia a beneficio de inventario no producirá efecto alguno hasta que estén inventariados los derechos que conforman el caudal hereditario y las deudas y cargas a que a tal caudal resultan imputables. Lo cual guarda total coherencia con la propia institución configurada para posibilitar a los herederos el aceptar la herencia únicamente si resulta de ella un saldo positivo, quedando los herederos obligados a pagar las deudas del causante únicamente hasta «donde alcancen los bienes» (art. 1003.1º Cc) del caudal relicto.

Y ello a salvo el caso de que la falta de elaboración del inventario pueda imputarse, al menos por negligencia, a los mismos aceptantes. Esto es lo que se desprende de lo establecido en los arts. 1013 y 1018 del Código Civil que disponen:

«La declaración a que se refieren los artículos anteriores no producirá efecto alguno si no va precedida o seguida de un inventario fiel y exacto de todos los bienes de la

herencia, hecho con las formalidades y dentro de los plazos que se expresarán en los artículos siguientes».

Y que «[s]i por culpa o negligencia del heredero no se principiare o no se concluyere el inventario en los plazos y con las solemnidades prescritas en los artículos anteriores, se entenderá que acepta la herencia pura y simplemente».

En definitiva, mientras no exista inventario, a salvo el anterior caso, los que hayan aceptado la herencia a beneficio de inventario no adquirirán la condición de herederos, ni, por ende, la de sucesores del causante. De este modo, y hasta que ello ocurra, los acreedores, incluida la Hacienda Pública, deberán dirigirse a la herencia yacente a través de sus correspondientes representantes. Así el art. 1026 Cc dispone que «[h]asta que resulten pagados todos los acreedores conocidos y los legatarios, se entenderá que se halla la herencia en administración. El administrador, ya lo sea el mismo heredero, ya cualquiera otra persona, tendrá, en ese concepto, la representación de la herencia para ejercitar las acciones que a ésta competan y contestar a las demandas que se interpongan contra la misma».

No podemos, en consecuencia con lo expuesto, compartir el razonamiento sobre el que se sustenta la decisión adoptada en la instancia respecto de la cuestión que conforma el actual recurso de casación, cuando dice que «una vez aceptada la herencia, aún cuando sea a beneficio de inventario, se adquiere la condición de heredero» (FD Séptimo), y que es apoyada por la parte recurrida. En efecto, como hemos indicado, en el caso de aceptación de la herencia a beneficio de inventario, la adquisición de la condición de heredero está ligada a la existencia y aprobación del inventario correspondiente de conformidad con lo dispuesto en el art. 1013 del Cc.» (FJ 3º).

IV.2.2. Aplazamiento y fraccionamiento del pago

IV.2.2.1. Naturaleza

El aplazamiento no puede convertirse en la forma habitual de satisfacción de las deudas tributarias. Las dificultades de tesorería han de ser transitorias. STS de 19 de julio de 2012 (RCUD 220/2010, FJ 5º).

IV.2.2.2. Garantías

La falta de aportación de las garantías exigidas reglamentariamente no constituye un defecto formal subsanable de la solicitud sino un defecto material de la misma. STS de 16 de mayo de 2011 (RC 3476/2008).

«[...] en realidad, la Administración denegó el aplazamiento tanto por la insuficiencia económica de la garantía como por su propia naturaleza y características. Siendo así, no se hacía obligada la concesión de un plazo de subsanación de defectos, puesto que no se trataba de una deficiencia procedimental, sino del propio contenido o fondo de la pretensión formulada por el club de fútbol.

Para la obtención del aplazamiento, cuando se solicita con la admisión de garantía que no consista en aval de entidad de crédito o de sociedad de garantía recíproca, en el artículo 51.4 del Real Decreto 1684/1990, a partir de la redacción dada por el artículo 6.4 del Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo (BOE de 28 de marzo), se exigía el acompañamiento de los siguientes datos y documentos con la solicitud: (i) la

declaración responsable y el informe justificativo de la imposibilidad de obtener dicho aval, en el que consten las gestiones efectuadas al respecto, debidamente documentadas; (ii) la valoración de los bienes ofrecidos en garantía, efectuada por empresas o profesionales especializados e independientes; (iii) el balance y la cuenta de resultados del último ejercicio, junto con un informe de auditoría, si existe.

En el apartado 7 del precepto se prevé la posibilidad de que, si la solicitud no reúne los requisitos o no se acompañan los documentos que se señalan en el propio artículo, se conceda un plazo de diez días para la subsanación.

Pues bien, en el actual caso el recurrente aportó la totalidad de la documentación necesaria para justificar su pretensión, siendo correctos los datos de identificación que facilitó. No incurrió en defecto alguno en la formulación de la solicitud de aplazamiento, circunstancia que habría justificado la apertura de un plazo para subsanaciones. De hecho la Administración pudo entrar a conocer el fondo de la pretensión instada por el sujeto pasivo. Es el contribuyente quien acude a la Administración tributaria solicitando el aplazamiento, afirmando que no puede aportar el aval correspondiente, justificando que no puede hacerse con este tipo de garantía y ofreciendo otra alternativa. La elección de esta última opción pertenece al sujeto pasivo no a la Administración. La norma no está contemplada para que esta última abra el plazo de subsanación para posibilitar que se ofrezca garantía distinta a la inicialmente presentada. No se estaría habilitando el plazo para la subsanación de una omisión o de un defecto procedimental, sino para la modificación sustancial de los términos en que se formuló inicialmente la solicitud de aplazamiento.

No debe llevar a confusión el artículo 52.2 del Reglamento General de Recaudación cuando se refiere a la posibilidad de que la Administración conceda un plazo de diez días, «[si] la justificación del solicitante para la aportación de garantía distinta de aval no se estimase suficiente». Esta previsión no está contemplada para la aportación de la garantía, sino para justificar que no se puede aportar aval. En otras palabras, si la justificación de la imposibilidad de presentar el aval solidario a que se refiere el apartado 1 del precepto no resulta suficiente, cabe requerir al interesado para que, en dicho plazo, lo presente. Con ese trámite no se trata de subsanar y de completar la suficiencia de la garantía alternativa que autoriza el apartado 2. Así lo hemos interpretado en la sentencia 7 de marzo del 2003 (casación 3138/98, FJ.3º), en la que hemos razonado que «lo que permite ahora este precepto -como se desprende de su texto- no es la subsanación de las garantías ofrecidas, sino de la "justificación" para ofrecer garantía diferente del aval, lo que es bien distinto». Prueba de lo anterior es que del artículo 54, también reformado por el Real Decreto 448/1995, ha desaparecido cualquier referencia a la posibilidad de subsanación» (FJ 3º).

IV.2.2.3. Plazo de subsanación

El incumplimiento del plazo concedido para subsanar la solicitud de aplazamiento y fraccionamiento presentada no exime a la Administración tributaria de la obligación de resolver. STS de 12 de mayo de 2011 (RC 3469/2008).

«[...] en el caso presente concurren dos circunstancias que nos conducirán a la estimación del motivo: la primera de ellas, es que un ligero retraso sobre el límite del plazo concedido, la entidad hoy recurrente renovó su solicitud de aplazamiento, alegando imposibilidad de obtener aval y ofreciendo como garantía la devolución

pendiente de recibir del IVA correspondiente al ejercicio de 2001; la segunda, es que la Administración al resolver el archivo casi un mes después, tenía conocimiento del escrito de la referencia.

Bien fuera nueva petición de aplazamiento o contestación al requerimiento inicial de subsanación, lo cierto es que en ambos casos recaía sobre la Administración la obligación de resolver de forma expresa la segunda petición formulada por la entidad hoy recurrente y ello en aplicación de la obligación de resolver recogida en el artículo 13 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que fue incumplida en el presente caso y sin que ello se pueda ver amparado por lo dispuesto en el artículo 51.7 del Reglamento General de Recaudación [de 1990], ya que se tenía conocimiento más que sobrado del segundo escrito presentado por la entidad recurrente.

A lo expuesto no puede oponerse que, calificando el escrito de 15 de abril de 2002 como contestación, al requerimiento de subsanación, resultaba extemporáneo y que no se presentaran con el mismo los documentos requeridos, pues precisamente éstas eran las cuestiones sobre las que debió pronunciarse de forma expresa la Administración» (FJ 3º).

Se remite a la transcrita la STS de 15 de diciembre de 2011 (RC 1167/2009, FJ 3º).

La solicitud de prórroga del plazo de subsanación carece de efectos suspensivos del susodicho plazo, debiendo entender el solicitante el silencio de la Administración tributaria como desestimación presunta de su solicitud. STS de 17 de noviembre de 2011 (RC 3279/2008).

«En el caso que nos ocupa, presentada por la recurrente una solicitud de aplazamiento que adolecía de determinada documentación, cuando fue requerida de subsanación por un plazo de 10 días, con las advertencias descritas anteriormente, la Administración no hizo sino aplicar lo dispuesto en el art. 51.7 del RGR y, no obstante ello, la recurrente se hizo acreedora de la apertura de la vía de apremio por las siguientes razones:

a) Se le concedió un plazo de subsanación que no cumplió, pues la documentación se aportó finalmente fuera del plazo otorgado de diez días -el 13 y 26 de diciembre de 2001-, a pesar de las advertencias contenidas en el requerimiento de 20 de noviembre de 2001, haciéndolo con posterioridad a que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria resolviera el 10 de diciembre de 2001 archivar por desistimiento la solicitud de aplazamiento.

b) Es cierto que en el 29 de noviembre de 2001 la recurrente solicitó prórroga para aportar la documentación requerida, pero tal petición carece de efectos suspensivos del plazo otorgado de diez días, pudiendo la falta de resolución expresa ser entendida por el contribuyente bien como una presunta desestimación de su petición o, bien como una estimación concedida tácitamente, por lo que debió de aportar la documentación en el plazo ampliado, cosa que no hizo como se ha expuesto anteriormente.

c) Como establece el art. 51.7 del RGR y ya se explicitó en el requerimiento de 20 de noviembre de 2001, el efecto de no subsanar en plazo una solicitud de aplazamiento realizada en período voluntario de pago es doble: por una parte, se tendrá al interesado por desistido de su petición y archivando la misma, y, por otra parte, se exigirá la deuda por la vía de apremio; actuaciones todas ellas que realizó la Agencia

Tributaria al archivar la solicitud en fecha 10 de diciembre de 2001 y dictar providencia de apremio, que fue notificada a la contribuyente el 18 de abril de 2002, actos que, en consecuencia, deben considerarse conformes a derecho. A mayor abundamiento, de admitirse la pretensión de la sociedad recurrente en los términos instados en el presente recurso de casación, se estaría dejando en manos del contribuyente la determinación del vencimiento del periodo de pago voluntario de la deuda tributaria, desenlace que, a todas luces, resultaría contrario a derecho.

Expuesto lo anterior, esta Sala no comparte la alegada vulneración del principio de buena fe del contribuyente ni del principio de legalidad, puesto que la Administración tributaria le comunicó su voluntad subsanadora y las consecuencias del incumplimiento de la aportación documental requerida, ni tampoco aprecia infracción de esa acepción de la legalidad o del principio de legalidad que late en el art. 9.3 de la Constitución española (CE), puesto que, en lo que respecta a la actividad de la Administración Pública -art. 103.1 CE-, precisamente, lo que hizo la Administración tributaria es aplicar la norma reglamentaria pertinente, siendo irrelevante, a los efectos de la tramitación de la solicitud de aplazamiento, la falta de resolución expresa de la petición de prórroga, por las razones antedichas.

Asimismo, no resulta aplicable al supuesto litigioso la doctrina recogida en las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 16 de enero de 2004 y del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2004, pues no estamos ante actos ejecutivos de la Administración sin previamente resolver de forma definitiva una petición de aplazamiento, toda vez que, con anterioridad al inicio del procedimiento de apremio, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria denegó de manera explícita el aplazamiento, archivando su solicitud en fecha 10 de diciembre de 2001, resolución que fue consentida y devino firme.

Finalmente, la propia norma reglamentaria invocada -el art. 51.7 del RGR-, impide lo que la sociedad recurrente pretende, esto es, que no se iniciara la vía de apremio, pues una vez finalizado el procedimiento de aplazamiento de la deuda tributaria por resolución administrativa firme, procedía reclamar la deuda por la vía ejecutiva de apremio, sin pendencia de ningún tipo del citado expediente y sin infracción de las normas legales apuntadas por el recurso de casación» (FJ 3º).

En el plazo de subsanación la Administración tributaria sólo está obligada a requerir al solicitante del aplazamiento la documentación que preceptivamente debía acompañar a esa solicitud. Corresponde al solicitante aducir y acreditar dificultades transitorias de tesorería, y a la Administración tributaria examinar y evaluar su concurrencia. El transcurso de un solo mes puede alterar significativamente la situación financiera coyuntural. STS de 15 de octubre de 2012 (RC 3396/2010).

*«Del tenor literal de los apartados 3 y 7 del artículo 51 del Reglamento general de recaudación de 1990, en su redacción aplicable *ratione temporis*, se desprende con total nitidez que, como bien dice la Sala de instancia, la Administración tributaria sólo estaba obligada a requerir al solicitante del aplazamiento de la deuda tributaria la documentación que preceptivamente debía acompañar a esa solicitud.*

[...]

Es indiscutible, además, que correspondía a «GHP» aducir y acreditar sus dificultades transitorias de tesorería, y a la Administración tributaria examinar y evaluar su concurrencia, habida cuenta el tenor del artículo 48.1 del Reglamento general de recaudación de 1990 («[p]odrá aplazarse o fraccionarse el pago de la deuda, tanto en período voluntario como ejecutivo, previa solicitud de los obligados, cuando su situación económico-financiera, discrecionalmente apreciada por la Administración, les impida transitoriamente efectuar el pago de sus débitos») y del artículo 54.1 del mismo texto reglamentario («[e]l órgano competente para la tramitación examinará y evaluará la falta de liquidez y la capacidad para generar recursos a efectos de lo previsto en el artículo 48, apartado 1 y, en caso de solicitud de dispensa de garantía, verificará la concurrencia de las condiciones precisas para obtenerla»).

Cumpliendo con el artículo 51.7 del Reglamento general de recaudación, la Administración tributaria requirió a «GHP» la aportación del compromiso expreso e irrevocable de aportación de aval, sin que al escrito que presentó con el preaval otorgado a estos fines por la “Caja Rural Intermediterránea” acompañara la documentación justificante de las dificultades de tesorería que había esgrimido como motivo para pedir el aplazamiento de la deuda tributaria autoliquidada por el impuesto sobre el valor añadido del período octubre de 2002. Ni siquiera aludió en ese escrito a la circunstancia de que la devolución tributaria que había recibido el 28 de octubre de 2002, en concepto de impuesto sobre el valor añadido del ejercicio 2001, por importe de 9.336.837,89 euros, estaba afectada a compromisos adquiridos previamente con entidades bancarias.

Así las cosas, con los datos de los que disponía en el momento de tomar su decisión, era plenamente conforme a derecho el acuerdo que, con fecha 19 de diciembre de 2002, adoptó el Delegado Especial de Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, denegando el aplazamiento solicitado por «GHP» de su deuda tributaria por el impuesto sobre el valor añadido del período de liquidación octubre de 2002, como acertadamente sostiene la Sala de instancia.

En nada afecta a la anterior conclusión la concesión del aplazamiento de la deuda tributaria autoliquidada por el tercer pago fraccionado del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2002, que «GHP» solicitó precisamente el mismo día 19 de diciembre de 2002, aduciendo igualmente dificultades transitorias de tesorería. En primer lugar, porque el transcurso de un solo mes puede alterar significativamente la situación financiera coyuntural de la sociedad. Y en segundo lugar, porque no es cierto que la Administración tributaria conociera por este expediente la situación de tesorería de «GHP» antes de denegar el aplazamiento por la deuda tributaria liquidada por el impuesto sobre el valor añadido correspondiente a octubre de 2002, porque «GHP» asegura haber recibido el acuerdo denegatorio del primer aplazamiento interesado el 5 de febrero de 2003, pero también afirma, y esto no es verdad, que la Administración conocía desde el 4 de febrero de 2003 la documentación que le había requerido sobre su situación de tesorería, en relación con la solicitud de aplazamiento de la deuda tributaria autoliquidada por el tercer pago fraccionado del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2002, porque esa última fecha es la del escrito de «GHP» presentando la documentación requerida, no la de registro del mismo en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que se produjo el 6 de febrero de 2003» (FJ 2º).

IV.2.2.4. Resolución

La circunstancia de que la Administración tributaria no rechazara expresamente las garantías exhibidas extemporáneamente no significa que las aceptara, ni mucho menos que pueda acordarse a posteriori la ampliación del plazo inicialmente concedido para su aportación, reviviéndolo una vez fenecido. STS de 18 de julio de 2011 (RC 4152/2008).

«El régimen jurídico aplicable para decidir la contienda es el contenido en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre (BOE de 3 de enero de 1991), puesto que el vigente actualmente, contenido en el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (BOE de 2 de septiembre de 2005), todavía no había entrado en vigor.

El artículo 55, apartados 1 y 2, expresamente dispone que la resolución en la que se acuerde el aplazamiento de la deuda puede establecer el plazo y las condiciones para asegurar su cumplimiento. En el presente caso, el aplazamiento estaba sujeto a la aportación de garantía, que como se puntualizó en el acuerdo de 8 de septiembre de 2004, de conformidad con lo establecido en el apartado 7 del artículo 52 del Reglamento, debía presentarse en el plazo de treinta días siguientes al de la notificación del acuerdo de concesión, estando supeditada la concesión de la prórroga al cumplimiento de tal condición.

Por lo tanto, el aplazamiento quedó sometido a dos requisitos: (1º) la aportación de la garantía ofrecida y (2º) su presentación en el término indicado de 30 días naturales desde la notificación. El incumplimiento de cualquiera de las dos exigencias conllevaba la denegación del aplazamiento de la deuda.

Nadie discute que la actora no presentara las garantías en el plazo requerido. Lo hizo un mes y 23 días más tarde. Ante tal incumplimiento procedía aplicar el apartado 8 del artículo 52, exigiéndose «inmediatamente por la vía de apremio la deuda con sus intereses y el recargo» correspondiente, puesto que ya había vencido el periodo voluntario de pago de la deuda. Por lo tanto, quien incumplió el régimen aplicable al aplazamiento fue BODEGAS OSBORNE, S.A., y no la Administración, que se limitó a aplicar legalidad que debe regir su actuación, cómo prescribe el artículo 103 de la Constitución española.

La circunstancia de que la Administración no rechazara expresamente las garantías exhibidas extemporáneamente por la citada compañía no significa que las aceptara, ni mucho menos que acordase a posteriori la ampliación del plazo inicialmente concedido para su aportación, reviviéndolo una vez fenecido. Otorgado el aplazamiento bajo la condición de presentación de unos avales en un plazo determinado, si no se hace dentro del mismo ha de entenderse denegado al no cumplirse la condición a la que estaba sometido y, por ende, abierta la posibilidad de inicio de la vía de apremio, siempre que hubiere concluido el periodo reglamentario de ingreso. Es verdad que el plazo para la presentación de las garantías puede ser objeto de ampliación, pero dados los términos del artículo 52 del Reglamento General de Recaudación («cuando se justifique la existencia de motivos que impidan su formalización en» plazo), la prórroga demanda un expreso pronunciamiento del órgano competente para aceptarlas, sin que quepa entender tácitamente ampliado el plazo más de un mes después de su expiración por la circunstancia de que, aportadas en dicho momento, la Administración no las repudie explícitamente.

Por consiguiente, nada impedía a la Administración dictar la providencia de apremio que se encuentra en el origen de este litigio, ni siquiera el hecho de que no rechazara expresamente los avales presentados excedido el plazo que concedió al efecto. De admitirse la pretensión de la compañía recurrente en los términos instados en el presente recurso de casación, se estaría dejando en manos del contribuyente la determinación del vencimiento del periodo de pago voluntario de la deuda tributaria, desenlace que, a todas luces, resultaría contrario a derecho.

En definitiva, otorgado inicialmente un aplazamiento condicionado a la aportación de garantías en un plazo determinado, si éste expira sin presentarse ha de concluirse que la prórroga no tuvo efecto, por lo que el ingreso realizado el 1 de febrero de 2005 lo fue más allá del periodo voluntario; de este modo, nada impedía el dictado de la providencia de apremio el 9 de marzo siguiente, cuyos efectos prácticos quedaron reducidos a la exigencia del recargo ejecutivo del 5 por 100 previsto en el artículo 28.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), para los casos en que se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio» (FJ 3º).

IV.2.3. COMPENSACIÓN

La compensación entre un crédito frente a la Hacienda Pública consistente en una devolución por el impuesto sobre el valor añadido y una deuda tributaria de la misma entidad no se ve afectada por la pignoración de aquella devolución en garantía de un crédito bancario previo, aun cuando dicha pignoración hubiera sido notificada fehacientemente a la Administración tributaria, dada la irrelevancia de ese pacto o convenio frente a la misma. STS de 11 de julio de 2011 (RC 3539/2007). Contiene voto particular.

«A juicio de la mayoría de los miembros de esta Sala, la entidad bancaria recurrente no desvirtúa la tesis mantenida por la sentencia recurrida, derivada del hecho de que, de una parte, ninguna preferencia ostenta el crédito de la recurrente y, de otra, si la acreedora CONGASA tenía derecho a compensar las deudas tributarias concurrentes con los créditos derivados de haber soportado CONGASA cuotas de IVA superiores a las repercutidas e interesó de la Administración Tributaria aquella compensación, no parece que de ello se siga actuación ilegal alguna de la Hacienda Pública, sin perjuicio de las consecuencias que entre las partes puedan seguirse del incumplimiento de lo convenido entre CONGASA y el Banco Pastor recurrente.

El problema es aquí, en definitiva, si la Administración pudo acordar la compensación del crédito resultante de la devolución con la deuda derivada de las actas de Inspección incoadas (todas ellas de conformidad), pese a haberle sido notificada fehacientemente la pignoración del importe de la devolución con anterioridad a la fecha en que se acordó el acuerdo de compensación, cuestión que incide en la determinación del importe que debió ser abonado en la cuenta del Banco Pastor. Pues bien, la cuestión planteada debe ser resuelta en sentido desestimatorio, ya que el art. 36 de la Ley General Tributaria, Ley 230/1963, dispone, como hemos visto, que la posición del sujeto pasivo y de los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por pactos o convenios de los particulares. Tales actos y convenios no surtirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

Esta regulación sobre la indisponibilidad del crédito tributario a que hace referencia el precepto de referencia deja bien a las claras para todos los obligados tributarios que los actos que formalicen con otras personas para nada pueden afectar a la Administración y, por tanto, un obligado tributario no puede escudarse como defensa frente a la Administración en un acto o convenio suscrito con un tercero.

Se trata, por lo demás, de una secuela obligada de la naturaleza de la obligación tributaria como obligación "ex lege", no pudiendo ser modificado el contenido y el régimen jurídico que la propia ley le ha asignado por actuaciones de los particulares, ni tampoco de la propia Administración, que a este respecto queda tan vinculada como los sujetos pasivos a las prescripciones legales. El precepto distingue dos órdenes de consecuencias que podrían tener los actos o convenios a que en él se aluden. Se reconocen plenamente en la relación entre los particulares, adquiriendo entre ellos la fuerza de ley propia de toda convención. En cambio, la Administración tributaria deberá seguir exigiendo el tributo a quien sea el sujeto del mismo de acuerdo con el contenido prefijado por ésta, sin que se pueda, en ningún caso, alegar o excepcionar que un tercero ha asumido la obligación por acuerdo o pacto con él. Este tercero permanece totalmente ignorado en la aplicación y el desarrollo del tributo, confirmando en la jurisdicción civil las posibles controversias del pacto o convenio» (FJ 5º).

La firmeza judicial del crédito tributario no es necesaria para proceder a su compensación con deudas tributarias. STS de 4 de julio 2011 (RC 4326/2008). Remite a la previa de 4 de marzo de 2010 (RC 2639/2008).

«[...] Como concluimos en la repetida sentencia de 4 de marzo de 2010, esta Sala nunca ha afirmado que para que puedan extinguirse total o parcialmente por compensación las deudas tributarias deban ser firmes en vía judicial, sino que nos hemos limitado a reclamar que se trate de deudas vencidas, líquidas y exigibles, lo que significa que, cuando el sujeto pasivo del tributo impugne la liquidación tributaria de que se trate en vía administrativa o judicial y solicite y obtenga la suspensión de su ejecución, mientras se prolongue esta situación, la deuda no será susceptible de compensación con los créditos a su favor; ahora bien, este efecto no es consecuencia de la ausencia de firmeza, sino de la pérdida, por razones cautelares, de su condición de exigible. [...]» (FJ 3º).

Para proceder a la compensación se requiere el seguimiento de un procedimiento y la existencia de un crédito reconocido a favor del sujeto pasivo por acto administrativo firme. STS de 16 de febrero de 2012 (RC 808/2008, FJ 4º).

Resulta improcedente exigir una compensación que presupone una situación de reciprocidad deudora y crediticia que ha dejado de darse en la realidad como consecuencia de actos voluntarios y lícitos de quienes son recíprocamente acreedores y deudor. STS de 29 de febrero de 2012 (RC 140/2011).

«[...] Es decir, y resumiendo los hechos, solicitada la compensación fue denegada por la Administración. Recurrida esta resolución desestimatoria por el administrado, y estando en trámite el recurso interpuesto, la Administración pagó el crédito invocado como compensador de deudas tributarias. Producida la sentencia que acuerda la compensación, el administrado pretende que se lleve a efecto la compensación acordada judicialmente, pese a haber cobrado el crédito que se esgrimió inicialmente para solicitar la compensación.

[...]

Cuando, como en este caso sucede, el deudor tributario ha admitido el pago de su crédito la estructura de la compensación queda rota, resultando improcedente exigir una compensación que presupone una situación de reciprocidad deudora y crediticia que ha dejado de darse en la realidad como consecuencia de actos voluntarios y lícitos de quienes son recíprocamente acreedores y deudor.

Lo que, en realidad, ha sucedido es que ante la controversia sobre la concurrencia de un medio de extinción de las obligaciones tributarias (la compensación) las partes voluntariamente han acudido a otro medio de extinción de uno de los créditos que es el pago. Siendo esto así, y lo es, la pretensión de hacer valer la compensación -acordada presuponiendo la pervivencia recíproca de créditos y deudas- está fuera de lugar, pues implica un doble cobro de un crédito, que no puede ser consagrado por los tribunales» (FFJJ 2º y 3º).

En el mismo sentido la STS de 12 de julio de 2012 (RC 5950/2010, FFJJ 3º y 4º).

No puede exigirse a la Administración tributaria que compense de oficio el crédito derivado de la devolución tributaria reconocida con una deuda tributaria, cuando dicha devolución se ofreció en garantía de la suspensión en vía económico-administrativa de la liquidación que cuantificó la referida deuda, una vez confirmada la liquidación y transcurrido el período voluntario concedido para su satisfacción, sin haber sido satisfecha. STS de 15 de octubre de 2012 (RC 4634/2010).

«Es patente que, levantada la suspensión de la liquidación tributaria impugnada, la Administración tributaria estaba obligada a respetar los términos del artículo 74.13 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, con arreglo al que «[l]a garantía será devuelta o liberada cuando se pague la deuda, incluidos los recargos, intereses y costas, así como los intereses devengados durante la suspensión, o cuando se acuerde la anulación del acto». Esta previsión impedía compensar de oficio el crédito tributario derivado de la devolución reconocida por el impuesto sobre el valor añadido del ejercicio 1996 con la deuda tributaria por el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes correspondiente a ese mismo ejercicio, una vez transcurrido el nuevo período voluntario de pago concedido a «Nespatours» para su pago, como demandaba el artículo 66.1 del Reglamento general de recaudación de 1990, precepto aplicable racione temporis. Conforme a esta disposición, «[c]uando un deudor a la Hacienda Pública no comprendido en el artículo anterior (Ente territorial, Organismo autónomo, Seguridad Social o Entidad de derecho público, cuya actividad no se rija por el ordenamiento privado) sea, a la vez, acreedor de la misma por un crédito reconocido, transcurrido el período voluntario, se expedirá certificación de descubierto y se compensará de oficio la deuda, más el recargo de apremio, con el crédito. La compensación será notificada al interesado» (FJ 2º).

IV.2.3. PRESCRIPCIÓN

IV.2.3.1. Deber de apreciación de oficio

El deber de apreciación de oficio ex artículo 67 de la Ley General Tributaria de 1963, que pervive en el artículo 69.2 de la Ley General Tributaria de 2003, no sólo

afecta a la Administración tributaria, también se aplica a los órganos jurisdiccionales (doctrina tradicional sobre la que se formula voto particular), **pero al socaire de ese deber no cabe plantear en casación cuestiones jurídicas nuevas con sustantividad propia. STS de 5 de noviembre de 2012 (RC 2347/2010).**

«[...] Imponiendo el artículo 67 de la Ley General Tributaria de 1963 la obligación de apreciar de oficio la prescripción, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo, conforme a nuestra reiterada jurisprudencia, la circunstancia de que esa prescripción no fuera aducida en la instancia no puede erigirse en obstáculo para su apreciación, siempre que en casación se articule por el recurrente, conforme aquí ha sucedido, mediante el oportuno motivo -el relativo a la infracción de las normas del ordenamiento aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate-, puesto que se trata de una causa extintiva del crédito tributario que debió apreciar de oficio la Sala de instancia. No cabiendo conceptuar sin más esa falta de apreciación y su introducción en el debate, por vez primera en esta casación, como una cuestión nueva [véanse, por todas, las sentencias de 23 de julio de 2002 (casación 5808/97, FJ 3º), 18 de noviembre de 2002 (casación 5812/97, FJ 3º), 4 de marzo de 2003 (casación 2839/98, FJ 4º), 17 de marzo de 2008 (casación 5697/03, FJ 4º), 7 de abril de 2008 (casación 7863/02, FJ 3º) y 12 de enero de 2012 (casación 2485/09, FJ 4º)].

Ahora bien, se ha de tener presente que el recurrente invoca la prescripción como efecto inducido del hecho de que las actuaciones inspectoras superaran el plazo máximo de doce meses de duración previsto en el artículo 29 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, contando dicho plazo desde que se notificó la comunicación de inicio hasta que se le notificó la liquidación tributaria, sin computar las dilaciones imputables al contribuyente y los períodos de interrupción justificada.

Debemos, pues, integrar entre los probados aquellos hechos omitidos por la Sala a quo, como nos pide el recurrente cuando cierra el contenido de este primer motivo de casación, destacando los siguientes:

(i) El 23 de mayo de 2000 se notificó la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras.

(ii) El 5 de julio de 2001 se extendió el acta en disconformidad A02 número 70437982, en cuyo apartado 2 se lee: «a los efectos del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones establecido en el artículo 29 de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no se deben computar 112 días».

(iii) En escrito de fecha 13 de julio de 2001, el recurrente pidió la ampliación del plazo de alegaciones a la propuesta de regularización de su situación tributaria contenida en el acta hasta el 7 de agosto de 2001.

(iv) El 27 de septiembre de 2001, el Inspector Jefe Adjunto de la Dependencia de Inspección de la Delegación de Alicante de la Agencia Estatal de Administración Tributaria giró la liquidación tributaria por el impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 1995, que fue notificada al recurrente el 9 de noviembre de 2001.

A la vista de estos hechos, para determinar si se produjo el desbordamiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, no basta con descontar los 112 días de dilaciones imputadas del período tiempo que medió entre el 23 de mayo de 2000

y el 9 de noviembre de 2001 se necesita resolver dos cuestiones jurídicas nuevas con sustantividad propia: (1ª) si la ampliación que solicitó del plazo para formular alegaciones a la propuesta de regularización de su situación tributaria contenida en el acta supuso o no un nuevo período de dilación imputable, y (2ª) si el artículo 29.4 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, cuando establecía que «se entenderá que las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación concluyen en la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de dichas actuaciones», debía ser o no interpretado literalmente, a los efectos de determinar el cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

Se hace patente que este primer motivo de casación oculta cuestiones jurídicas nuevas con sustantividad propia y diferenciada bajo el argumento de que la prescripción debe ser apreciada de oficio, lo que no resulta admisible. Dicho, en otras palabras, al socaire de ese deber, que deriva del artículo 67 de la Ley General Tributaria de 1963 y que pervive en el actual artículo 69.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre), no cabe plantear en casación cuestiones novedosas con sustantividad propia y diferenciada, cuya resolución devenga imprescindible para dar cumplimiento a aquella obligación [véase, al respecto, la sentencia de 9 de febrero de 2012 (casación 2210/10, FJ 3º)], porque la naturaleza extraordinaria de la casación como recurso tasado constriñe los poderes de este Tribunal y también la actividad de los recurrentes. No es una nueva instancia jurisdiccional; no nos traslada el conocimiento plenario del proceso de instancia, sino el análisis limitado que resulta de los motivos enumerados en el artículo 88.1 de la Ley reguladora de esta jurisdicción. Este planteamiento justifica la prohibición de cuestiones nuevas, estándonos vedado resolver sobre una tesis o sobre un extremo que las partes no sometieron a la consideración del Tribunal de instancia; por eso hemos inadmitido repetidamente esa clase de cuestiones en casación [sentencias de 21 de diciembre de 2001 (casación 6642/97, FJ 3º), 21 de marzo de 2003 (casación 11541/98, FJ 3º), 6 de octubre de 2004 (casación 3968/01, FJ 2º), 1 de diciembre de 2008 (casación 3910/05, FJ 2º) y 6 de junio de 2011 (casación 2108/08, FJ 2º), entre otras].

[...]» (FJ 2º).

En el mismo sentido STS de 9 de febrero de 2012 (RC 2210/2010, FJ 3º).

IV.2.3.2. Supuestos

Prescribe el derecho de la Administración tributaria a liquidar cuando se haya dictado una liquidación que no ha sido anulada, pero que ha sido impugnada en la vía económico-administrativa, si se produce la paralización durante más de cuatro años de dicha vía administrativa revisora. STS de 18 de junio de 2012 (RC 4956/2008). Reitera y sintetiza doctrina previa.

«Sobre los efectos anudados a dicha inactividad del órgano administrativo revisor en la vía económico-administrativa, esta Sala ha dicho que «ya se trate de una verdadera prescripción, ya de un supuesto de caducidad o ya se esté en presencia de una figura con perfiles propios, la prescripción que contemplan los artículos 64 y siguientes de la Ley General Tributaria supone que el transcurso del plazo de 5 años (rebajado a 4 por la Ley 1/98, de Garantías de los Contribuyentes) priva a la Administración de su derecho -si se considera que estamos ante una prescripción-, o de su potestad -si de una caducidad-, para fijar la deuda tributaria, de suerte que el transcurso del tiempo

indicado, con la inactividad del órgano de la Administración competente, conduce a la extinción de dicha deuda de forma automática, apreciable de oficio, no pudiendo enervarse tal automatismo con ninguna consideración distinta a la de la interrupción o suspensión, en la forma prevista en la Ley, del plazo correspondiente [véanse, por todas, las sentencias de 20 de marzo de 1999, casación 3962/94, FJ 2º); 1 de abril de 2000 (casación para la unificación de doctrina 4490/95, FJ 3º); 1 de junio de 2001 (casación para la unificación de doctrina 2757/96, FJ 3º); 5 de julio de 2001 (casación 4424/96, FJ 4º); 16 de noviembre de 2001 (casación 8363/94, FJ 2º); 14 de diciembre de 2001 (casación para la unificación de doctrina 6172/96, FJ 4º); 20 de diciembre de 2001 (casación para la unificación de doctrina 6495/96, FJ 4º); 28 de junio de 2002 (casación para la unificación de doctrina 4120/97, FJ 4º), y 8 de julio de 2002 (casación 3657/97, FJ 2º)].

Es patente a la luz de esta doctrina que el transcurso del tiempo indicado, con la inactividad del órgano de la Administración competente, privan a la Administración de su derecho o de su potestad para fijar la deuda tributaria, conduciendo a la extinción de la deuda tributaria liquidada de forma automática, cabiendo sólo evitar tal automatismo con la interrupción o la suspensión del plazo correspondiente, en la forma legalmente prevista [...]» (FJ 2º).

Pero cuando la cuestión tributaria discutida entra en el área jurisdiccional, la interrupción que produce la interposición de la acción judicial no es momentánea con inmediata reanudación del plazo prescriptivo, permanece durante la normal tramitación del proceso. STS de 20 de octubre de 2011 (RC 3274/2009, FJ 5º), que reenvía a la previa de 20 de junio de 2011 (RC 3947/2009), donde se lee:

«[...] Descartada en el anterior fundamento de derecho la existencia de una paralización de actuaciones en la vía económico-administrativa por tiempo bastante como para producir la prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1981 y 1983, falta examinar si tal cosa pudo suceder en la vía judicial.

Esta Sala ha sentado sobre ese particular [véanse las sentencias de 25 de enero de 2010 (casación para la unificación de doctrina 167/05, FJ 5º) y 7 de julio de 2008 (casación 7639/05, FJ 5º); remiten a las sentencias previas de 6 de noviembre de 1998 (apelación 9483/92, FJ 3º), 21 de noviembre de 1998 (apelación 9995/92, FJ 1º), 19 de febrero de 2000 (casación 3149/95, FJ 3º) y 16 de enero de 2003 (casación 667/98, FJ 4º)] la doctrina de que, mientras el debate en torno a una deuda tributaria no salga del ámbito de la propia Administración, ya sea ante el órgano de gestión, en el curso de las actuaciones inspectoras, ya en la tramitación de los recursos de reposición o de las reclamaciones económico administrativas, transcurre el plazo de prescripción y se aplican los supuestos de interrupción del artículo 66 de la Ley General Tributaria de 1963. Tales supuestos de interrupción están previstos para esa clase de actuaciones, en las que, aunque a los órganos administrativos encargados de su tramitación y de dictar las resoluciones de recursos y reclamaciones les sea exigible la objetividad propia de las funciones públicas, lo cierto es que el acreedor tributario actúa usando unas potestades que sitúan al deudor en una cierta posición de desigualdad y, por ello, la prescripción conserva su plena virtualidad como garantía de la seguridad jurídica y penalización por la falta de diligencia de la Administración tributaria acreedora, que ha de ocuparse de mantener vivo su crédito y cobrarle sin mora, habida cuenta de que la apreciación de la extinción de aquel es observable de oficio.

Ahora bien, cuando la cuestión discutida entra en el área jurisdiccional, por un lado, las partes se sitúan en el plano de igualdad propio de todo proceso ante un órgano independiente e imparcial, y por otro, la interrupción que produce la interposición de la acción judicial no es momentánea con inmediata reanudación del plazo prescriptivo, sino que permanece durante la normal tramitación del proceso. La única excepción sería el caso de que mediara una suspensión del procedimiento adoptada en forma y se completara el plazo prescriptivo durante la situación de suspensión, pues en las demás situaciones el impulso del procedimiento y la adopción de las resoluciones pertinentes, así como la realización de los actos de comunicación y notificaciones sin perjuicio de los supuestos de caducidad de la instancia, es responsabilidad del órgano jurisdiccional, conforme establece el artículo 237 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 2 de julio), quedando enervada, por consiguiente, la posibilidad de prescripción.

[...]» (FJ 3º).

IV.2.3.3. Interrupción

IV.2.3.3.1. Regla general

Sólo son susceptibles de interrumpir la prescripción los actos tendencialmente ordenados a iniciar o a proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder a la mera finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, la recaudación o la imposición de sanción en el marco del impuesto de que se trate. STS de 9 de febrero de 2012 (RC 5996/2008, FJ 2º). Jurisprudencia reiterada y totalmente consolidada.

IV.2.3.3.2. Supuestos especiales

Tiene la condición de actuación de sujeto pasivo conducente al pago o a la liquidación de la deuda tributaria, un escrito en el que aquél pide la devolución de las cantidades ingresadas por un tributo al entender que la operación no estaba gravada por el mismo y señalar que debió de estar sometida a otro gravamen, pues la mención de ese "gravamen" implica una actuación del sujeto pasivo enderezada al pago o a la liquidación de la deuda. STS de 9 de junio de 2011 (RCUD 189/2007, FJ 2º).

Las declaraciones complementarias interrumpen la prescripción del derecho a liquidar. SSTS de 16 de abril de 2012 (RC 4095/2008, FJ 4º) y 16 de febrero de 2012 (RC 739/2008, FJ 2º).

El escrito de alegaciones al acta de inspección no interrumpe el plazo de prescripción del derecho a liquidar, pero sí detiene el cómputo del plazo de paralización injustificada del procedimiento de inspección. STS de 26 de enero de 2011 (RCUD 64/2006, FJ 3º). Jurisprudencia reiterada y totalmente consolidada.

Toda actuación administrativa seguida con conocimiento formal de la sociedad dominante interrumpe globalmente la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto sobre sociedades del grupo y, por el contrario, las actuaciones que se sigan aisladamente con las sociedades dominadas, sin expreso y formal conocimiento de la sociedad dominante, carecen de toda

virtualidad interruptiva de la prescripción. SSTS de 9 de febrero de 2012 (RC 5942/2009, FJ 2º) y 15 de diciembre de 2011 (RC 5643/2009, FJ 3º).

La inclusión por la sociedad absorbente en su base imponible por el impuesto sobre sociedades del importe correspondiente a la extinta sociedad absorbida interrumpe el plazo de prescripción del derecho a liquidar a esta última. STS de 26 de mayo de 2011 (RC 6932/2009).

«[...] la entidad absorbente, como sucesora universal, disponía del plazo de seis meses y veinticinco días desde la finalización del período impositivo, plazo que en este caso concluía, como bien expone la sentencia, el 21 de noviembre de 1998.

Antes del referido plazo, si se optaba por el régimen de diferimiento, la absorbente pudo presentar la declaración del Impuesto de Sociedades de la absorbida, en calidad de sucesora a título universal de la misma, con base imponible "0", en la medida en que la renta generada por SERVIPUBLIC se incorporaría, según lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley del Impuesto de Sociedades, a su propia base imponible. Por el contrario, si no se optaba por el Régimen especial de diferimiento, la sociedad absorbente, siempre como sucesora universal, tendría que haber sido la presentadora de la declaración del Impuesto correspondiente a SERVIPUBLIC.

No lo hizo así, SERVICIOS FUNERARIOS DEL TURIA, S.L. en el plazo concedido para ello, esto es, en el de seis meses y 25 días desde la extinción de SERVIPUBLIC, que, como se ha dicho finalizó el 21 de noviembre de 1998. En cambio, cuando llegó la hora de hacer la declaración del Impuesto de Sociedades, del ejercicio 1998, realizó la presentación de la misma en 26 de julio de 1999 y, de forma extemporánea, incluyó en su base imponible, el importe de la correspondiente a la sociedad absorbida (declaración de 1998, presentada en 26 de julio de 1999), lo que produjo el efecto interruptivo previsto en el artículo 66.1.c) de la Ley General Tributaria de 1963, sin que tal conducta pueda ser calificada de actuación de tercero, que es el único argumento utilizado por la recurrente, y ello en razón de que también en este caso actuaba la sociedad absorbente como sucesora a título universal.

[...]» (FJ 2º).

IV.2.3.3.3. Necesidad de notificación

Las circunstancias interruptivas han de ser notificadas por la Administración tributaria al sujeto pasivo para que tenga conocimiento formal de las mismas y, por tanto, tengan eficacia interruptiva del cómputo de la prescripción. STS de 31 de octubre de 2012 (RC 6591/2009). Jurisprudencia reiterada.

«Es unánime y reiterada la jurisprudencia que exige que, tal y como imponen las garantías exigibles a favor del administrado, no se puede conceder efecto interruptivo alguno a ninguna resolución de la Administración hasta su puesta en conocimiento del interesado (sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 11 noviembre de 1996, 5 de octubre de 1998, 12 de abril de 2000 y 4 de mayo de 2005, entre otras).

La obligación de la Administración de comunicar al obligado tributario el trámite de solicitud de información tributaria a otra Administración, indicando los efectos o incidencias que dicha tramitación tiene en el procedimiento inspector, se conecta con el principio de seguridad jurídica que asiste al administrado, que impide que pueda la

Administración unilateralmente interpretar la Ley y el Reglamento ensanchando los plazos máximos impuestos a su arbitrio sin ni siquiera comunicarlos a quien sufre sus consecuencias.

El principio de buena fe que ha de presidir las relaciones de la Administración tributaria con los administrados hace imposible que puedan excluirse de los plazos máximos de resolución aquellos periodos respecto de los cuales decide por sí la Administración que se deben a dilaciones del sometido a comprobación sin que éste conociera siquiera que son tales dilaciones ni sus consecuencias.

El obligado tributario tiene derecho, como así se recoge en la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, a conocer en todo momento el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte y a ser informado de las actuaciones de la Administración que tengan una incidencia en su esfera jurídica, lo que, a la postre, supone incrementar su seguridad jurídica.

[...]

Las circunstancias interruptivas de la prescripción han de ser notificadas al sujeto pasivo para que tenga conocimiento formal de las mismas y, por tanto, tengan eficacia interruptiva del cómputo de la prescripción. Al no aparecer en el expediente la notificación citada, hay que concluir, en el caso tratado, en la no producción de ningún acto interruptivo realizado con conocimiento del sujeto pasivo.

[...]» (FJ 4º.2).

En el mismo sentido STS de 22 de octubre de 2012 (RC 5063/2009, FJ 4º.3).

Las actuaciones notificadas a uno de los coherederos son ineficaces para interrumpir la prescripción respecto de los demás. SSTS de 28 de septiembre de 2012 (RC 838/2010, FJ 3º, *in fine*) y 8 de octubre de 2012 (RC 1096/2010, FJ 3º, *in fine*), que remite a la anterior.

Los intentos de notificación válidamente realizados interrumpen la prescripción, en tanto en cuanto acreditan que la Administración no permaneció inactiva y su actividad la desplegó en el domicilio de la sociedad contribuyente con la finalidad de hacer llegar a su conocimiento la liquidación practicada, STS de 23 de febrero de 2012 (RC 2059/2009, FJ 3º); mientras que, *contrario sensu*, las notificaciones defectuosas son insuficientes para la interrupción de la prescripción, STS de 15 de septiembre de 2011 (RC 6538/2008, FJ 3º).

La ineficacia de un acto de liquidación, por no haber sido regularmente notificado, no afecta a su validez, pero le impide interrumpir la prescripción del derecho a liquidar. STS de 13 de octubre de 2011 (RCUD 244/2009, FJ 4º). Reitera jurisprudencia previa.

IV.2.3.3.4. Eficacia en caso de recursos y reclamaciones

Los actos interruptivos de la prescripción del derecho a liquidar no se extienden a la acción de cobro, por lo que se puede producir la prescripción de esta última aun estando vivo el derecho a determinar la deuda tributaria en los procedimientos revisores en curso. STS de 30 de marzo de 2011 (RC 483/2007, FJ 1º).

Jurisprudencia consolidada. **En el mismo sentido la STS de 27 de enero de 2011 (RC 3333/2006), donde expresivamente se lee:**

«[...] habida cuenta de que las actuaciones valoradas por la sentencia para considerar interrumpida la prescripción se desplegaron en el ámbito de las reclamaciones económico administrativas contra la liquidación de cuya ejecución ahora tratamos y de que en ningún momento se había acordado la suspensión de la misma, resulta concluyente, con arreglo a la jurisprudencia antes reseñada, que este motivo de casación debe de ser estimado, al haber incurrido la sentencia impugnada en infracción de la doctrina que en aquella hemos sostenido sobre la no extensión de los efectos interruptivos de la prescripción de las actuaciones realizadas en función del derecho a liquidar a los plazos previstos para el ejercicio del derecho a hacer efectivo el cobro de la deuda tributaria» (FJ 3º in fine).

Sin embargo, las actuaciones recaudatorias de una liquidación tributaria recurrida en vía económico-administrativa y no suspendida sí interrumpen la prescripción del derecho a liquidar de la Administración tributaria. STS de 18 de junio de 2012 (4956/2008).

«Se trata de determinar si las actuaciones recaudatorias de la deuda liquidada por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 1994, producidas durante la sustanciación de la reclamación económico-administrativa interpuesta frente a dicha liquidación, son susceptibles de interrumpir el plazo de prescripción del derecho a practicar esa liquidación.

Para resolver esta [...] cuestión se ha de partir de lo dispuesto en el artículo 66.1.a) de la Ley General Tributaria de 1963, en su redacción aplicable racione temporis, conforme al que «[l]os plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 64 se interrumpen: a) Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento comprobación, liquidación y recaudación del tributo devengado por cada hecho imponible. Asimismo, los plazos de prescripción para la imposición de sanciones se interrumpirán además de por las actuaciones mencionadas anteriormente, por la iniciación del correspondiente procedimiento sancionador». Los plazos aludidos en las letras a) y b) del artículo 64 eran, respectivamente, el del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y el de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.

Esta Sala dejó sentado en la sentencia de 18 de junio de 2004 (casación 6809/99, FJ 3º) [cuya doctrina hemos reiterado después, entre otras, en las sentencias de 19 de junio 2008 (casación para la unificación de doctrina 265/04, FJ 3º); 3 de noviembre de 2009 (casaciones 6278/07 y 6532/05, FFJJ 3º y 4º, respectivamente); 5 de julio de 2010 (casación 725/05, FJ 4º), y 27 de enero de 2011 (casación 3333/06, FJ 3º)], que ambas modalidades de prescripción son conceptual y operativamente distintas, pero que se hallan estrechamente relacionadas, puesto que si prescribiera la acción para exigir el pago (acción recaudatoria), por no haberse iniciado la vía de apremio o por haberse paralizado ésta, también se produciría la extinción del derecho a determinar la deuda tributaria (derecho a liquidar), por carencia de objeto, y, viceversa, la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria dejaría sin sentido a la acción recaudatoria, aunque ésta no hubiera prescrito.

Añadimos en el mismo pronunciamiento que la circunstancia de que el artículo 66.1.a) de la Ley General Tributaria de 1963 los regulaba conjuntamente, como un totum revolutum, no significaba que pudiera confundirse la interrupción de las distintas modalidades de prescripción, pues los actos conducentes al reconocimiento, la regularización, la inspección, la comprobación y la liquidación se referían obviamente sólo al derecho a liquidar y a la acción de imponer sanciones [cuando se ejercía conjuntamente, no después de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes (BOE de 27 de febrero), en que se establecieron procedimientos separados] y no, por razones de prioridad temporal, a la acción de cobro; mientras que los actos de aseguramiento y los de recaudación aludían sin duda a esta última acción.

Afirmamos, además, que según fuera el objeto de las reclamaciones o de los recursos así sería el alcance interruptivo de la prescripción producida con su interposición, de modo que una reclamación contra la providencia de apremio, contra una providencia de embargo o contra cualquier otro acto recaudatorio interrumpe la acción de cobro, nada más, mientras que la reclamación contra la liquidación, produce el mismo efecto únicamente respecto de la prescripción del derecho a liquidar.

Reconocimos, pues, el "prius lógico y funcional" del derecho a liquidar respecto de la acción de cobro, pero sin dejar de sostener que los actos interruptivos del primero no se extienden a la segunda. Matizamos, no obstante, que sólo podía producirse la prescripción de la acción de cobro si la liquidación recurrida no había sido suspendida. Recordamos, en fin, que la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), que como aquí acontece no era aplicable temporalmente al caso que allí enjuiciamos, ha eliminado el totum revolutum de los actos interruptivos de la prescripción, distinguiendo en su artículo 68 las reclamaciones o los recursos contra la liquidación (apartado 1, letra b) de los interpuestos frente a los actos recaudatorios (apartado 2, letra b), perspectiva que, pese a su no muy precisa redacción, apoya la tesis de esta Sala.

El problema que se nos plantea ahora es el inverso, esto es, si las actuaciones recaudatorias de una liquidación tributaria recurrida en vía económico-administrativa y no suspendida interrumpen la prescripción del derecho a liquidar de la Administración tributaria.

El «prius lógico y funcional» entre el derecho a liquidar y el ejercicio de la acción de cobro no permite entender, bajo el designio del artículo 66.1.a) de la Ley General Tributaria de 1963, que los actos de recaudación de una liquidación tributaria no suspendida fueran irrelevantes para detener el cómputo del plazo prescriptivo del derecho a liquidar, pese a haberse producido después de presentado el escrito de alegaciones en el procedimiento económico-administrativo seguido contra la misma ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional, porque esos actos recaudatorios realizados con el conocimiento de «Intexplast» son inequívoca muestra de una actividad de la Administración tributaria relacionada con la susodicha liquidación; en otras palabras, la extinción de la deuda tributaria reclamada, efecto jurídico que esta Sala ha anudado a la inactividad en la vía económico-administrativa por el plazo prescriptivo legalmente establecido, no puede producirse si falta la premisa de la que dimana tal consecuencia jurídica, esto es, la ausencia de actividad de la Administración por el plazo prescriptivo en relación con la obligación tributaria liquidada y discutida.

Porque una cosa es que, dentro de las causas de interrupción de la prescripción contempladas en el artículo 66.1.a) de la Ley General Tributaria de 1963, los actos de aseguramiento y de recaudación se refirieran a la acción de cobro, mientras que, por razones de prioridad temporal, los conducentes al reconocimiento, la regularización, la inspección, la comprobación y la liquidación aludieran únicamente al derecho a liquidar, y otra bien distinta es que de ahí pudiera derivarse la absoluta irrelevancia de los actos de recaudación de la deuda tributaria liquidada para interrumpir la prescripción del derecho a liquidar la mencionada deuda, cuando esa situación pudiera darse, como acontecía en el caso aquí enjuiciado» (FJ 2º).

En el mismo sentido que esta última la STS de 11 de octubre de 2012 (RCUD 6534/2011, FJ 4º).

La solicitud por escrito de la suspensión de la ejecución del fallo del Tribunal Económico-Administrativo Regional no interrumpe la acción recaudatoria. STS de 10 de mayo de 2012 (RC 222/2009, FJ 3º), que reproduce la previa de 9 de febrero de 2012 (RC 5272/2008).

«[...] En definitiva, la Administración Tributaria está obligada, como dice la parte recurrida, a instar la recaudación de las deudas tributarias conforme los principios constitucionales de eficacia, objetividad, interés general y sometimiento a la ley recogidos en el artículo 103.1. de la Constitución. Y no puede paralizar su actuación, sino que debe continuar los procedimientos de oficio hasta el final para garantizar el interés general y los servicios públicos.

[...]

[E]sta Sala compartiendo, los razonamientos expuestos por el órgano de instancia, no puede atribuir eficacia interruptiva al escrito de 21 septiembre de 1999 pues: A) No es un recurso contra la resolución del TEAR de 23 de septiembre de 1998, notificada el 17 noviembre de 1998, puesto que dicha resolución era favorable al particular y era firme. B) En ningún momento se produjo un acuerdo de suspensión de acto alguno ni ésta fue solicitada. C) Transcurrido el plazo de cuatro años, dicho escrito no impidió que la Administración ejecutara el acuerdo del TEAR, sin que en ningún momento se molestara en contestarlo.

El escrito no resulta incardinable en el apartado a) del artículo 66.1. L.G.T. de 1963, partiendo de un hecho indubitado, puesto de relieve por la sentencia impugnada, que en el caso de autos lo que está en juego es el derecho al cobro de las deudas tributarias por parte de la Administración, no el tema de su existencia.

Y precisamente porque lo que se discute es el derecho previsto en el apartado c) de aquel artículo, tampoco puede atribuirse esa eficacia a un escrito que no merece el más mínimo comentario por parte de la Hacienda Pública y que no evita la ejecución, única cuestión a la que se refería el mismo, eso sí, transcurrido el plazo de prescripción del referido derecho.

En suma, la propia conducta de la Administración pone de relieve que el escrito carecía de toda eficacia interruptiva y que no es posible la incardinación del mismo en el artículo 66.1.c) de la Ley General Tributaria, tal como pretende el recurrente» (FJ 3º).

Resulta inviable iniciar el cobro de una deuda tributaria cuando ha sido suspendida su ejecutividad, por lo tanto tampoco puede ponerse en marcha el cómputo del plazo de prescripción. SSTs de 23 de mayo de 2011 (RRC 250/2008 y 257/2008). Reiteran doctrina consolidada.

«Cuando la ejecutividad de una deuda tributaria se suspende, el órgano de recaudación no puede iniciar ni exigir su cobro. Por ello, tampoco puede arrancar el cómputo del plazo de prescripción. Así lo hemos entendido en reiteradas ocasiones; sirva como ejemplo la sentencia 3 de diciembre del 2009 (casación 6278/07, FJ 3º), en la que se reproduce el criterio de las dictadas el 19 de junio de 2008 (casación 265/04, FJ 3º) y el 23 de mayo de 1997 (apelación 12338/91, FJ 3º). Sostuvimos entonces, y reiteramos ahora, que la suspensión de la ejecutividad del ingreso o del cumplimiento de la obligación tributaria impide que corra la prescripción. Resulta inviable iniciar el cobro de una deuda tributaria cuando ha sido suspendida su ejecutividad, por lo tanto tampoco puede ponerse en marcha el cómputo del plazo de prescripción» (FJ 3º).

La impugnación del acto declarativo en vía contencioso-administrativa no interrumpe la prescripción de la acción ejecutiva, salvo que dicha ejecutividad esté suspendida. STS de 21 de mayo de 2012 (RC 2868/2009).

«No compartimos [...] las razones y los argumentos [...] de la sentencia recurrida, en la que con pleno acierto se ponen de manifiesto datos tan relevantes como el de que la doctrina del Tribunal Supremo sobre la materia se ha limitado sustancialmente al ámbito de los recursos y reclamaciones formalizados ante la propia Administración tributaria y el de que la acción impulsora de la actividad administrativa y por tanto interruptiva de la prescripción solo habría quedado devuelta a la esfera de la Administración cuando culmina la vida del proceso.

Por lo que se refiere al primero de los datos mencionados, con toda evidencia, la sentencia de 8 de junio de 2004, en la que la parte recurrente basa fundamentalmente su pretensión, resuelve un supuesto no de recurso jurisdiccional sino de una reclamación en la vía económico-administrativa frente al acto de liquidación al que se refería la vía ejecutiva a la sazón impugnada y su conclusión no difiere en este punto de la que se mantiene en la sentencia de instancia, en cuanto al efecto interruptivo de aquella concreta vía con respecto al procedimiento de apremio, aunque el texto de la sentencia del Tribunal Supremo que comentamos hace también un breve apunte sobre el evento de que existiere un debate jurisdiccional acerca de la legalidad del acto de la liquidación, al decirnos que

"(...) la Ley deja perfectamente claro que si el contribuyente no obtiene la suspensión, la obligación tributaria aunque esté controvertida debe ser cumplida por vía ejecutiva y además precisa que en el procedimiento ejecutivo que se inicie no pueden traerse o plantearse los motivos de discrepancia sobre la liquidación, como así lo precisa y aclara el artículo 137 de la Ley General Tributaria, que regula la motivos de impugnación de la providencia de apremio, entre los cuales no se encuentran los de fondo relativos a la liquidación, con lo cual se separan adecuadamente el procedimiento declarativo respecto del procedimiento ejecutivo, de modo que si por incuria de la ADMINISTRACION esta permanece inactiva en el procedimiento ejecutivo, se puede producir la prescripción de la acción de cobro, aunque permanezca vivo el derecho a determinar la deuda tributaria, como consecuencia de los procedimientos revisorios en curso (recurso de reposición, reclamación económico-administrativa y recursos jurisdiccionales), lo cual no elimina la subordinación

funcional del procedimiento ejecutivo, respecto de los anteriores, porque si la liquidación es anulada o reducida, el procedimiento ejecutivo, no prescrito, se verá lógicamente afectado y deberá respetar el resultado de los procedimientos revisores".

Se observa en el párrafo que a pesar de que ciertamente no era preciso para resolver el litigio sobre el que se pronunciaba, sin embargo esta Sala puso dentro de un mismo nivel, a los efectos concretos del cómputo de la prescripción de la fase ejecutiva, negándole efecto interruptivo, a cualquier reclamación frente al acto declarativo de la deuda tributaria, cualquiera que fuese su naturaleza, ya administrativa ya jurisdiccional.

Este sentido unitario de los efectos de una reclamación formulada a la liquidación y sus efectos sobre la actuación ejecutiva de la misma la observamos también, -contemplada en la perspectiva de que medie una suspensión de la ejecutividad de aquella-, en la sentencia, entre otras que en ella citamos, de 22 de diciembre de 2010 (recurso de casación 182/2007), en la que indicábamos, reproduciendo el texto de una de 29 de abril de 2008, que

"la Administración no puede iniciar la vía ejecutiva en tanto la decisión sobre la suspensión penda de los órganos económico-administrativos. Lo mismo cabe decir en los supuestos en que la solicitud de suspensión se produzca en vía judicial. [...] La posibilidad de que la Administración tributaria dicte providencia de apremio sobre una liquidación impugnada en vía económico-administrativa (y con mayor motivo si lo ha sido en vía jurisdiccional), y respecto de la cual se ha solicitado la suspensión de la ejecución, sin haber resuelto sobre esa suspensión".

Esta tensión unitaria a favor de que los efectos de los ámbitos administrativos y jurisdiccionales de reclamación con respecto a las liquidaciones tengan el mismo efecto durante su pendencia en cuanto a los procedimientos de ejecución de los mismos, tiene su razón básica de ser en la circunstancia jurídica de que, salvo que medie una decisión suspensiva de la ejecutividad de aquellas, la Administración tiene expedito el camino para ejecutarlas y si no lo hace incurre en la inactividad que justifica que se compute el transcurso del plazo de prescripción, siendo por eso incorrecta la parte del argumento de la sentencia impugnada según el cual solo queda devuelta a la Administración la acción impulsora de la actividad administrativa e interruptiva de la prescripción cuando culmina la vida del proceso, ya que con relación a la fase ejecutiva, de su posible ejercicio solamente se le puede privar a la Administración a través de una decisión suspensiva, en este caso inexistente y que por eso no requería de devolución alguna para que aquella la hubiera activado y al no hacerlo así en los términos que con anterioridad hemos referenciado, nos lleva a la doble decisión de estimar el recurso de casación y, asimismo, el contencioso-administrativo que está en su origen» (FJ 4º).

En el mismo sentido STS de 10 de diciembre de 2012 (RC 2381/2011), donde de forma más resumida se dice, reiterando consolidada jurisprudencia, lo que sigue:

«Ya hemos señalado en nuestra sentencia de 18 de junio de 2004 (casación 6809/99, FJ 3º) que «si el contribuyente no obtiene la suspensión, la obligación tributaria aunque esté controvertida debe ser cumplida por vía ejecutiva (...) de modo que si por incuria de la Administración ésta permanece inactiva en el procedimiento ejecutivo, se puede producir la prescripción de la acción de cobro, aunque permanezca vivo el derecho a determinar la deuda tributaria, como consecuencia de los procedimientos revisorios en

curso (recurso de reposición, reclamación económico-administrativa y recursos jurisdiccionales)».

Hemos dicho que, sólo cuando la ejecutividad de una deuda tributaria se suspende, el órgano de recaudación no puede exigir su cobro; por ello, tampoco puede arrancar el cómputo del plazo de prescripción. Sirva como ejemplo la sentencia 3 de diciembre del 2009 (casación 6278/07, FJ 3º), en la que se reproduce el criterio de las dictadas el 19 de junio de 2008 (casación 265/04, FJ 3º) y el 23 de mayo de 1997 (apelación 12338/91, FJ 3º); más recientemente, puede consultarse la de 18 de julio de 2001 (casación 6103/08, FJ 3º). Sostuvimos entonces y reiteramos ahora que la suspensión de la ejecutividad del ingreso o del cumplimiento de la obligación tributaria impide que corra la prescripción. Resulta inviable iniciar el cobro de una deuda tributaria cuando ha sido suspendida su ejecutividad y, por lo tanto, tampoco puede ponerse en marcha el cómputo del plazo de prescripción. Por el contrario, si tal medida cautelar no ha sido adoptada, la Administración debe iniciar el procedimiento para hacer efectivo su cobro, puesto que la inactividad prolongada por tiempo superior al establecido en el artículo 66 de la Ley 58/2003 determinar inexorablemente la prescripción de su derecho al cobro.

[...]» (FJ 3º).

Los recursos o reclamaciones instados contra actos que resulten declarados nulos de pleno derecho carecen de eficacia interruptiva de la prescripción. STS de 20 de enero de 2011 (RCUD 120/2005, FJ 6º). Reitera la doctrina sentada por la de 11 de febrero de 2010 (RC 1707/2003, FJ 4º).

Los recursos o reclamaciones instados contra actos que resulten anulados tienen, en cambio, eficacia interruptiva de la prescripción. STS de 25 de octubre de 2012 (RC 5068/2010, FJ 3º), que remite a las previas de 14 de junio de 2012 (RC 5043/2009, 6219/2009, 6386/2009 y 2413/2010).

IV.2.3.4. Efectos

Una cosa es la prescripción del derecho de la Administración a la determinación de una deuda tributaria, cuyas consecuencias se arrastran en el futuro y afectan a ejercicios no prescritos, y otra es la realidad y naturaleza de las cosas, que son y no pueden dejar de ser en ejercicios futuros, por lo que configurado erróneamente un concepto impositivo en un ejercicio prescrito, nada impide su adecuada configuración en los posteriores no prescritos. STS de 27 de noviembre de 2012 (RC 1137/2010, FJ 5º.)

La prescripción extingue la deuda tributaria y la posibilidad de comprobar hechos que figuraran en la correspondiente autoliquidación, pero no exime de la necesidad de su demostración en ejercicios no prescritos. STS de 8 de noviembre de 2012 (RC 679/2009, FJ 6º).

La actividad que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, que se ha de sujetar al contenido legal de tal facultad. No se puede, pues, excluir la posibilidad de que, dentro de dichas actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que

integran el hecho imponible aún cuando tengan su origen en ejercicios fiscales prescritos. STS de 19 de enero de 2012 (RC 3726/2009).

«La tesis del Abogado del Estado coincide con el criterio de esta Sala de que la actividad inspectora puede producirse en todo momento, sin que pueda sujetársele a plazo alguno, aunque su eficacia no puede traspasar el plazo de prescripción recogido en el artículo 64 de la LGT, de forma que, si bien la Administración puede comprobar los datos declarados por el sujeto pasivo, configurando los elementos que condicionan las sucesivas declaraciones, lo que no puede hacer es extender a los ejercicios que quedan fuera del plazo de los cinco años los efectos de la comprobación, si bien puede fijar, tras la comprobación, los hechos, actos o elementos que determinan lo consignado en las declaraciones que, al quedar dentro del ámbito temporal del artículo 64 de la LGT, sí pueden ser objeto de investigación y cuyo resultado podría ser el de la práctica de nueva liquidación por parte de la Administración. Es decir, la actividad que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, que se ha de sujetar al contenido legal de tal facultad. Interpretar lo contrario sería tanto como reconocer una especie de ultra actividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella, que no podrían regularizarse pese a que en ellos se obtuvieran rendimientos, ganancias, deducciones o pérdidas que, originarias de la relación jurídica nacida del ejercicio prescrito, hubieran de ser comprobadas, dando lugar a la exigibilidad, en su caso, de la deuda tributaria correspondiente.

No se puede, pues, excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aún cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos» (FJ 6º.3).

Una cosa es que no se puedan revisar los ejercicios prescritos, y, otra, bien distinta, que la Administración tenga que pasar por decisiones de terceros que por afectar a ejercicios prescritos no pueden ser revisadas pero siguen produciendo efectos, integrantes del hecho imponible, sobre ejercicios no prescritos. STS de 30 de marzo de 2011 (RC 4442/2006).

«[...] Ha de rechazarse [...] la existencia de valores firmes para la Administración por haber sido determinados tales valores en el año 1989 por arrendador y arrendatario y no haber procedido la Administración a su rectificación. Efectivamente, el que tales valores hayan sido aceptados para ejercicios ya prescritos no implica que la Administración haya de pasar por ellos cuando se trata de hacerlos valer (sus efectos) en ejercicios no prescritos. Efectivamente, una cosa es que no se puedan revisar los ejercicios prescritos, y, otra, bien distinta, que la Administración tenga que pasar por decisiones de terceros que por afectar a ejercicios prescritos no pueden ser revisadas pero siguen produciendo efectos, integrantes del hecho imponible, sobre ejercicios no prescritos. [...]» (FJ 2º).

IV.2.5. CONDONACIÓN

IV.3. PERIODO VOLUNTARIO

IV.4. PRESENTACIÓN VOLUNTARIA EXTEMPORÁNEA

IV.4.1. Recargos

IV.4.1.1. Naturaleza

Cumplen una función coercitiva, disuasoria o de estímulo, que no los convierte en sanciones en sentido propio, porque su función no es represiva o de castigo, siempre y cuando no alcancen valor de las sanciones. STS de 2 de junio de 2011 (RC 2363/2008).

«[...] como tiene señalado el Tribunal Constitucional en diversas ocasiones (por todas, STC 239/1988), "los postulados del art. 25 CE no pueden aplicarse a ámbitos que no sean los específicos del ilícito penal o administrativo, siendo improcedente su aplicación extensiva o analógica, como resulta de las SSTC 73/1982, 69/1983 y 96/1988, a supuestos distintos o a actos, por su mera condición de ser restrictivos de derechos, si no representan el efectivo ejercicio del ius puniendi del Estado o no tienen un verdadero sentido sancionador".

El tema de los recargos suscita el problema de si son o no consecuencia ejercicio de un "ius puniendi" del Estado, tanto más cuanto que los antecedentes legislativos de la actual regulación no son precisamente ejemplificadores.

No cabe duda que el legislador tiene a su disposición un cierto margen de libertad de configuración para lograr el pago en tiempo de las deudas tributarias. En este sentido, el Tribunal Constitucional, en la Sentencia 164/1995, de 13 de noviembre, citada por la recurrente, tiene declarado (F.J.·) que "el art. 31.1 CE habilita al legislador para proteger el especial interés de la Hacienda Pública en el pago puntual de las deudas tributarias con medidas eficaces cuya finalidad sea no sólo la de «compensar o resarcir al erario público por el perjuicio que le supone la no disposición tempestiva de los fondos necesarios para atender a los gastos públicos», sino también la de «salir preventivamente al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes, y ante el riesgo de que dicha actitud pudiera generalizarse»."

En ejercicio de la "libertad configurativa" reconocida por la Constitución la Ley 25/1995, de 20 de julio, que dio nueva redacción al artículo 61 de la Ley General Tributaria de 1963, estableció en el apartado 3 una serie de recargos en los que existe el rasgo común, que es el de transcurso del plazo voluntario de ingreso. Que el porcentaje del recargo difiera (5%,10%,15% y 20%) en función del mayor o menor retraso, responde también a la opción legítima del legislador y dentro de cada segmento temporal de los indicados por la ley (tres, seis o doce meses), que el ingreso se realice al principio o al final, responde ya a la conducta del interesado. Así lo hemos declarado en la Sentencia de esta Sala de 25 de noviembre de 2010 (recurso de casación número 888/2006).

Puede ocurrir, ciertamente, y las redacciones anteriores del artículo 61 así lo demuestran, que los recargos por ingresos extemporáneos se configuren como auténticas sanciones, en cuyo caso, y como declaró el Tribunal Constitucional en la Sentencia 291/2000 (F.J.12), "al haberse impuesto al recurrente un recargo de naturaleza sancionadora sin procedimiento contradictorio alguno, la Administración ha infringido el art. 24.2 CE al no respetar el derecho fundamental del demandante de amparo a no ser sancionado si no es a través del correspondiente procedimiento en el que, con las modulaciones que procedan, se respeten las garantías que se deducen de este precepto constitucional".

Ello nos lleva de la mano a determinar algún criterio que nos permita afirmar o negar el carácter sancionador del recargo. En este sentido, la propia Sentencia del Tribunal Constitucional, a que acabamos de referirnos señaló que para comprobar si el recargo posee o no carácter sancionador es preciso atender a la función que dicho recargo tiene encomendada dentro del sistema tributario o, dicho de manera más precisa, determinar "si dicho recargo tiene una función represiva -en cuyo caso, tratándose de una medida restrictiva de derechos que se impone como consecuencia de una infracción de la Ley, sólo podría justificarse, constitucionalmente, como sanción-, o si, por el contrario, a través del mismo se persiguen otras finalidades justificativas de las que se encuentre ausente la idea de castigo y que permitan, por lo tanto, aplicarlo sin necesidad de observar las garantías constitucionales que rigen la imposición de las sanciones" (STC 276/2000, FJ 4)" (F.J.9).

De aquí que la Sentencia 164/1995, de 13 de noviembre, antes referida, desestimara las cuestiones de inconstitucionalidad suscitadas en relación con el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria, que en la redacción ofrecida por la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, por tanto anterior a la reforma de 1995, disponía que "Los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, comportarán asimismo el abono de interés de demora, con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas. En estos casos, el resultado de aplicar el interés de demora no podrá ser inferior al 10 por 100 de la deuda tributaria".

En efecto, la fundamentación del fallo era la siguiente (F.J. 4):

"(...) Algunos rasgos externos del recargo le confieren cierta imagen sancionadora, en la medida en que constituye la respuesta a una conducta en principio tipificada como ilícito tributario y que consiste en una especie de multa o penalización económica. Efectivamente, como se sostiene en alguna de las cuestiones planteadas, el recargo del 10 por 100 de la deuda tributaria, en la medida en que exceda de la cantidad resultante de aplicar el interés de demora ordinario marcado por el art. 58.2 LGT (que es la que tiene en principio asignada la función indemnizatoria del perjuicio económico que representa para la Administración el retraso en el pago de los tributos), podría ser visto como una multa atenuada por la circunstancia de la espontaneidad del pago. De hecho, el cumplimiento espontáneo está previsto en la Ley General Tributaria como una de las circunstancias a tener en cuenta en la graduación de las sanciones [art. 82 e) LGT, en la redacción vigente a la sazón]. En este sentido, podría pensarse que, más que una verdadera excusa absolutoria o causa de no punibilidad, lo que la voluntariedad del ingreso fuera de plazo representa realmente es una atenuación de la sanción.

Sin embargo, este argumento basado en la existencia de ciertos rasgos comunes del recargo con la sanción no puede ser aceptado. El recargo no tiene un verdadero sentido sancionatorio porque carece de la finalidad represiva, retributiva o de castigo que, en lo que ahora importa, ha destacado este Tribunal como específica de las sanciones en la STC 239/1988. En efecto, al negar la naturaleza sancionadora de las multas coercitivas (además de señalar su verdadera naturaleza como medios de ejecución forzosa de los actos administrativos, esto es, como manifestación de la autotutela administrativa) dijimos que carecían de carácter sancionador por cuanto mediante ellas «no se impone una obligación de pago con un fin represivo o retributivo por la realización de una conducta que se considere administrativamente ilícita», «no se castiga una conducta realizada porque sea antijurídica».

Y en el caso del recargo del art. 61.2 LGT no se aprecia una finalidad represiva o punitiva: en el sistema global de garantías del pago puntual de las deudas tributarias aparecen en primer término las sanciones cuya cuantía supera en mucho el importe de la figura aquí controvertida. Ciertamente, no es éste un argumento definitivo, pero no puede desconocerse su valor indiciario. Si pese al nomen iuris utilizado por el legislador la cuantía del recargo alcanzase o se aproximase al importe de las sanciones, podría concluirse que se trataba de una sanción. En sentido opuesto, cabe pensar que la imposición del pago de una suma de dinero cuya cuantía se aleja muy destacadamente, y por debajo, de las multas, no tiene una finalidad represiva, especialmente cuando se trata de una cifra descendente a medida que el tiempo transcurre y que en último término llega a desaparecer -cuando el interés de demora alcanza el diez por ciento de la deuda tributaria-.

Por otro lado, el hecho de que el recargo impugnado pueda tener una finalidad disuasoria del pago impuntual de las deudas tributarias no lo convierte en una sanción. Una cosa es que las sanciones tengan, entre otras, una finalidad disuasoria, y otra bien distinta que toda medida con una finalidad disuasoria de determinados comportamientos sea una sanción. Así lo ha reconocido este Tribunal expresamente en el caso de las multas coercitivas (STC 239/1988) e indirectamente respecto de otras figuras jurídicas como son los tributos con función extrafiscal: la STC 37/1987, estudiando el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas regulado en la Ley andaluza 8/1984, declara que «la intentio legis del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos sino disuadir a los titulares de propiedades o de empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra que la propia Ley define». En definitiva, resulta claro que la función disuasoria de una figura jurídica no determina sin más su naturaleza sancionadora."

En cambio, la Sentencia del Tribunal Constitucional 276/ 2000, de 16 de noviembre, declaró inconstitucional y nulo el inciso primero del párrafo primero del art. 61.2 de la Ley General Tributaria de 1963, en la redacción dada por Ley 18/1991, de 16 de junio y en la reciente Sentencia 39/2011, de 31 de marzo, y en cuestión de inconstitucionalidad planteada por el propio Pleno del Tribunal, se ha declarado inconstitucional todo el apartado 2 del artículo 61, y, por tanto, en relación con el recargo del 100 por 100 que dicho precepto establecía como sustitutivo del de 50 por 100, para el caso de que el ingreso se efectuara dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso.

La justificación del fallo la encontramos en el F.J. 2, en el que se señala:

"Entrando en el fondo de la cuestión planteada, conviene comenzar recordando que la misma se suscita por la posible contradicción con el art. 24.2 CE del párrafo segundo de art. 61.2 LGT, en la redacción que se deriva de la Ley 18/1991, de 6 de junio. Partiendo de la premisa de que, como ha señalado este Tribunal en numerosas ocasiones, las garantías materiales y procesales recogidas en los arts. 24 y 25 CE sólo resultan aplicables a actos que responden al ejercicio del ius puniendi del Estado (SSTC 73/1982, de 2 de diciembre, FJ 3; 69/1983, de 26 de julio, FJ 4; 96/1988, de 26 de mayo, FJ 3; 239/1988, de 14 de diciembre, FJ 2; 164/1995, de 8 de noviembre, FJ 4; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 3; 291/2000, de 30 de noviembre, FJ 8; y 121/2010, de 29 de noviembre, FJ 7), en la STC 291/2000 nos interrogamos, en primer lugar, acerca de la naturaleza del recargo del 100 por 100 establecido en el precepto ahora

cuestionado y, con fundamento en la doctrina sentada en relación con el recargo del 50 por 100 en la STC 276/2000, de 16 de noviembre, llegamos a la conclusión de que el recargo previsto en el párrafo segundo del art. 61.2 LGT tiene naturaleza sancionadora en la medida en que posee la "finalidad represiva, retributiva o de castigo" que hemos venido destacando como propia de las sanciones (entre otras, SSTC 239/1988, de 14 de diciembre, FJ 2; 164/1995, de 8 de noviembre, FJ 4; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 3; y 121/2010, de 29 de noviembre, FJ 7).

En la STC 291/2000, FJ 9, argumentamos que para comprobar si el recargo establecido en el art. 61.2, párrafo segundo, LGT posee o no carácter sancionador es preciso atender a la función que dicho recargo tiene encomendada dentro del sistema tributario o, dicho de manera más precisa, determinar "si dicho recargo tiene una función represiva -en cuyo caso, tratándose de una medida restrictiva de derechos que se impone como consecuencia de una infracción de la Ley, sólo podría justificarse, constitucionalmente, como sanción-, o si, por el contrario, a través del mismo se persiguen otras finalidades justificativas de las que se encuentre ausente la idea de castigo y que permitan, por lo tanto, aplicarlo sin necesidad de observar las garantías constitucionales que rigen la imposición de las sanciones" (STC 276/2000, FJ 4). Y, tras indagar sobre las funciones que cumple el recargo del 100 por 100 que establece el párrafo segundo del art. 61.2 LGT, resolvimos que dicha medida tiene carácter sancionador.

En efecto, al igual que en el recargo del 50 por 100 que examinamos en la STC 276/2000, en el que ahora enjuiciamos cabe reconocer, ante todo, una medida que se concreta en la imposición de un mal o gravamen como consecuencia de la comisión por parte de su destinatario de una conducta ilícita que, además y en lo que ahora importa, resulta subsumible en la infracción administrativa tipificada entonces en el art. 79 a) LGT -consistente, en la redacción entonces vigente, en "dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, de los pagos a cuenta o fraccionados, así como de las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener"-, y que "constituye una forma de disuadir a los contribuyentes de que presenten las declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones fuera de plazo"; "función que, aun cuando ciertamente no es determinante de la naturaleza sancionadora de un acto (por todas STC 276/2000, FJ 4), sí que, en determinadas circunstancias, puede constituir un indicio de su carácter sancionador. De ahí que para poder apreciar si este recargo tenía este carácter tuvimos que comprobar que esta medida restrictiva no cumplía otras funciones que pusieran de manifiesto que estos tributos no tienen carácter represivo" (STC 291/2000, FJ 9).

En la STC 291/2000 consideramos aplicable al recargo del 100 por 100 la conclusión alcanzada a este respecto, a propósito del recargo del 50 por 100, en la STC 276/2000, en la que "[e]sta indagación nos llevó a descartar que estos recargos fueran un medio para constreñir el cumplimiento de una obligación (su función no es la de asegurar la ejecución de un acto administrativo, como ocurre con las multas coercitivas: STC 239/1988, FJ 2). Tampoco consideramos que constituyeran una forma coactiva de asegurar la legalidad conculcada (SSTC 181/1990, de 15 de noviembre, FJ 4; 119/1993, de 19 de abril, FJ 3). Si así fuera la norma que prevé este recargo se limitaría a ordenar el pago de la deuda tributaria debida y a aplicar las medidas de neutralización financiera precisas para compensar a la Administración del coste que le supone dejar de disponer a tiempo de las cantidades dinerarias que le son legalmente debidas, lo que no ocurre en el caso del recargo del 50 por 100, ya que el pago de la

cantidad de dinero en que el recargo consiste supera ampliamente la establecida en la Ley como intereses de demora. Y por último descartamos que estos recargos tuvieran naturaleza tributaria, pues el plus de la deuda tributaria inicialmente prevista en las normas reguladoras de los impuestos que implica el recargo no tiene como fin la exigencia de un tributo -no existe un nuevo hecho imponible revelador de una nueva capacidad económica-, sino el pago de una cantidad adicional por haber incumplido el deber de ingreso en plazo que la norma tributaria establece" (STC 291/2000, FJ 9).

Una vez excluido que la medida restrictiva de derechos en que consiste el recargo del 100 por 100 pudiera justificarse como medio para constreñir al cumplimiento de una obligación, en la STC 291/2000 rechazamos asimismo -al igual que habíamos hecho con anterioridad en relación con el del 50 por 100- que dicho recargo cumpliera "una función indemnizatoria y de estímulo positivo que permitiera excluir la función de castigo propia de las sanciones". Por un lado, aunque en la STC 276/2000 apreciamos que el recargo del 50 por 100 "tiene una función resarcitoria -tiene un componente indemnizatorio- tal función no excluía el carácter sancionador de esta medida, pues la cuantía del recargo coincide exactamente con la sanción mínima prevista en el art. 87.1 LGT para las infracciones tributarias graves tipificadas en el art. 79 a) LGT, y por ello la aplicación de estos recargos no supone otorgar al contribuyente un trato muy distinto del que le correspondería si se aplicaran las medidas que la propia LGT califica como sanciones. De este modo, al no existir una diferencia importante entre la cuantía del recargo y la de las sanciones, consideramos que este recargo cumplía, además de las otras funciones indicadas, la misma función de castigo que es propia de los actos sancionadores" (STC 291/2000, FJ 9). Por otro lado, en "la STC 267/2000 descartamos que el recargo del 50 por 100 respondiera a otros fines que pudieran excluir su carácter sancionador. Y a la misma conclusión debemos llegar ahora puesto que, si en aquel caso consideramos que al tener el recargo una cuantía del 50 por 100 no podía considerarse que este recargo cumpliera una función de estímulo positivo -la cuantía del recargo coincidía exactamente con la sanción mínima prevista en el art. 87.1 LGT-, en este supuesto, en el que la cuantía del recargo es del 100 por 100, tampoco cabe apreciar que cumpla una función de estímulo positivo que excluya su carácter sancionador, ni se trata de un medio para constreñir al cumplimiento de una obligación, ni, por supuesto, tiene naturaleza tributaria" (STC 291/2000, FJ 10).

En definitiva, el recargo del 100 por 100 de la deuda tributaria establecido en el párrafo segundo del art. 61.2 LGT, en su redacción dada por la Ley 18/1991, de 6 de junio, en tanto que supone una medida restrictiva de derechos que se aplica en supuestos en los que ha existido una infracción de la ley y desempeña una función de castigo, no puede justificarse constitucionalmente más que como sanción."

Pues bien, a partir de que la sanción también cumple una función "coercitiva, disuasoria o de estímulo", como reconoce el propio Tribunal Constitucional en alguna de las sentencias antes indicadas, debemos de reconocer el esfuerzo realizado en pro de que la gestión de los tributos se lleve a cabo de una manera fluida, evitando la generalización de conductas dilatorias del ingreso tributario debido. Por ello, en realidad, la doctrina del Tribunal Constitucional viene aceptando que el recargo cuyo importe se aleja del de la sanción no tiene este último carácter.

Bajo dicho parámetro, entendemos que en el presente caso, el artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963, en la versión de la Ley 25/1995, no contiene una manifestación del "ius puniendi" del Estado. Y no se trata solo de que el propio artículo

61.3 al prever los recargos, señale que ello se sufrirá "con exclusión de la sanción" o de que el artículo 79 a) de la Ley excluya la infracción en el caso de regularización conforme al artículo 61 o cuando tenga aplicación lo dispuesto en el artículo 127; es que el porcentaje de los recargos regulados para ingresos y declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, en que el máximo es del 20%, se aparta con mucho del previsto en el artículo 87.1 de la Ley General Tributaria para las infracciones graves, entre las que figura la de dejar de ingresar la deuda tributaria, pues en tal precepto se prevé un arco porcentual que va desde el 50% al 150%.

Por último, en materia de declaraciones periódicas de IVA, esta Sala ha tenido ocasión de distinguir los presupuestos del recargo por presentación extemporánea y la aplicación de la sanción por ingreso fuera de plazo cuando no concurren aquellos (Sentencias de 27 de septiembre de 2010, dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina 3308/2008 y de 22 de diciembre de 2010, correspondiente al recurso de casación para la unificación de doctrina 35/2007, a las que nos remitimos)» (FJ 4º).

IV.4.1.2. Requisitos

Para poder aplicar el artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963, no basta con ingresar, sino que la regularización de la situación tributaria provocada por una anterior declaración-liquidación o autoliquidación o por la ausencia de la misma requiere cumplir con unos requisitos que resultan lógicos y, por tanto, implícitos en dichas normas; que permitan, en definitiva, la comparación entre ambas declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, relacionándolas, o, si no hubo una anterior, faciliten la identificación del periodo al que corresponde la declaración extemporánea. STS de 18 de julio de 2011 (RC 5491/2008). Sintetiza y reproduce jurisprudencia previa.

«[...] En nuestra sentencia de 27 de septiembre de 2010 (casación para la unificación de doctrina 308/08, FFJJ 6º, 7º y 8º), tras exponer las diferentes tesis sustentadas al respecto por los tribunales superiores de justicia y la propia Audiencia Nacional, dijimos que la Ley General Tributaria de 2003 es, en cierta manera, innovadora al establecer, de manera expresa, en el apartado 4 de su artículo 27, un requisito formal para que puedan aplicarse los recargos previstos para las declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo, al exigir la identificación del período impositivo de liquidación a que se refieren y la necesidad de contener únicamente los datos relativos a dicho período. Esa circunstancia limita la trascendencia temporal de nuestro pronunciamiento hasta la entrada en vigor de la Ley 58/2003, pero en modo alguno excluye la necesidad de que este Alto Tribunal fije una doctrina que sirva para unificar las diversas tesis mantenidas por los tribunales de instancia al interpretar el silencio que a este respecto se aprecia en el artículo 61.3 Ley General Tributaria de 1963. Con tal propósito, partimos del análisis de la finalidad y de la naturaleza de los recargos que se examinan.

Añadimos que de la doctrina del Tribunal Constitucional (sentencias 164/1995, 276/2000 y 93/2001) sólo puede extraerse la conclusión de que no tienen naturaleza sancionadora, salvo que cuantitativamente alcancen el valor de las sanciones. Más bien responden a la idea de facilitar la aplicación de los tributos, sirviendo de estímulo al cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales. Pero parece que, ni siquiera durante la vigencia y aplicación del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963,

cabía incluir en el ámbito de tal incentivo y promoción a las meras autoliquidaciones tardías y "clandestinas", especialmente cuando, en el impuesto sobre el valor añadido, se ingresaba con ocasión de la autoliquidación del cuarto trimestre la deuda tributaria que correspondía a uno anterior, sin ni siquiera señalar de cuál se trataba. Con la aplicación, en tal supuesto, de las consecuencias de la regularización voluntaria podría resultar la generalización de un sistema en el que se diferiera el pago de la deuda de los tres primeros trimestres sin recargo, interés o sanción alguna.

Admitimos que, a diferencia del artículo 27.4 de la vigente Ley General Tributaria de 2003, el artículo 61.3 de la anterior no establecía de manera explícita el requisito de la manifestación expresa para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea, pero subrayamos que era una exigencia implícita la necesidad de indicar expresamente el impuesto, el período y los datos necesarios para realizar las comprobaciones a fin de determinar si efectivamente se produjo una regularización:

(1) En primer lugar, porque es una contradicción conceptual la pretendida "regularización voluntaria tácita". No existe tal regularización si se omiten los datos necesarios para corroborar la situación tributaria que se quiere regularizar. Resultaba y resulta esencial, en la regularización voluntaria, el conocimiento por la Administración de la verdadera situación del sujeto pasivo que incumple, en el correspondiente plazo, las obligaciones de autoliquidación e ingreso de la deuda. Dicho en otros términos, la finalidad del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963 no era diferente a la del artículo 27.4 de la Ley General Tributaria de 2003; en ambos casos se trata de permitir al contribuyente una regularización mediante la presentación de una declaración fuera de plazo que no sólo sea voluntaria sino que facilite al máximo el cumplimiento de sus obligaciones con la necesaria simplificación y agilización de la gestión, para lo que resulta imprescindible la identificación de la obligación tributaria y el periodo al que se refiere.

(2) En segundo término, desde el punto de vista del derecho sancionador, en la medida en que resulte aplicable, no merece el mismo juicio de culpabilidad una regularización voluntaria detallada, por el incumplimiento en tiempo de obligaciones tributarias, que una satisfacción tardía, ocultando o silenciando la realidad del ilícito ya consumado. Cuestión distinta es la repercusión que antes, bajo la vigencia de los artículos 61.3, 78 y 79 de la Ley General Tributaria de 1963, y ahora, en aplicación de los artículos 27 y 191 y siguientes de la de 2003, pueda tener para la tipificación y la graduación de la sanción el ingreso extemporáneo pero voluntario de las deudas tributarias.

Consideramos consustancial al sistema de regularización voluntaria, con la aplicación del correspondiente recargo en lugar de la sanción, la observancia o la concurrencia de los siguientes requisitos:

1º) La extemporaneidad de la declaración o de la autoliquidación, es decir, su presentación fuera del plazo previsto en la normativa reguladora del tributo.

2º) La presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación omitida o de la liquidación complementaria que rectifique la anterior, formulada en plazo, haciendo constar, en ambos casos, el periodo impositivo a que se refieren las bases y las cuotas objeto de regularización.

3º) La existencia de una deuda tributaria a ingresar como consecuencia de la declaración-liquidación o de la autoliquidación presentada.

4º) *La espontaneidad de la declaración-liquidación o autoliquidación presentada sin mediar requerimiento previo de los órganos de la Administración tributaria.*

De donde derivamos que resulta inconcebible tanto una regularización voluntaria que no sea veraz o cierta como una regularización que oculte, aunque sea por silencio, la obligación tributaria a que aquella se refiere. En tal tesitura no puede hablarse, por tanto, de "regularización tácita".

Concluimos precisando, en aras de la seguridad jurídica que la jurisprudencia debe preservar y en cumplimiento de la principal función que corresponda a este Tribunal Supremo, que la interpretación adecuada y procedente, tanto del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963 como del artículo 4 del Real Decreto 1930/1998, es la que considera que no basta con ingresar, sino que la regularización de la situación tributaria provocada por una anterior declaración-liquidación o autoliquidación o la ausencia de la misma requiere cumplir con unos requisitos que resultan lógicos y, por tanto, implícitos en dichas normas; que permitan, en definitiva, la comparación entre ambas declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, relacionándolas, o, si no hubo una anterior, faciliten la identificación del periodo al que corresponde la declaración extemporánea.

Hemos reiterado todo lo anterior en las sentencias de 22 de diciembre de 2010 (casación para la unificación de doctrina 35/07, FJ 3º), 3 de mayo de 2011 (casación 108/09, FJ 2º) y 9 de mayo de 2011 (casación 5253/07, FJ 5º)

[...]» (FJ 6º).

En el mismo sentido las STS de 23 de enero de 2012 (RC 5875/2009, FJ 6º), 18 de julio de 2011 (RCUD 130/2008, FFJJ 3º y 4º) y 9 de mayo de 2011 (RC 5705/2008, FJ 8º).

Para poder aplicar el artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963, se exige que no haya mediado “requerimiento previo” de la Administración tributaria. A la hora de precisar cuándo ha de entenderse producido cabe atender a lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 27.1 de la Ley General Tributaria de 2003. STS de 19 de noviembre de 2012 (RC 2526/2011).

«Es menester comenzar recordando el tenor del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963, vigente cuando «BP» presentó la autoliquidación complementaria por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2000, y el texto del artículo 27.1 de la Ley homónima de 2003, aplicable al tiempo en el que se le giró el recargo sobre la cantidad a ingresar resultante de esa autoliquidación y los intereses de demora correspondientes.

[...]

Fácilmente se observa que el apartado 1 del artículo 27 de la Ley General Tributaria de 2003, a diferencia del artículo 61.3 de la Ley homónima de 1963, aclara lo que debe entenderse, a estos efectos, por requerimiento previo y lo hace en términos amplísimos: «cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria».

La aplicación de esta previsión al caso de autos viene impuesta, tanto por el carácter aclaratorio que cabe otorgar a su contenido, pues no hay razón que justifique una interpretación distinta bajo los designios del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963, como por la aplicación retroactiva de las normas reguladoras del régimen de los recargos, ordenada por el segundo inciso del artículo 10.2 de la Ley homónima de 2003, respecto de los actos que no sean firmes, cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.

[...]» (FJ 2º).

IV.5. PERÍODO EJECUTIVO.

IV.5.1. Procedimiento de apremio

El procedimiento de apremio no está ni estaba sometido a plazo de caducidad, su duración coincide con el plazo de prescripción. STS de 3 de diciembre de 2012 (RC 5313/2011, FJ 4º). En el mismo sentido la STS de 14 de mayo de 2012 (RC 6470/2009, FJ 2º), que recuerda además la no extensión al mismo de las consecuencias de la interrupción injustificada durante más de seis meses prevista para el procedimiento de inspección, como sigue:

«Tampoco resulta procedente la extensión al procedimiento de recaudación del régimen jurídico recogido en el artículo 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos. Por lo tanto, la supuesta interrupción injustificada por más de seis meses de la actividad recaudatoria carece de relevancia. Como hemos dicho, el único límite temporal es el plazo de prescripción, sin que las dilaciones, interrupciones o inactividades resulten trascendentes en la medida que no superen el plazo prescriptivo previsto».

IV.5.1.1. Providencia de apremio

Es improcedente iniciar el procedimiento de apremio estando pendiente de resolver la solicitud de suspensión, en sede económico-administrativa o judicial, del acto administrativo ejecutado. SSTs de 21 de mayo de 2012 (RC 3707/2008, FJ 3º) y 16 de febrero de 2011 (RC 523/2006, FJ 2º). Jurisprudencia reiterada.

«Existe una jurisprudencia reiterada que declara la improcedencia de los procedimientos de apremio iniciados estando pendiente de resolver una solicitud de suspensión y ello porque, como se dijo en la Sentencia de 24 de abril de 2008, "negar a la entidad recurrente los efectos que, con carácter preventivo, produce la solicitud de suspensión, bien sea en la vía económico-administrativa, bien sea en la judicial, supone privarle del derecho constitucional a la tutela cautelar, que impide la ejecutividad del acto administrativo en tanto pende la decisión de una petición de suspensión". En el mismo sentido hemos dicho que tal proceder "conculca artículos. 9, 24.1 y 106.1 de la Constitución, contraviniendo la seguridad jurídica, el derecho a la tutela judicial efectiva y la prohibición de indefensión así como el sometimiento de la actividad administrativa al control de legalidad." (Sentencia de 25 de enero de 2007, si bien en el mismo sentido pueden citarse las de 29 de abril de 2005, 16 de marzo de 2006 y 11 de junio de 2008)».

El legislador tributario, en la modificación de la Ley General Tributaria de 1963 aprobada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, optó por el automatismo de la exigencia del recargo de apremio, de forma que, vencido el plazo de ingreso de la deuda tributaria, se inicia el periodo ejecutivo, una de cuyas consecuencias es la determinación o la aplicación automática del "recargo de apremio". STS de 26 de diciembre de 2011 (RC 2238/2009).

«En cuanto a la falta de título habilitante para iniciar la vía de apremio, el artículo 127.1 de la Ley General Tributaria de 1963, aplicable a los hechos enjuiciados en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio (BOE de 22 de julio), establece que la exigencia del recargo de apremio viene determinada por el inicio del periodo ejecutivo, periodo que arranca «el día siguiente al del vencimiento del plazo reglamentariamente establecido para su ingreso», para las deudas liquidadas por la Administración, o «cuando finalice el plazo reglamentariamente determinado para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, al presentar aquélla», en el caso de deudas a ingresar mediante declaración-liquidación o autoliquidación presentada sin realizar el ingreso (artículo 126.3 de la Ley General Tributaria de 1963).

El legislador optó por el automatismo de la exigencia del recargo de apremio, de forma que, vencido el plazo de ingreso de la deuda tributaria, se inicia el periodo ejecutivo, una de cuyas consecuencias es la determinación o la aplicación automática del "recargo de apremio". No se hace depender tal contingencia de la expedición de título habilitante alguno, sino del mero transcurso del plazo de pago en periodo voluntario.

En el presente caso, y pese a la falta de constancia del documento en que se refleje el contenido de la providencia de apremio, no se cuestiona que transcurriera el periodo de pago voluntario sin que el ingreso de la deuda se hiciera efectivo. Por otro lado, a la entidad le constaron, a través del acto de notificación, todos los datos y elementos esenciales de la providencia de apremio, como el origen de la deuda tributaria, su falta de pago en el plazo reglamentario, el importe y el recargo aplicado. De manera que el automatismo del procedimiento de apremio y el conocimiento de todos los datos relevantes por el sujeto pasivo descartan cualquier indefensión o merma de los derechos del contribuyente que justifiquen la nulidad pretendida» (FJ 3º).

Los motivos de oposición a la providencia de apremio están tasados en el artículo 167.3 de la Ley General Tributaria de 2003, pero debe entenderse incluido entre ellos la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria apremiada, pues ningún sentido tiene el apremio de una deuda tributaria inexistente. Ahora bien, la naturaleza ejecutiva de la vía de apremio impide dilucidar en su seno si se produjo o no la prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar la deuda tributaria apremiada, salvo que, de no hacerlo, se genere la indefensión del obligado al pago. SSTS de 20 de marzo de 2012 (RC 6119/2008).

«Emitida la providencia de apremio que ha originado esta litis el 29 de abril de 2005, vigente la Ley General Tributaria de 2003, procede comenzar recordando los únicos motivos de oposición que contra la misma permite su artículo 167.3: «a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago. b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación. c) Falta de notificación de la liquidación. d) Anulación de la liquidación. e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada».

De encajar en alguno de ellos, las quejas de don Francisco Javier Rui-Wamba Martija han de reconducirse a la extinción total de la deuda tributaria apremiada [artículo 167.3.a) de la Ley 58/2003].

Pues bien, esas causas de extinción de la deuda tributaria son, conforme al artículo 59.1 de la Ley General Tributaria de 2003: el pago, la prescripción, la compensación, la condonación y las demás previstas en las leyes o en las normas aduaneras.

La lógica impone que pueda oponerse a la providencia de apremio la extinción total por prescripción de la deuda tributaria apremiada, pues ningún sentido tendría un procedimiento de apremio que pretende satisfacer por vía ejecutiva una deuda tributaria inexistente.

[...]

Así las cosas, no puede excluirse de plano como motivo de oposición a la providencia de apremio la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria apremiada, esto es, cabrá oponer a la providencia de apremio que la deuda tributaria que pretende ejecutarse coactivamente se extinguió totalmente por haber prescrito el derecho de la Administración a liquidarla.

Ahora bien, alguna relevancia ha de darse a la separación que realiza la letra a) del artículo 167.3 de la Ley 58/2003 entre la extinción total de la deuda y la prescripción del derecho a exigir su pago.

No es baladí recordar, a tal efecto, que la providencia de apremio es el título ejecutivo cuya notificación inicia el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del deudor, es decir, se trata del procedimiento administrativo de recaudación inserto en el período ejecutivo de recaudación de las deudas tributarias (véanse los artículos 160.2, 161.3 y 167.1 y 2, de la Ley General Tributaria de 2003).

La naturaleza ejecutiva del procedimiento de apremio no impide declarar la prescripción del derecho de la Administración tributaria a exigir el pago de la deuda apremiada; tampoco reconocer la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria apremiada que se declare en otro procedimiento o proceso, pero no permite dilucidar si se produjo o no la prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar la deuda tributaria apremiada, salvo que, de no hacerlo, se genere la indefensión del obligado al pago.

Como dijimos en la sentencia de 22 de julio de 2005 (casación 136/00, FJ 4º), la seguridad jurídica justifica que se rechace la posibilidad de debatir indefinidamente las discrepancias suscitadas entre los sujetos de la relación jurídico-tributaria y que iniciada la actividad de ejecución, en virtud de título adecuado, no puedan trasladarse a dicha fase las cuestiones que debieron solventarse en la fase declarativa, por lo que el sujeto pasivo de los impuestos no puede oponer a la providencia de apremio motivos de nulidad que afecten a la propia liquidación practicada; pero ello, claro está, resulta justificado sólo cuando se ha tenido oportunidad de oponer los motivos procedentes contra la liquidación, no en cambio cuando no ha existido tal posibilidad.

Porque, como ha dicho el Tribunal Constitucional (sentencia 73/1996, de 30 de abril, FJ 5º), la providencia de apremio puede hallarse incluso desconectada de la firmeza de la liquidación, siendo una pura consecuencia del impago de la misma y de la ejecutividad inmediata del acto administrativo» (FJ 2º).

Pronunciamiento reiterado en las SSTS de 17 de mayo de 2012 (RRC 4234/2009, FJ 3º, y 5934/2009, FJ 2º) y 14 de septiembre de 2012 (RC 4975/2010, FJ 3º).

IV.5.1.2. Diligencia de embargo

El principio de conservación de actos y trámites impide considerar anulada una diligencia de embargo cuando haya sido anulada alguna de las liquidaciones tributarias incluidas en la misma. STS de 14 de abril de 2011 (RC 3486/2007).

«La cuestión que se suscita en el recurso de casación no es otra que la de determinar si la anulación de alguna de las liquidaciones incluidas en una misma diligencia de embargo supone, indefectiblemente, la nulidad de dicha diligencia o, si por el contrario, como sostiene el Abogado del Estado, en aplicación del principio de conservación de actos, puede mantenerse con efectos respecto de las liquidaciones no anuladas.

La Sala de instancia anula la diligencia de embargo y considera que no resulta de aplicación la doctrina de conservación de actos con base en resoluciones anteriores de la misma Sala, acudiendo en su argumentación a la jurisprudencia del Tribunal Supremo contenida, entre las citadas, en las Sentencias de 18 noviembre 2002 y de 29 diciembre 2001.

Sin embargo, tal conclusión no se deriva de lo establecido en la norma aplicable temporalmente al supuesto, el art. 94 del RGR, ni viene avalada por la jurisprudencia de esta Sala y Sección.

*En efecto, el art. 94.1 del RGR, que el Abogado del Estado considera infringido, establecía expresamente que «[c]uando se declare la nulidad de determinadas actuaciones del procedimiento de apremio, se dispondrá la conservación de aquellas no afectadas por la causa de la nulidad». Y añadía en su número 2 que «[l]a anulación de sanciones, recargos u otros componentes de la deuda distintos de la cuota en el caso de deudas tributarias, o distintos de la deuda principal en las no tributarias, no supondrá la anulación de la cuota y demás componentes no afectados por la causa de la anulación, ni de los recargos, intereses y costas que correspondan a los elementos no anulados». Contenido que el art. 166 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aunque no resulta aplicable *ratione temporis*, ha venido a dotar de rango legal. Y ha sido posteriormente, el art. 66.2 y 3 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, el que ha especificado que: «2. Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. Los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación. En la ejecución de las resoluciones serán de aplicación las normas sobre transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación previstas en las disposiciones generales de derecho administrativo. 3. Cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido. En el caso de la anulación de liquidaciones, se exigirán los intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Cuando la resolución parcialmente estimatoria deje*

inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado y los posteriores que deriven del parcialmente anulado. En estos casos subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la resolución, y se mantendrán los actos de recaudación previamente realizados, sin perjuicio, en su caso, de adaptar las cuantías de las trabas y embargos realizados».

Tampoco la conclusión a la que llega la Sentencia de instancia se deriva de lo señalado por la doctrina de esta Sala sobre la conservación de actos y supuestos de nulidad de diligencias de embargo y de providencias de apremio, que además ha sido dictada en supuestos de hecho distintos al que ahora nos ocupa. Ciertamente, en la Sentencia de 29 de diciembre de 2001 (rec. cas. núm. 6398/1996) dijimos que «[l]a nulidad no produce per se, como efecto subsiguiente, la de los actos administrativos independientes, relacionados con el anulado, pues a ello se opone el mismo ordenamiento administrativo, tanto desde la óptica de la conservación de los actos, como en general, porque el propio art. 50 del texto de 1958 (y en iguales términos el 64 de la Ley actual 32/1992, de 26 de noviembre), se cuida de advertir que la nulidad o anulabilidad de un acto -la invalidez, decía la Ley de 1958-, no implicará la de los sucesivos en el procedimiento que sean independientes del primero». Y concluimos con relación al caso concreto que «[e]n definitiva, la irregularidad de la certificación de descubierto, al consignar en ella mayor suma que la debida, lleva consigo la de la providencia de apremio, todo lo cual conlleva la procedencia de estimar los motivos de casación alegados, que guardan relación con la formación del título ejecutivo y la expedición de la providencia de apremio singularmente los artículos 103, 105, 106 y 136 del Reglamento de 1968, así como los 94 y 95» (FD Séptimo); pero las circunstancias fácticas eran, como se ve, distintas a las que concurren en este caso.

Posteriormente, en la Sentencia de 10 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 9370/2004) poníamos de manifiesto que el principio de conservación de actos no puede operar cuando se anula la cuota de una liquidación tributaria, pues «[s]iendo pues las liquidaciones impugnadas un presupuesto indisoluble al procedimiento de apremio, desde el momento en que aquéllas son anuladas modificando la cuota, o la cantidad a ingresar, el principio de conservación del embargo no puede operar, ya que está afectando a un elemento esencial indispensable para adecuar la ejecución a lo que realmente deba ejecutarse» (FD Segundo). Pero en la misma Resolución añadíamos que «[e]s este, por otra parte el sentido que se desprende del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que aunque no aplicable al caso puede servir de elemento interpretativo, y en el que sólo se permite la conservación de los actos cuando la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota, la cantidad a ingresar o la sanción» (FD Segundo).

De igual forma, en la Sentencia de 26 de abril de 2010 (rec. cas. núm. 384/2005), enjuiciamos un supuesto en el que se había dictado providencia de embargo que incluía indebidamente valores de los que la deudora no era la titular, la Administración procedió a su modificación, limitando su alcance a aquellos que eran de su propiedad. Y señalamos que «[t]al modo de operar, que fue el seguido por la Administración, tenía cobertura, según indicaron los órganos económico-administrativos, en el artículo 94.1 del repetido Reglamento. Esta norma, especificando para su concreto ámbito de regulación la previsión general contenida en el artículo 66 de la Ley 30/1992, autoriza a conservar aquellas actuaciones del procedimiento de apremio no afectadas por el vicio constatado. Recuérdese que en el caso, practicado el embargo de valores

negociables, muchos no pertenecían a la deudora, por lo que nada de incorrecto se atisba en la decisión de limitar la traba a aquellos que eran de su titularidad, anulándola en cuanto se refiriese a los que no pertenecían a su patrimonio. Ninguno de los argumentos del recurso de casación permite concluir que tal decisión incida en alguna de las causas de nulidad tasadas en el artículo 62 de la citada Ley 30/1992, ni siquiera en un vicio que fuerce a su anulación con arreglo al artículo 63 de la misma Ley» (FD Tercero). E igual doctrina hemos mantenido, con relación a una liquidación en la que se anulaba la sanción, en la Sentencia de 25 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 1261/2003), en la que basándonos en lo establecido en el art. 94 del RGR, decíamos que «al anularse sólo la sanción, el resto de los componentes de la liquidación seguían resultando válidos, por lo que no cabía dictar nueva liquidación, sino apremiar las deudas restantes» (FD Segundo).

En el mismo sentido, el principio de conservación de actos ha llevado a esta Sala a considerar, en la Sentencia de 8 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 6411/2004), que «el Tribunal Económico-Administrativo podía decidir como lo hizo, pues así se lo permitía el principio de conservación de los actos administrativos, presente en el artículo 66 de la Ley 30/1992, ya que la anulación de la derivación de responsabilidad por haberse acordado sin previa declaración del deudor principal como fallido en nada afecta al contenido de la declaración de sucesión empresarial»(FD Segundo).

Es verdad que ninguno de estos pronunciamientos versó específicamente sobre una acumulación de deudas tributarias, pero la solución no puede ser distinta. Así lo hemos dejado entrever en la Sentencia de 11 de junio de 2008 (rec. cas. núm. 4302/2002) en la que nos pronunciamos en los siguientes términos:

«[D]ebe señalarse que el artículo 110.2 del Reglamento General de Recaudación aquí aplicable dispone que "podrán acumularse para seguir un mismo procedimiento de embargo, las deudas de un mismo deudor incurso en vía de apremio.

Cuando las necesidades del procedimiento lo exijan se procederá a la segregación de las deudas acumuladas".

Del precepto transcrito se deduce que la acumulación y segregación responden a criterios de flexibilidad de los procedimientos, porque las garantías del contribuyente deben cumplirse en cada uno de los que sean objeto de aquellas.

Además, al contrario de lo que sostiene la demandante en instancia, consta en el expediente que en la diligencia de embargo de 14 de octubre de 1998, se acumularon tanto las deudas de IRPF e IVA, como las demás reseñadas en el Fundamento de Derecho Cuarto. Así se hace constar en la resolución del recurso de reposición de 18 de noviembre de 1998 y la parte actora ha tenido la posibilidad de impugnar la legalidad de tal actuación administrativa.

En consecuencia, procede estimar en parte el recurso contencioso-administrativo, anulando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de junio de 2000 y actos de que trae causa y en especial, la diligencia de embargo de 14 de octubre de 1998, en lo que respecta a la inclusión en ella de los conceptos y cantidades a que se refieren las Providencias de apremio de 4 de febrero de 1997» (FD Sexto).

Con esa base estimamos el recurso contencioso-administrativo, «anulando la resolución recurrida y los actos administrativos de que trae causa y en especial, la

diligencia de embargo de 14 de octubre de 1998, en la medida en que figuran incluida en la misma conceptos y cantidades comprendidos en las Providencias de apremio de 4 de febrero de 1997, dejándola subsistentes en lo demás».

A lo ya señalado cabría añadir que la solución contraria, esto es, la anulación de la diligencia de embargo, haría perder la razón de ser a la posibilidad de acumulación prevista en el art. 110.2 del RGR de 1990, precepto en el que se señalaba que «[p]odrán acumularse para seguir un mismo procedimiento de embargo las deudas de un mismo deudor incursas en vía de apremio. Cuando las necesidades del procedimiento lo exijan se procederá a la segregación de las deudas acumuladas». Y es que, efectivamente, ningún sentido tendría acudir a la acumulación de deudas tributarias en un mismo procedimiento de embargo si la anulación de una de ellas condujese, en todo caso, a la anulación de la diligencia de embargo en su totalidad, y se obligase a la Administración tributaria a dictar una nueva en la que se eliminase la deuda anulada, pues el resultado que de ello se derivaría sería el contrario al perseguido con la acumulación.

Finalmente, no puede resultar inocua en nuestra decisión la circunstancia de que, en el caso de autos, la anulación de la diligencia de embargo cuestionada obligaría a la Administración a dictar una nueva con efectos para las liquidaciones no anuladas, lo que supondría reducir escasamente la cantidad a embargar, en particular, de 8.432.642,78 euros a 8.236.288,58 euros; y, en atención al principio de economía procesal, no parece razonable otorgar cobertura a situaciones como ésta, cuando además la proporcionalidad entre las cantidades adeudadas y los bienes embargados se sigue respetando y ningún perjuicio se le causa a la entidad con la forma de proceder del TEAC» (FJ 3º).

En el mismo sentido STS de 19 de abril de 2012 (RC 4488/2007, FJ 3º).

IV.5.1.3. Tercerías

La resolución administrativa de una tercería de dominio no es revisable en la vía económico-administrativa. STS de 19 de mayo de 2001 (RC 5971/2008).

«Teniendo en cuenta que como con razón señaló el TEAC, no es revisable en vía económico-administrativa una resolución administrativa sobre tercería de dominio, que ha de plantearse ante la jurisdicción civil y que la sentencia recurrida declara que "estamos ante una cuestión ya resuelta que hace inviable una segunda tercería en vía administrativa, máxime cuando no hay defecto formal alguno que genera indefensión y que conlleve nulidad de actuaciones", es claro que el primero de los motivos de casación alegados, ligado a la defensa del derecho de propiedad, no puede prosperar.

En efecto, siendo improcedente la vía elegida por el recurrente para la defensa de su pretendido derecho dominical, es claro que no puede alegarse en ella tampoco que la prueba fuera practicada en forma defectuosa, debiendo añadirse que tampoco sería alegable, en cualquier caso, dada la falta de manifestación de disconformidad con el cierre del período probatorio llevado a cabo por Diligencia de ordenación de 23 abril 2008.

Y no mejor suerte puede correr el segundo motivo, en el que se alega vulneración del principio de igualdad.

En efecto, al no pronunciarse sobre dicha cuestión la sentencia, el motivo debió ser formulado por el cauce del artículo 88.1.c) de la Ley de esta Jurisdicción y no por el que marca la letra d) del mismo precepto. A mayor abundamiento, como alega el Abogado del Estado, la posible desigualdad debiera haber sido planteado en un procedimiento administrativo distinto al que hoy nos ocupa, que, insistimos, arranca de la inadmisión a trámite de una tercería de dominio, reiteración de otra anterior, respecto de la cual no se interpuso demanda ante la jurisdicción civil en tiempo oportuno» (FJ 4º).

La falta de audiencia al deudor embargado en el procedimiento administrativo de tercería de dominio no es causa de nulidad de pleno derecho del mismo. STS de 9 de junio de 2011 (RC 5481/2008).

«[...] el deudor embargado, si se considera propietario de los bienes, tiene un interés en que no se levante el embargo, interés que puede ser más o menos intenso en función de las circunstancias concurrentes y que, en su caso, será jurídicamente protegible.

Ahora bien, si lo anterior es cierto, también lo es que el Reglamento General de Recaudación no prevé tal audiencia, que tampoco ha sido establecida nunca en nuestro ordenamiento jurídico (así no se preveía en la regulación de la reclamación en vía gubernativa previa a la judicial contenida en la Ley de Procedimiento Administrativo, de 17 de julio de 1958, que, sin embargo dedicaba un precepto, el artículo 143 a la tercería de dominio), quizás como consecuencia de que la tercería de dominio no es un procedimiento apto para resolver controversias sobre propiedad, sino tan solo si procede o no el alzamiento del embargo solicitado por un tercero, aun cuando para su estimación resulte necesario pronunciarse sobre la pertenencia del bien. Por el contrario, las contiendas entre particulares sobre el derecho dominical deben plantearse ante la Jurisdicción Civil.

En este punto, y por referirnos al ámbito estrictamente procesal, debe ponerse de relieve el giro que ha representado en el este punto la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, cuyo artículo 600 señala que "la demanda de tercería se interpondrá frente al acreedor ejecutante y también frente al ejecutado", pero en éste último caso, "cuando el bien a que se refiera haya sido por él designado", a lo que ha de añadirse que este incidente del proceso de ejecución no termina por sentencia, sino por auto (artículo 603).

Por tanto, si la pretensión tiene el objeto antes expresado y si la normativa específica de la reclamación en vía gubernativa no prevé la audiencia del deudor embargado, no parece que exista base suficiente para calificar tal trámite (insistimos que no previsto) como esencial y cuya ausencia, per se, haya de determinar nulidad de pleno derecho, consecuencia la más grave de las antes indicadas, tanto más cuanto esa no es la posición de la jurisprudencia.

En efecto, la jurisprudencia de esta Sala es reiterada y unánime en el sentido de que la falta de audiencia del interesado es determinante de anulabilidad, salvo concurrencia de indefensión material y, por tanto, con relevancia constitucional (o que se trate de un procedimiento sancionador) [...]

Pues bien, no solo se trata de que la parte recurrida no demostrara ante la Sala de instancia en que medida la falta de audiencia le había producido indefensión material. Es que no puede afirmar la existencia de la misma, ya que según se hace constar en el

Antecedente Primero, tuvo conocimiento de que una entidad, "ARIDS DOMAN", había reclamado la titularidad de los bienes embargados, solicitando un plazo de cuarenta y ocho horas para acreditar la misma y que a la vista de ello se acordaba la suspensión de la acción ejecutiva. Y si conocía la existencia de una reclamación propia de tercería con las consecuencias que ello podía producir, debió, primero mantener una vigilancia de sus propios intereses y, luego, adoptar una actitud activa ante el procedimiento definitivamente iniciado por "ARIDS ANTON", atribuyéndose la condición de socio, al 50%, de "ARIDS DOMAN". Si así lo hubiera hecho habría tenido conocimiento de que la tercería se basaba en que los bienes embargados habían sido transmitidos por el Sr. Doménech/GRAVA ASFALT, S.A. a la entidad tercerista, acompañándose al efecto "acta notarial de protocolización de todas y cada una de las facturas libradas por D. Juan Doménech Ribas a favor de ARIDS ANTON, S.A. " y justificantes bancarios de su pago..."

Finalmente, y como se ha señalado, la tercería de dominio solo resuelve la controversia sobre procedencia o no de levantar un embargo; en cambio, de existir un conflicto en torno a la atribución del derecho de propiedad, el mismo ha de dirimirse ante la Jurisdicción Civil» (FJ 5º).

IV.5.1.4. Embargo

Al ser el aval una institución establecida para garantizar el derecho del acreedor al cobro de la deuda, no puede oponer el avalista a la Administración tributaria la extinción de la fianza por el hecho de que el deudor interesara la declaración de quiebra voluntaria y se acordase la retroacción de sus efectos. STS de 2 de noviembre de 2011 (RC 4489/2007).

«El artículo 878 del Código de Comercio se halla referido para determinar su nulidad, a aquellos actos de dominio y administración realizados por el quebrado dentro del periodo de retroacción de la quiebra, fijado por el Juzgado en el juicio universal, que fueran en detrimento del principio de igualdad entre los acreedores, lo que no se produce en el supuesto de otorgamiento de una fianza, por parte de una entidad bancaria para garantizar un fraccionamiento de pago interesado por un obligado tributario respecto de deudas tributarias.

Por otro lado, en modo alguno la prestación de esta garantía produjo una disminución patrimonial del quebrado, lo que explica que la Sindicatura de la quiebra no impugnase tal acto para proteger los intereses de los acreedores, a diferencia del procedimiento seguido a su instancia para declarar la nulidad de la hipoteca unilateral también constituida mediante escritura otorgada por Montañera de Obras, S.A, el día 14 de Septiembre de 1999, ante el Notario D. José María de Prada Díez, a favor de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, que dio lugar a la sentencia estimatoria del Juzgado de Primera Instancia nº 3.

Tampoco se ha cuestionado la validez de la fianza por garantizar una deuda contraída en el periodo de retroacción, pues las deudas tributarias eran anteriores a 31 de Diciembre de 1997, al derivar de actas por los Impuestos sobre Sociedades e IVA correspondientes a los ejercicios 1993 a 1996.

En definitiva, al ser el aval una institución establecida para garantizar el derecho del acreedor al cobro de la deuda, no puede oponer el avalista la extinción de la fianza por el hecho de que el deudor interesara la declaración de quiebra voluntaria y se acordase

la retroacción de sus efectos, pues ello implicaría que la garantía que para el cobro de las deudas representa la fianza quedara vacía de contenido, y todo ello cuando la nulidad no ha sido interesada por el órgano legitimado para ello.

Siendo todo ello es así, es obvio que no podía cuestionarse el requerimiento de ingreso por la Administración al avalista por haber incumplido el deudor principal sus obligaciones, una vez iniciada la vía de apremio, ante lo que establecía el artículo 130 de la Ley General Tributaria de 1963 y el Reglamento General de Recaudación» (FJ 3º).

La responsabilidad solidaria del pago de la deuda tributaria pendiente que establecía el artículo 131.5.b) de la Ley General Tributaria de 1963, requería, en primer término, el inicio de un procedimiento de apremio, en segundo termino, la notificación de la diligencia de embargo y finalmente, que está resultase incumplida por las acciones u omisiones -culpables o negligentes- de un tercero, siendo suficiente con la existencia de una conducta que fuera posible calificar como incumplimiento de la orden de embargo. STS de 24 de febrero de 2012 (RC 6337/2008, FJ 2º).

En cuanto al alcance de la responsabilidad solidaria que preveía el artículo 131.5 de la Ley General Tributaria de 1963, el previsto en dicho precepto (deuda tributaria pendiente, incluidas las sanciones) debe primar sobre el que establecía el artículo 37.3 de la misma ley (totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones, y pudiéndosele exigir recargo de apremio sólo si transcurría el plazo de ingreso voluntario que se le debía conceder al efecto), teniendo siempre en cuenta que si el valor de los bienes que se hubieran podido embargar es superior al importe total de la deuda tributaria, este último será el que marque el alcance de dicha responsabilidad. STS de 26 de abril de 2012 (RC 5411/2008).

«En lo que respecta a la nulidad del acuerdo por inclusión de las sanciones, intereses de demora y recargo de apremio en la derivación de responsabilidad, debemos recordar que esta Sala, en sentencia de 30 de junio de 2011 (casación 2294/2009), antes invocada, ha declarado: "Por todo ello esta Sala considera ahora, acogiendo la posición mantenida por la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional (sentencias de 8 y 19 de febrero de 2001, recursos nums. 98/2000 y 823/2000 respectivamente, y sentencia de 18 de abril y 1 y 14 de julio de 2005, rec. núm. 586/2002, 551/2003 y 190/2003, que la responsabilidad, con carácter general, no se extiende a las sanciones, por aplicación del artículo 37.3 LGT/1963, pero, con carácter especial, sí se extiende a las sanciones la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas, por aplicación del artículo 40.1 LGT/1963 y con justificación en la intervención activa u omisiva de los administradores en la comisión de las infracciones tributarias por las personas jurídicas, que administran".

Ahora bien, también es preciso recordar, los términos de nuestra sentencia, también citada, de 28 de noviembre de 2011, dictada a propósito del artículo 131.5.a) de la Ley General Tributaria de 1963, artículo que es el aplicado en el caso enjuiciado "Este precepto, que se enmarca en el procedimiento de ejecución cuando se lleva a cabo el embargo de los bienes del deudor, contempla la posibilidad de establecer la responsabilidad solidaria en el «pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieren podido embargar», de, entre otras personas, las que fueren «causantes o colaboren en la ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba».

Sobre el alcance de este precepto legal nos hemos pronunciado en la sentencia de 24 de octubre de 2007 (casación para la unificación de doctrina 51/03 FJ 7º). Hemos considerado que el artículo 131.5 de la Ley General Tributaria de 1963 se alza frente al régimen general de la responsabilidad tributaria, previsto en el artículo 37 de la propia Ley, como una norma específica de protección de la acción recaudadora, que puede afectar a deudas tributarias, pero también a otros ingresos de derecho público. Tal norma encuentra su fundamento en la presunción de legalidad del procedimiento de apremio y en la ejecutividad de los actos que lo integran, tratando de evitar conductas que obstaculicen o impidan aquella mediante disposición de los bienes embargados, en beneficio propio o de un tercero. Tal objetivo se alcanza exigiendo una responsabilidad específica, hasta el importe del valor de los bienes y derechos que se hubieren podido embargar [hasta el límite del «importe levantado», decía el precepto antes de la reforma llevada a cabo por la Ley 25/1995, de 20 de julio (BOE de 22 de julio)]. La razón de ser del citado artículo 131.5 estriba en garantizar el cobro de la deuda, evitando que, maniobras fraudulentas de distracción o la ocultación de los bienes perjudiquen, impidan o dificulten su realización".

A la vista de estas consideraciones, resulta evidente que el régimen previsto en el artículo 131.5 de la Ley General Tributaria debe primar sobre el establecido en el artículo 37.3 de la misma Ley, por lo que procede considerar correcto y adecuado el derecho del alcance de la responsabilidad imputada al declarado responsable solidario, teniendo siempre en cuenta que si el valor de los bienes que se hubieran podido embargar es superior al importe total de la deuda, este último valor será el que marque el alcance de la responsabilidad, tal como recoge acertadamente el TEAC» (FJ 3º).

La acción impugnatoria del declarado responsable solidario del artículo 131.5.a) de la Ley General Tributaria de 1963, se ha de circunscribir al “presupuesto habilitante”, haber sido o no causante o colaborador en la ocultación maliciosa de bienes con la finalidad de impedir su traba, y al “alcance global de la responsabilidad”, por lo que el cómputo del plazo de prescripción para exigirle el pago no tiene como *dies a quo*, la fecha de declaración de fallido del deudor principal, sino el momento en que la acción pueda dirigirse contra él, que es cuando concurre el presupuesto determinante de su responsabilidad. STS de 10 de julio de 2012 (RC 4802/2009, FJ 3º). En el mismo sentido STS de 27 de septiembre de 2012 (RC 3103/2009, FJ 7º).

El importe de la responsabilidad solidaria del artículo 131.5.a) de la Ley General Tributaria de 1963 no se contrae al valor de los bienes ocultados, alcanza al valor de los bienes que se hubieran podido embargar. STS de 10 de julio de 2012 (RC 4802/2009).

«[...] los cónyuges, que además de administradores controlaban la mayor parte de su accionariado, también eran administradores de la entidad TOT MODA -deudora principal- razón por la que tenían pleno conocimiento de las actuaciones recaudatorias llevadas a cabo por la Administración Tributaria a fin de hacer efectivo el importe adeudado por TOT MODA que alcanzaba un importe total de 2.680.923,58 euros, actuaciones que se vieron interferidas por la iniciación por parte de don Santiago García Izquierdo y doña Virginia Ruiz Barroso [cónyuges] de una serie de procedimientos de aumento de capital social de PROMOTORA GAVIR -en un periodo de seis meses se efectuaron dos- que llevaron a aquellos a adquirir la casi totalidad de

las acciones emitidas bien por si mismos bien a través de sus hijos o entidades en la que estos eran participes, ampliaciones de capital que se vehicularon mediante la aportación de bienes inmuebles propiedad de ambos cónyuges y que eran valorados en un precio muy inferior al real.

Tanta casualidad no ha sido explicada de manera si quiera razonable por la entidad recurrente, pues es evidente que lo pretendido por don Santiago García Izquierdo y doña Virginia Ruiz Barroso fue distraer bienes sobre los que se podría haber hecho efectivo el pago de sus deudas tributarias. Sencillamente, los bienes pasan de ellos a una sociedad familiar integrada por ellos y sus hijos de la que los padres seguían teniendo el control. Constituida la misma en 1989, su objeto social resulta lo suficientemente amplio y genérico que toda actividad cabe encuadrarla dentro del mismo, resultando por tanto apropiada para ser utilizada como simple instrumento para descapitalizar a los deudores frente a la Administración Tributaria para evitar o hacer mas complicado el cobro de la deuda.

En consecuencia, ha quedado acreditado, como acertadamente puso de manifiesto la sentencia de instancia, que el cambio de titularidad del patrimonio inmobiliario fue urdido como una maniobra encaminada a perjudicar y dificultar la realización de las deudas contraídas por don Santiago García Izquierdo y doña Virginia Ruiz Barroso con la Administración, mediante la distracción de sus bienes. Esta conducta encaja en el supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 131.5.a) de la Ley General Tributaria de 1963.

Por último solo restaría hacer referencia a la pretensión subsidiaria deducida para que en el supuesto de que la misma fuera declarada responsable solidaria, el importe de tal responsabilidad debería alcanzar únicamente el de los bienes que hipotéticamente se hubieran ocultado, esto es, el valor de los inmuebles aportados a PROMOTORA GAVIR por los deudores, minorado en el valor de las acciones de aquella recibidas como contraprestación, cantidad resultante inferior a cero.

Por razones obvias no podemos acoger dicha pretensión, pues la misma resulta contraria a lo previsto en el artículo en el propio artículo 131.5 de la LGT 1963, que extiende la responsabilidad solidaria de la deuda tributaria pendiente hasta el importe del valor de los bienes que se hubieran podido embargar y que se ve desarrollada por el ya citado artículo 12 RGR, previsiones que han sido observadas tanto por la Administración como por la propia Sala de instancia, que limita el alcance de la responsabilidad solidaria al valor de los bienes objeto de ocultación maliciosa, que en este caso son los catorce propiedad de los cónyuges y que fueron objeto de aportación no dineraria a fin de ampliar el capital de PROMOTORA GAVIR, importe que se fija no con arreglo a la valoración efectuada por los aportantes -115.000.000 de pesetas- sino de acuerdo con lo determinado en el informe emitido por el experto nombrado por el Registro Mercantil (preceptivo, de acuerdo a lo establecido en el artículo 38 de la ley de Sociedades Anónimas en los supuestos de aportaciones no dinerarias) y que alcanzaría una cifra de 273.296.406 pesetas (1.642.544,48 euros)» (FJ 4º).

La ausencia de respuesta por la Administración tributaria sobre la viabilidad del embargo expuesta por la entidad a la que aquella había notificado la diligencia de embargo, impiden que la consecuencia de gravamen que supone ser declarada responsable solidaria de la deuda tributaria por levantamiento de aquél, al amparo del artículo 131.5.b) de la Ley General Tributaria de 1963, recaiga sobre quien desplegó la conducta adecuada al exponer su argumentación sobre el caso, sin

recibir la más mínima atención por parte de la Dependencia de Recaudación que había decretado el embargo, induciéndole a la razonable creencia de que, en efecto, la acordada traba había devenido inexistente. STS de 20 de abril de 2012 (RC 3775/2008).

«Afirma la parte que la sentencia recurrida no interpreta correctamente el contenido del principio de culpabilidad al que se refiere el artículo 131.5.b) de la LGT 1963, que no establece una responsabilidad solidaria objetiva por alzamiento de embargo. En particular, ignora las consecuencias de la jurisprudencia de esa Excm. Sala sobre los supuestos en que una interpretación razonable de la norma exonera de toda culpabilidad al ciudadano. Asimismo, interpreta también erróneamente el alcance del principio de confianza legítima que viene a reforzar, en este caso, esa otra causa de exoneración. Y ello, porque no es siempre necesario que exista un acto expreso de la Administración para entender que surge tal confianza, sino que, como aquí sucede, el silencio de la Administración puede resultar lo suficientemente concluyente para mover al interesado a actuar en un determinado sentido. BANCO URQUIJO realizó una comunicación relativa al alcance y efectos del embargo y no una impugnación de su legalidad, lo que exigía, en aplicación del principio de buena fe, que la Administración tributaria le indicara que la actuación que se disponía a realizar no era, a su juicio, la correcta.

Sobre este punto la sentencia razonó que

"La alegación opuesta por el Banco actor de que, tras informar a la Agencia Tributaria de que no era posible ese embargo, ésta no le contestara, lo que supuso que el mismo estaba levantado, en ningún caso se puede admitir porque ese embargo nunca se levantó, pues a ella nunca se le notificó tal eventualidad, y dicha entidad debió, antes de hacer ese pago, comunicarlo a la Administración, todo lo cual infiere de forma clara y palpable que nos encontramos en una conducta claramente voluntaria y culpable por parte de la misma".

No cabe dudar de la solidez del breve argumento que hemos reproducido de la sentencia recurrida, en la que ésta afronta la alegación basada en la comunicación que el BANCO URQUIJO había dirigido a la Administración el 5 de abril de 2001, contestando a la notificación de la diligencia de embargo y en la que ponía en duda la posibilidad del mismo, en atención a las condiciones que concurría en el caso.

De todo lo que hemos razonado en esta sentencia, resulta con claridad que entendemos que dicha posibilidad existía, en el sentido de que el embargo era jurídicamente correcto, lo cual determinaría que no se nos planteara problema alguno en el supuesto de que la Administración, a las dudas expuestas por la entidad recurrente, hubiera reaccionado en el sentido de afirmar que, no obstante aquellas, el mismo debería de considerarse correctamente constituido. Al no hacerlo así y dar la callada por respuesta a una comunicación de la afectada que negaba que dicha traba fuera posible, con toda evidencia pudo haber generado una reacción cautelar de ésta como la apuntada en el razonamiento ofrecido en la sentencia recurrida, esto es, comunicar con carácter previo el pago que iba a realizar al señor Serrano Gayria, para que la Administración se pronunciara sobre su pertinencia antes de que fuera consumado, pero tampoco era opción excluible que de la mencionada falta de contestación hubiera concluido que, efectivamente y según su criterio, el embargo no era viable y que considerara que al suma abonada como consecuencia de la transacción no estaba trabada, por lo que debía de abonarla a su acreedor.

Estas condiciones, en las que la omisión inicial de una conducta exigible se cometió por la Administración, al no dar respuesta al criterio sobre la viabilidad del embargo expuesto por la entidad a la que aquella había notificado la oportuna diligencia, impiden que la consecuencia de gravamen que supone el ser declarada responsable solidaria de la deuda por levantamiento de aquel se haga recaer sobre quien sí desplegó la conducta adecuada al exponer su argumentación sobre el caso, sin que recibiera la más mínima atención por parte de la Dependencia que había decretado el embargo, induciéndole a la razonable creencia de que, en efecto, la acordada traba había devenido inexistente» (FJ 4º).

IV.5.1.5. Aplicación del importe obtenido a la cancelación del crédito ejecutado

IV.5.1.6. Declaración provisional de insolvencia

V. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

V.1. INFRACCIONES

V.1.1. Elementos esenciales de la infracción

V.1.1.1. Tipicidad

El principio de tipicidad impone a la Administración tributaria la obligación de indicar de manera suficiente y correcta en cada concreto acto administrativo sancionador la norma específica en la que se ha efectuado la predeterminación del ilícito en el que se subsumen los hechos imputados al infractor, pudiendo el órgano judicial controlar posteriormente la corrección del concreto ejercicio de la potestad sancionadora. STS de 12 de noviembre de 2012 (RC 6460/2010). Jurisprudencia consolidada.

«En nuestra sentencia de 8 de noviembre de 2010 (casación 4941/07, FJ 3º), remitiéndonos a la doctrina del Tribunal Constitucional en la sentencia 218/2005 (FJ 4º), recordamos que «[e]l principio de tipicidad impone a la Administración la obligación de indicar de manera suficiente y correcta en cada concreto acto administrativo sancionador la norma específica en la que se ha efectuado la predeterminación del ilícito en el que se subsumen los hechos imputados al infractor, pudiendo el órgano judicial controlar posteriormente la corrección del concreto ejercicio de la potestad sancionadora efectuado por la Administración. El órgano judicial no puede llevar a cabo por sí mismo, sin embargo, la subsunción de los hechos imputados a un sujeto bajo preceptos legales seleccionados por él ex novo con el objeto de mantener la sanción impuesta, y que la Administración no haya identificado expresa o tácitamente. Y, por supuesto, mucho menos cuando la Administración haya excluido dicha base normativa de manera más o menos explícita». En este mismo sentido cabe recordar las sentencias del alto Tribunal 218/2005, FJ 4º; 195/2005, FJ 5º, in fine; 77/2006, FJ único; y 113/2008, FJ 4º, a las que nos referíamos en nuestra sentencia de 22 de septiembre de 2011, (casación 4289/09, FJ 5º)» (FJ 4º).

En el mismo sentido la STS de 9 de febrero de 2011 (RC 84/2006, FJ 10º).

La falta de perjuicio económico a la Hacienda pública hace desaparecer el dato más sustancial del tipo descrito en el artículo 191.6 de la Ley General Tributaria de 2003 [«No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta Ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Lo previsto en este apartado no será aplicable cuando la autoliquidación presentada incluya ingresos correspondientes a conceptos y períodos impositivos respecto a los que se hubiera notificado previamente un requerimiento de la Administración tributaria»], **por lo que, no habiendo mediado requerimiento previo de la Administración tributaria, debió aplicarse el tipo del artículo 198.2 de la susodicha ley** [«No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, si las autoliquidaciones o declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo serán la mitad de los previstos en el apartado anterior. Si se hubieran presentado en plazo

autoliquidaciones o declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo una autoliquidación o declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores, no se producirá la infracción a que se refiere el artículo 194 ó 199 de esta Ley en relación con las autoliquidaciones o declaraciones presentadas en plazo y se impondrá la sanción que resulte de la aplicación de este apartado respecto de lo declarado fuera de plazo»]. **STS de 3 de julio de 2012 (RC 5370/2009, FJ 3º).**

En los supuestos de aplicación de la cláusula antielusión prevista en el artículo 110.2 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, la conducta no puede ser calificada como infracción tributaria, por lo que no podía iniciarse expediente sancionador al respecto. STS de 3 de julio de 2012 (RC 3703/2009).

«Quedan por resolver los dos últimos motivos que se refieren a la sanción, debiendo despejarse, ante todo la duda de si en los supuestos en que era de aplicación la cláusula antielusión podrán o no imponerse sanciones.

El art. 16, apartado segundo de la ley 29/1991, de 16 de Diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, señalaba que "cuando como consecuencia de la comprobación administrativa a que se refiere el art. 1, se probara que los mismos se realizaron principalmente con fines de fraude o evasión fiscal, se perderá el derecho al régimen tributario establecido en el presente título y se procederá por la Administración a la regularización de la situación tributaria de los sujetos pasivos, con las correspondientes sanciones e intereses de demora". Sin embargo al ser derogado este precepto por el art. 110.2 de la Ley 43/1995 en el nuevo texto desapareció la posibilidad de imponer sanciones por estos hechos, aplicándose el precepto sin necesidad de acudir al procedimiento especial de declaración de fraude de ley.

Se trata de una cuestión controvertida, que se vio aun mas complicada, no ya solo por la falta de definición específica de los conceptos de fraude y evasión fiscal, sino por las dudas interpretativas que suscitó la redacción anterior a la modificación que sufrió por la ley 14 de 2000, de 29 de Diciembre, al contemplar un único supuesto de exclusión del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones y canje de valores, en el caso de que probara que la operación se realizó principalmente con fines de fraude o evasión fiscal, a pesar de que la Directiva 90/434/CEE facultaba también a los Estados miembros para incluir en su propio ordenamiento << el hecho de que una de las operaciones contempladas no se efectúa por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal>>.

Pues bien, no procede imponer sanción de ningún tipo, como mantiene la recurrente, puesto que así lo quiso el legislador en su regulación contenida en el art. 24 de la antigua Ley General Tributaria, donde prohíbe expresamente la imposición de sanciones tributarias en los supuestos de declaración de fraude de ley.

Es más, conviene significar que el propio Tribunal Constitucional, en sentencia 120/2005, de 10 de Mayo, declaró que una conducta en fraude de Ley Tributaria nunca

puede dar lugar a una tipicidad por ilícito, ni penal, ni administrativo, cualquiera que sea el procedimiento que se utilice para su declaración.

En consecuencia, procede establecer que en los supuestos a que se refería el art. 110.2 de la Ley del Impuesto de Sociedades, la conducta no puede calificarse como infracción tributaria, por lo que no podía iniciarse expediente sancionador al respecto.

[...]» (FJ 9º).

En sentido contrario la STS de 26 de abril de 2012 (RC 126/2009).

«[...] la cobertura legal para la imposición de sanciones en el ámbito tributario, atendiendo al momento en que se produjo la infracción que finalmente fue sancionada, se encontraba en Capítulo VI del Título I de la LGT 1963, concretamente en el tipo de infracción recogido en el art. 79.a) del citado texto legal, consistente en «dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria».

No puede entenderse de la eliminación en la redacción del art. 110.2 de la LIS del último inciso de su precedente normativo, que queden excluidas de sanción aquellas conductas que estando tipificadas en el régimen sancionador vigente, concurren también en el caso de un indebido acogimiento al régimen especial de FEAC [Fusiones, Escisiones, Aportación de Activos y Canje de Valores]. La tesis de la recurrente ha de ser por tanto rechazada.

Añadido a lo anterior, hemos de señalar que tal tesis resulta contraria a lo establecido en el art. 77.1 de la LGT, según el cual «[s]on infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes», en relación con lo dispuesto en el primer inciso del art. 79 que recoge que «[c]onstituyen infracciones graves las siguientes conductas», entre las que está la que fue imputada a la recurrente y por la que fue sancionada. La sanción impuesta, por consiguiente, contaba con la debida cobertura legal» (FJ 6º).

Habiendo consistido la infracción tributaria en determinar en una autoliquidación una partida negativa a deducir en la cuota de ejercicios futuros superior a la real, el tipo infractor aplicable sería, en todo caso, el definido en el artículo 195.1 de la Ley General Tributaria de 2003, no el establecido en el artículo 199 de la misma. Los errores cometidos por la Administración en la selección de los tipos no pueden ser subsanados, ni por los Tribunales Económico-Administrativos ni por los órganos judiciales. STS de 22 de septiembre de 2011 (RC 4289/2009).

«[...] la claridad expositiva recomienda que comencemos por aclarar que acierta el Abogado del Estado en que la infracción tributaria cometida por la entidad Inversiones Chil, S.L. sería, en todo caso, tal y como apreció la Administración tributaria actuante, la tipificada en el art. 195.1 de la LGT, y no la prevista en el art. 199 de la LGT.

A) Ciertamente, la cuestión de la tipificación de la conducta de la entidad recurrente admitía, como señala la Sentencia de instancia, dos soluciones distintas; pero únicamente en abstracto. Porque, es indudable que estamos ante lo que se califica en el ámbito del Derecho penal como un concurso de Leyes, concurso aparente, o conflicto aparente de Leyes, que concurre en aquellos casos en los que un determinado supuesto de hecho es lógicamente subsumible en varios preceptos, uno de los cuales, sin embargo, desplaza a los restantes. [...]

Este conflicto de leyes debe resolverse mediante la aplicación del principio genérico de especialidad, que se desglosa en una serie de reglas que, como es sabido, en la actualidad se contienen en el art. 8 del Código Penal (CP), y que responden a una misma idea, a saber: la de que en caso de conflicto, la norma que se ajusta más exactamente al supuesto de hecho expresa de modo más complejo la valoración que del mismo efectúa el ordenamiento jurídico y prevalece sobre la que lo contempla de manera más vaga y abstracta. Las citadas reglas o criterios para determinar la única norma aplicable son los siguientes: a) el criterio de especialidad (lex specialis derogat lex generalis), en virtud del cual «[e]l precepto especial se aplicará con preferencia al general»; b) el criterio de la subsidiariedad, por el que «[e]l precepto subsidiario se aplicará sólo en defecto del principal, ya se declare expresamente dicha subsidiariedad, ya sea ésta tácitamente deducible»; c) el criterio de la consunción (lex consumens derogat lex consumpta), según el cual, «[e]l precepto penal más amplio o complejo absorberá a los que castiguen las infracciones consumidas en aquél»; d) y, por último, el llamado criterio de alternatividad (también conocido como subsidiariedad o consunción relativas o impropias), que comporta que, en defecto de los criterios anteriores, «el precepto penal más grave excluirá los que castiguen el hecho con pena menor».

Conviene aclarar que la circunstancia de que tales reglas se contengan en un precepto del CP y que la LGT no efectúe una expresa remisión al mismo no implica, sin embargo, que no deban emplearse en el ámbito del procedimiento administrativo sancionador, dado que el referido art. 8 del CP no viene más que a recoger criterios de interpretación para determinar la Ley o precepto legal aplicable que ya venían siendo asumidos por la doctrina penalista y aplicados por la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Así lo ha puesto de manifiesto hace mucho la Sala Segunda de este Tribunal al señalar que «[e]l precepto penal [especial] ha de aplicarse con preferencia al general, como ya ha establecido paladinamente el número 1º del artículo 8º del Código Penal y venía ya antes reconociéndose jurisprudencialmente cuando el artículo 68 del anterior Código Penal propugnaba un principio de alternatividad frente al cual tenía ya carácter preferente el de especialidad (sentencia de 25 de enero de 1990 y 20 de febrero de 1992)» [Sentencia de 18 de marzo de 1997 (rec. cas. núm. 1004/1996), FD Primero].

B) Pues bien, como el propio órgano de instancia sugiere -aunque no lleva este reconocimiento hasta sus últimas consecuencias-, de las citadas, la regla aplicable en el caso enjuiciado para seleccionar la norma sancionadora es la de la especialidad, no el principio de proporcionalidad, que no se contempla ni, por razones obvias (sobre las que, no obstante, después abundaremos), se podía contemplar en el citado art. 8 del CP.

En efecto, el principio de especialidad «se aplica cuando los supuestos del tipo general entran en el tipo especial, el cual contiene además cualquier otro elemento adicional (requisito o elemento especializante que constituye la razón de ser del tratamiento diferenciado), resolviéndose a favor de la aplicación de la norma especial, conforme al principio “lex specialis derogat legi generale” y ello con independencia de que la Ley especial imponga pena mayor o menor» [Sentencia de 22 de mayo de 2009, cit., mismo FD]. Y, bajo estas premisas, partiendo de que, según consta en autos, el comportamiento de Inversiones Chil, S.L. consistió en señalar en la autoliquidación del IS, ejercicio 2003, una cantidad pendiente de deducción (por inversiones en Canarias) en la cuota de períodos impositivos ulteriores superior a la procedente, como hemos

adelantado, debe coincidirse necesariamente con el Abogado del Estado en que la norma punitiva aplicable era el art. 195 de la LGT, y no el art. 199 de la LGT.

Así, en la medida en que la obligada tributaria no hizo otra cosa que consignar un dato inexacto o falso en la autoliquidación del IS correspondiente al ejercicio 2003 que no provocó perjuicio económico para el Erario Público en dicho período, tal comportamiento podría subsumirse, en principio, lógicamente, en el art. 199 de la LGT, que define como infracción tributaria grave «presentar de formar incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones», «siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública». Sin embargo, no resulta discutido que con su actuación Inversiones Chil S.L., aunque no dejó de ingresar ni obtuvo devoluciones indebidas en el ejercicio 2003, sí determinó (esto es, consignó sin aportar pruebas o justificantes que lo avalasen) en la autoliquidación de ese período una cantidad a deducir (partida negativa) en la cuota de ejercicios posteriores (futuros) superior a la debida, lo que, de no detectarse a tiempo por la Administración tributaria, podría haber causado en el futuro un perjuicio para la recaudación. Y este concreto comportamiento (determinación de una partida negativa superior a la real a deducir en la cuota de una declaración futura), que incorpora un elemento adicional que no se recoge en el art. 199 de la LGT -la posibilidad de causar con la actuación un perjuicio económico futuro-, encaja perfectamente en el elemento objetivo del art. 195 de la LGT, que define como infracción grave «determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras propias o de terceros» (apartado 1), lo que, en virtud de la regla de la especialidad, determina que jurídicamente sea la única norma aplicable.

C) Aunque la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias dice no «perder de vista que criterios tales como el principio de especialidad abonarían la tesis de la Hacienda Pública», no lo acepta porque considera, en atención a las circunstancias concurrentes, que la que postula la obligada tributaria es la «solución [más] justa del caso». Pero el principio de legalidad -y su corolario, el de tipicidad- establecido en el art. 25 de la CE, y, en definitiva, el deber de los Jueces y Tribunales de someterse plenamente a la Constitución y al imperio de la Ley en el ejercicio de la potestad jurisdiccional conferida en el art. 117 de la CE [arts. 1 y 5.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ)], no les permite a aquéllos aplicar una determinada -y seguramente propia- concepción de justicia desatendiendo las decisiones en el ámbito del ius puniendi expresadas inequívocamente por el Parlamento legítimamente elegido en las urnas. Como ha señalado el Tribunal Constitucional, en su labor de interpretación y aplicación de las Leyes penales o sancionadoras, los órganos judiciales «se hallan también sometidos al principio de tipicidad», en el sentido de que «se encuentran en una situación de sujeción estricta a la Ley penal» [SSTC 38/2003, de 27 de febrero, FJ 8; y 229/2007, de 5 de noviembre, FJ 4; en el mismo sentido, SSTC 38/2003, de 27 de febrero, FJ 8; 127/2001, de 4 de junio, FJ 4; 126/2001, de 4 de junio, FJ 4; 125/2001, de 4 de junio, FJ 3; 123/2001, de 4 de junio, FJ 11; 64/2001, de 17 de marzo, FJ 4 a); y 142/1999, de 22 de julio, FJ 3; y AATC 252/2004, de 12 de julio, FJ 3; 120/2003, de 10 de abril, FJ 2; y 118/2003, de 8 de abril, FJ 1], de manera que la aplicación por el Juez o Tribunal de una norma punitiva distinta de la procedente «invadiría el ámbito que sólo al legislador corresponde, en contra de los postulados del principio de división de poderes (SSTC 133/1987, de 21 de julio, FJ 4; 137/1997, de 21 de julio, FJ 6; 142/1999, de 22 de julio, FJ 3; 127/2001, de 4 de junio, FJ 4)» (SSTC 229/2007, cit., FJ

4; y 38/2003, cit., FJ 8). En efecto, ya desde la temprana STC 133/1987, de 21 de julio, el máximo intérprete de nuestra Constitución afirmó que «el principio de legalidad penal garantiza» el «estricto sometimiento del Juez a la ley penal, vedando todo margen de arbitrio o de discrecionalidad en su aplicación» (FJ 5); y en la posterior STC 137/1997, de 21 de julio, declaró que la garantía de tipicidad «impide que los órganos judiciales puedan sancionar fuera de los supuestos y de los límites que determinan las normas» (en idénticos términos, STC 232/1997, de 16 de diciembre, FJ 2) e «impone, por razones de seguridad jurídica y de legitimidad democrática de la intervención punitiva, no sólo la sujeción de la jurisdicción sancionadora a los dictados de las leyes que describen ilícitos e imponen sanciones, sino la sujeción estricta» (FJ 6; en la misma línea, STC 142/1999, de 22 de julio, FJ 3).

D) Y es evidente que se desatiende las exigencias del principio de tipicidad, invadiendo las atribuciones que sólo corresponden al legislador democrático cuando, desconociendo las exigencias de la regla de la especialidad, se selecciona el tipo infractor aplicable con fundamento en (a) el principio de proporcionalidad, (b) la «nula motivación» del acuerdo sancionador y (c) «la ausencia de perjuicios para la Hacienda pública»; y se menosprecia dicho principio de tipicidad, fundamentalmente, por las razones que a continuación pasamos a exponer.

(a) La primera de ellas porque no sólo, como hemos dicho, el principio de proporcionalidad no es -no puede ser- un criterio para seleccionar, de entre los aparentemente concurrentes, el tipo infractor aplicable [es el criterio que obliga a aplicar exclusivamente uno de ellos, porque lo contrario «comportaría una punición desproporcionada de la conducta ilícita» contraria al non bis in idem (STC 177/1999, de 11 de octubre, FJ 3; en el mismo sentido, STC 2/2003, de 16 de enero, FJ 3)]; sino que -lo que es más importante-, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, la adecuación o proporción de las condenas o sanciones a las conductas ilícitas es una decisión que corresponde al legislador, por lo que, en este ámbito, la capacidad de maniobra de la Administración o -en este caso- del órgano judicial es extraordinariamente limitada. En realidad, prácticamente nula en el ámbito del Derecho tributario sancionador, en la medida en que la LGT de 2003 ha establecido para cada conducta ilícita una sanción específica, concreta, determinada, sin dejar, a la hora de imponer la sanción, como hacía la anterior LGT de 1963, margen alguno para la apreciación del órgano competente para sancionar.

[...]

(b) A lo anterior, en segundo lugar, no obsta que no haya existido perjuicio económico para la Hacienda Pública. Seguramente no repara el órgano jurisdiccional de instancia en que, del mismo modo que el art. 199 de la LGT -que, como reza en su rúbrica define una «[i]nfracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico»-, como ya hemos puesto de relieve, el art. 195.1 de la LGT tipifica un comportamiento que no causa un daño directo e inmediato para la recaudación, sino que prepara de manera decisiva un perjuicio económico futuro, de manera que las compensaciones o deducciones im procedentes que se practiquen en la declaración del periodo impositivo darán lugar a las infracciones previstas en los arts. 191 de la LGT (dejar de ingresar en plazo en un tributo autoliquidable), 193 de la LGT (obtener indebidamente una devolución del Tesoro Público) ó 194.1 de la LGT (solicitar indebidamente una devolución sin que ésta se llegue a obtener), pero no al tipo infractor que analizamos [Sentencia de 26 de

julio de 1997 (rec. de apelación núm. 8558/1991), FD Segundo]. Constituye, en definitiva, una infracción de peligro, que se perfecciona con independencia de que se llegue o no a producir una falta de ingreso o una salida de caja del Tesoro Público en el futuro como consecuencia de la aplicación de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas [Sentencia de 27 de enero de 2003 (rec. cas. núm. 420/1998), FD Séptimo].

[...]

(c) Por último, resulta asimismo de una radical evidencia que tampoco es correcto seleccionar el tipo infractor aplicable atendiendo a la mayor o menor motivación de la culpabilidad, cuestión a la que, ciertamente, el Tribunal de instancia da un tratamiento incompatible con las garantías previstas en los arts. 24.2 y 25 de la CE. Y es que, por un lado, tras reconocer que «la resolución sancionadora no constituye exactamente un modelo de acto bien motivado», afirma a renglón seguido que, no obstante, el tipo infractor definido en el art. 195.1 de la LGT «no da, desde la perspectiva del principio de culpabilidad, para muchas explicaciones», puesto que «o se ha determinado una partida de manera improcedente o no». Lo cual es manifiestamente incorrecto, dado que la aplicación de las penas o sanciones por la comisión de cualesquiera ilícitos penales o administrativos reclaman y permiten una motivación desde la perspectiva del principio de la culpabilidad. En particular, en el ámbito del art. 195 de la LGT, es claro que la determinación improcedente de una partida negativa a deducir en la cuota de una autoliquidación futura puede ser el resultado tanto de una actitud dolosa o negligente (por ejemplo, provocar que la base imponible en el IS arroje un resultado negativo superior al que resultaría de una correcta autoliquidación del tributo al deducir un gasto inexistente o notoriamente no deducible), como diligente (v.gr., producir el efecto antes señalado mediante la práctica de una deducción dudosamente procedente).

De hecho, en el trámite de audiencia a la propuesta de imposición de la sanción, la representación de Inversiones Chil, S.L. alegó que el importe correspondiente a las deducciones por inversiones en Canarias pendientes de aplicación en períodos futuros, fue incorrectamente consignado en la autoliquidación del IS correspondiente al ejercicio 2003 como consecuencia de un «error material», en particular, «por un error meramente de transcripción», al haber «establecido, en los ejercicios 2002 y 2003, el importe de las inversiones totales sin tener en cuenta el porcentaje de deducción aplicable». Y, si así fuera, es evidente que la posibilidad de sancionar estaría vetada, porque, como recientemente ha señalado esta Sala en la Sentencia de 25 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 2166/2006), no puede «considerarse que en todos aquellos casos en los que clara e inequívocamente se ha cometido un error material» ha «existido forzosamente simple negligencia, dado que no son inimaginables supuestos en los que el obligado tributario pueda cometer este tipo de errores pese a haber actuado con la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias». «Sin que la circunstancia de que el error material no esté previsto específicamente en el art. 77.4 de la L.G.T. como causa excluyente de la culpabilidad -como no lo está en el actual art. 179.2 de la Ley 58/2002-», «impida excluir la existencia de culpabilidad precisa para imponer sanciones tributarias». Lo que -hemos dicho en el mismo lugar- obliga a la Administración tributaria a «motivar por qué el error material» fue «consecuencia de la falta de diligencia exigible a la sociedad recurrente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias», especialmente cuando existen circunstancias que «permiten otorgar credibilidad al error material alegado por la sociedad recurrente», como, entre

otras que concurren en el caso que enjuiciamos (en el que se dictó una liquidación provisional de oficio o "paralela"), «que para detectar dicha equivocación sólo fue[ra] precisa la intervención de los órganos de de la Administración Tributaria, no de la Inspección tributaria» (FD Tercero).

Pero, por otro lado, la Sala de instancia considera que la «nula motivación del acto sancionador», aunque no es una circunstancia a tener en cuenta «desde la perspectiva del principio de culpabilidad», sí es una circunstancia «relevante» -de hecho, afirma que «sobresale» entre las demás- para decidir el tipo infractor aplicable. Sin embargo, no sólo -una vez más, nos movemos en el terreno de las obviedades- la falta de motivación de la culpabilidad no es un criterio para seleccionar el tipo infractor, sino que, conforme a nuestra constante jurisprudencia -que recoge, como no podía ser de otro modo, la del Tribunal Constitucional-, de existir efectivamente esa «nula motivación» del acuerdo administrativo sancionador, aunque el Juez o Tribunal revisor apreciara -como en este caso hizo- la existencia de culpabilidad en el comportamiento del sujeto pasivo, la consecuencia lógica no podría haber sido otra que, no la aplicación de otra infracción que lleva aparejada una sanción más benévola (en este caso, la del art. 199 de la LGT), sino la pura y simple declaración de nulidad de pleno derecho de la sanción, en la medida en que la motivación de la sanción constituye un corolario de los principios de culpabilidad (art. 25 de la CE) y de presunción de inocencia (art. 24.2 de la CE) [en este sentido, véanse las Sentencias de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Cuarto; de 6 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5018/2006), FD Sexto; de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5734/2005), FD Octavo; y de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10237/2004), FFDD Undécimo y Duodécimo, respectivamente; de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 6058/2003), FD Quinto; y de 12 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 696/2004), FD Sexto]. Y es que, como ha señalado esta Sala en reiteradas ocasiones, la falta de motivación de la culpabilidad puede ser subsanada por el propio órgano sancionador al resolver el recurso de reposición, pero no por los Tribunales Económico-Administrativos [Sentencia de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003), FD Quinto] o por los órganos judiciales.

Así es, «en la medida en que la competencia para imponer las sanciones tributarias previstas en la LGT corresponde exclusivamente a la Administración tributaria -hemos dicho-, es evidente que los déficit de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los órganos de la jurisdicción ordinaria que, en este ámbito, sólo pueden llevar a cabo un mero control de la legalidad. En este sentido se ha pronunciado también el Tribunal Constitucional que, con fundamento en que no son los Tribunales Contencioso-Administrativos sino la Administración Pública quien, en uso de sus prerrogativas constitucionales, sanciona a los administrados, ha señalado que «una ulterior Sentencia que justificase la sanción en todos sus extremos nunca podría venir a sustituir o de alguna manera sanar la falta de motivación del acto administrativo (STC 7/1998, de 13 de enero, FJ 6; en el mismo sentido, SSTC 161/2003, de 15 de septiembre, FJ 3; y 193/2003, de 27 de octubre, FJ 2; y AATC 250/2004, de 12 de julio, FJ 6; 251/2004, de 12 de julio, FJ 6; 317/2004, de 27 de julio, FJ 6; 324/2004, de 29 de julio, FJ 6; y 484/2004, de 30 de noviembre, FD 3)» [Sentencias de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Sexto; de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 10237/2004 y 4744/2004), FD Décimo Tercero y Decimosegundo, respectivamente; de 25 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 1917/2003), FD Sexto; de 16 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 2220/2006), FD Cuarto; de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003), FD Quinto; de 29 de octubre de 2009 (rec.

cas. núm. 6058/2003), FD Quinto; de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 3850/2004), FD Sexto, C); de 4 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 9740/2004 y 7043/2004), FFDD Undécimo y Decimotercero; de 25 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 2166/2006), FD Tercero, D); de 11 de marzo de 2010 (rec. cas. núms. 10315/2003 y 6070/2004), FD Decimotercero; de 6 de mayo de 2010 (rec. cas. núm. 427/2005), FD Octavo, C); de 1 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 2973/2005), FD Octavo, C); de 23 de septiembre de 2010 (rec. cas. núm. 6163/2005), FD Cuarto, C); de 30 de septiembre de 2010 (rec. cas. núm. 6428/2005), FD Tercero B); de 4 de noviembre de 2010 (rec. cas. núm. 2080/2007), FD Cuarto; y de 2 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 6580/2005), FD Décimo].

En este sentido, como recordábamos en la citada Sentencia de 25 de febrero de 2010 [FD Tercero, D)], el máximo intérprete de nuestra Constitución viene advirtiendo sobre «la inadecuación constitucional de considerar que el proceso judicial de impugnación de una sanción administrativa subsane las lesiones del art. 24.2 CE causadas en el ámbito del procedimiento administrativo sancionador supliendo sus deficiencias en el seno del propio proceso judicial, sustituyendo así en sus funciones propias a la Administración autora del acto, fiscalizado en el proceso». La razón estriba en que «no existe un proceso contencioso-administrativo sancionador en donde haya de actuarse el ius puniendi del Estado, sino un proceso contencioso-administrativo cuyo objeto lo constituye la revisión de un acto administrativo de imposición de una sanción. En consecuencia, no es posible concluir que sean los Tribunales contencioso-administrativos los que, al modo de lo que sucede en el orden jurisdiccional penal, "condenen" al administrado. Muy al contrario, la sanción administrativa la impone siempre la Administración pública en el ejercicio de la potestad que le reconoce la Constitución. De otra manera no se respetaría la exigencia constitucional de que toda sanción administrativa se adopte a través de un procedimiento que respete los principios esenciales reflejados en el art. 24 CE» (STC 243/2007, de 10 de diciembre, FJ 3; en el mismo sentido, entre otras, SSTC 89/1995, de 6 de junio 7/1998, de 13 de enero, FJ 3; y 35/2006, de 13 de febrero, FJ 4).

E) Lo anterior lleva a la conclusión de que, tal y como sostiene el Abogado del Estado, el tipo infractor aplicable al caso enjuiciado sería, en todo caso, el definido en el art. 195 de la LGT, esto es, el aplicado por el órgano administrativo competente para sancionar, y no el establecido en el art. 199 de la LGT. Sea como fuere, no resulta ocioso aclarar que, una vez que alcanzó la conclusión de que el precepto aplicable era el 199 de la LGT y no el art. 195, la Sala de instancia tendría necesariamente que haber anulado la sanción, sin más, dado que, como viene señalando esta Sala, siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional, los errores cometidos por la Administración en la selección de los tipos, no pueden ser subsanados ni por los Tribunales Económico-Administrativos ni por los órganos judiciales.

En efecto, como ha señalado el Tribunal Constitucional, el principio de tipicidad obliga a la Administración a identificar, no sólo de forma suficiente, sino también correcta la norma específica en la que se subsumen los hechos que se imputan al sujeto infractor, de manera que el órgano judicial, con el objeto de mantener la sanción impuesta, no puede encajar los hechos en otro tipo infractor distinto al identificado por la Administración [SSTC 218/2005, de 12 de septiembre, FJ 4; 195/2005, de 18 de julio, FJ 5, in fine; 77/2006, de 13 de marzo, FJ Único; y 113/2008, de 29 de septiembre, FJ 4]. En este sentido, por ejemplo, la STC 161/2003, de 15 de septiembre, dejaba muy claro que «es a la Administración a la que está atribuida la competencia

sancionadora», correspondiendo únicamente a los órganos judiciales «controlar la legalidad del ejercicio de esas competencias por la Administración». De este modo -proseguía-, «[n]o es función de los jueces y tribunales reconstruir la sanción impuesta por la Administración sin fundamento legal expreso o razonablemente deducible mediante la búsqueda de oficio de preceptos legales bajo los que puedan subsumirse los hechos declarados probados por la Administración.- En el ámbito administrativo sancionador corresponde a la Administración, según el Derecho vigente, la completa realización del primer proceso de aplicación de la norma (que debe ser reconducible a una con rango de ley que cumpla con las exigencias materiales del art. 25.1 CE), lo que implica la completa realización del denominado silogismo de determinación de la consecuencia jurídica: constatación de los hechos, interpretación del supuesto de hecho de la norma, subsunción de los hechos en el supuesto de hecho normativo y determinación de la consecuencia jurídica. El órgano judicial puede controlar posteriormente la corrección de ese proceso realizado por la Administración, pero no puede llevar a cabo por sí mismo la subsunción bajo preceptos legales encontrados por él, y que la Administración no había identificado expresa o tácitamente, con el objeto de mantener la sanción impuesta tras su declaración de conformidad a Derecho. De esta forma, el juez no revisaría la legalidad del ejercicio de la potestad sancionadora sino que, más bien, lo completaría» (FJ 3; reproducen parcialmente esta doctrina los AATC 317/2004, de 27 de julio, FJ 6; 324/2004, de 29 de julio, FJ 6; 250/2004, de 12 de julio, FJ 3; y 251/2004, de 12 de julio, FJ 6). Y, en la misma línea, en la posterior STC 297/2005, de 21 de noviembre, señaló que «el principio de tipicidad exige que la Administración sancionadora precise de manera suficiente y correcta, a la hora de dictar cada acto sancionador, cuál es el tipo infractor con base en el que se impone la sanción, sin que corresponda a los órganos de la jurisdicción ordinaria ni a este Tribunal buscar una cobertura legal al tipo infractor o, mucho menos, encontrar un tipo sancionador alternativo al aplicado de manera eventualmente incorrecta por la Administración sancionadora», por lo que no resultaba «posible sustituir el tipo sancionador aplicado» por el órgano de la Administración competente «por ningún otro descubierto por este Tribunal» (FJ 8; en el mismo sentido, STC 77/2006, de 13 de marzo (FJ Único).

[...]» (FJ 5°).

La inexistencia efectiva de un perjuicio económico para la Hacienda Pública no impide sancionar la conducta consistente en determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos del impuesto a deducir o compensar en la base o en la cuota de declaraciones futuras propias o de terceros, tipificada en el artículo 79.d) de la Ley General Tributaria de 1963. STS de 8 de marzo de 2012 (RC 4925/2008).

«[...] Por lo que respecta a la inexistencia de perjuicio económico alguno a la Administración ni presente ni futuro al no ser previsible, a la vista de las declaraciones presentadas hasta el cierre de la Sucursal en el año 2000, que los perjuicios económicos se produjeran, como causa que impediría la comisión de la infracción tipificada en el artículo 79.d) de la LGT 1963 (en la Resolución sancionadora así como la audiencia Nacional se refiere a la letra c), ya que hasta la reforma de la LGT operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, en dicho apartado se contemplaba la conducta consistente en determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos del impuesto a deducir o compensar en la base o en la cuota de declaraciones futuras propias o de terceros), este argumento tampoco puede prosperar,

pues como declara la Sentencia de esta Sala de 16 de junio de 2011 (recurso de casación num. 5802/2008) el bien jurídico protegido en el artículo se lesiona, no con la causación del efectivo daño a la Hacienda Pública, sino con la conducta preordenada a la causación de ese perjuicio o potencialmente causante del mismo, siendo la finalidad perseguida la de evitar el comportamiento que no da lugar a un inmediato resultado de daño, sino que es preparatorio de la elusión a consumir en un momento posterior, razón por la que resulta irrelevantes las circunstancias en las que en las que se encontraba la entidad recurrente tanto en el momento de la comisión de la infracción como de las previsibles a la vista de las declaraciones presentadas hasta el cierre de la Sucursal en el año 2000.

[...]» (FJ 3º).

V.1.1.2. Antijuridicidad

Si no cabe modificar los datos de un ejercicio prescrito para liquidar uno que todavía no lo está, con mayor razón, la Administración tributaria no puede hacerlo para, con fundamento en su sedicente incorrección, sancionar a un sujeto pasivo en ese ejercicio no prescrito. STS de 12 de diciembre de 2011 (RC 4268/2009).

«[...] Las cantidades deducidas en ejercicios ya prescritos son firmes y la Administración no puede modificarlas al aplicarlas a ulteriores periodos en los que su potestad para liquidar aún sigue viva. Ya no le cabe incidir sobre ellas y realizar un juicio de valor acerca de las mismas, que en principio se presumen ciertas para el obligado tributario [véase artículo 108.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre)] y realizadas de buena fue [véase el artículo 33.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyente (BOE de 27 de febrero)]. Si no cabe modificar los datos de un ejercicio ya prescrito para liquidar uno que todavía no lo está, la Administración, con mayor razón, no puede hacerlo para, con fundamento en su sedicente incorrección, sancionar a un sujeto pasivo en ese ejercicio no prescrito. No se trata ya de la regularización tributaria de la entidad recurrente, sino de la imposición de una sanción por la comisión de una infracción tipificada en el artículo 79.a) de la Ley General Tributaria de 1963 (dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentarios la totalidad o parte de la deuda tributaria), potestad sancionadora que debe ser desarrollada por la Administración con total y escrupuloso cumplimiento de las garantías inherentes a su ejercicio.

[...]

Para terminar, conviene precisar que, según ya advertimos en nuestra sentencia de 15 de septiembre de 2009 (casación 1740/09, FJ 4º), no tiene cabida en el actual supuesto, aunque sólo fuera por razones de vigencia temporal, la redacción del vigente artículo 70.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), que impone al contribuyente la obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos, obligación que se mantiene durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente» (FJ 3º).

Reproduce el mismo pronunciamiento la STS de 19 de diciembre de 2011 (RC 2876/2010, FJ 2º).

V.1.1.3. Culpabilidad

SSSTS de 20 de diciembre de 2012 (RCUD 210/2009, FJ 6º), 13 de diciembre de 2012 (RC 3437/2010, FJ 4º), 10 de diciembre de 2012 (RC 4320/2011, FJ 4º), 2 de julio de 2012 (RC 4852/2009, FJ 3º) y 28 de junio de 2012 (RC 904/2009, FJ 4º). Jurisprudencia reiterada y totalmente consolidada.

- a) **La conclusión alcanzada por el Tribunal de instancia en relación con la culpabilidad es, la mayoría de las veces, una cuestión puramente fáctica y, por ende, no revisable en esta sede, salvo en los supuestos tasados a los que viene haciendo referencia constantemente este Tribunal, pero no sucede lo mismo cuando lo que en realidad se achaca a la sentencia es la falta de motivación de, al menos, la simple negligencia que el artículo 25.1 de la Constitución española exige para imponer sanciones;**
- b) **No se puede sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de la culpabilidad;**
- c) **La no concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 es insuficiente para fundamentar la sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 de la Constitución española no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 [actual artículo 179.2 Ley General Tributaria de 2003], entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria de 1963 establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente artículo 179.2.d) de la Ley General Tributaria de 2003 dice "[e]ntre otros supuestos"], uno de los casos en los que la Administración tributaria debía entender que el obligado tributario había puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente;**
- d) **La ausencia de ocultación de datos ha sido tenida en cuenta en muchas ocasiones por esta Sala y Sección del Tribunal Supremo para excluir la existencia de la simple negligencia que exigía el artículo 77.1 Ley General Tributaria de 1963, y debe entenderse que reclama, asimismo el actual artículo 183.1 de la Ley General Tributaria de 2003, y**
- e) **Esta Sala y Sección ha rechazado que, en principio, pueda apreciarse la existencia de culpabilidad en los supuestos de complejidad o dificultad de las normas, operaciones o cuestiones.**

La existencia de culpabilidad debe aparecer debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora, de tal forma que, desde la perspectiva de los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución española, lo que debe analizarse es si la resolución administrativa sancionadora contenía una argumentación suficiente acerca del elemento subjetivo del tipo infractor. Ni los Tribunales Económico-Administrativos ni los Tribunales contencioso-administrativos pueden subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar a quien corresponde motivar la imposición de la sanción. SSTS de 10 de diciembre de 2012 (RC 563/2010, FJ 3º, y 4320/2011, FJ 4º). Jurisprudencia reiterada y consolidada.

La culpabilidad del sujeto infractor no queda acreditada en el acuerdo sancionador con la mera reiteración del tipo. No cabe concluir de ningún modo que la actuación del obligado tributario haya sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales; o dicho de manera más precisa, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del artículo 25 de la Constitución española, no es posible imponer una sanción a un obligado tributario (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) por sus circunstancias subjetivas -aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida- si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable. STS de 22 de octubre de 2012 (RC 4018/2010, FJ 5º). Jurisprudencia reiterada y consolidada.

Si ni siquiera las especiales circunstancias subjetivas del obligado tributario permiten excluir la comisión de un error de derecho que le exonere de culpabilidad, por fundarse en una interpretación razonable de la norma, con menor razón habilitan para excluir que pueda incurrir en un error aritmético. STS de 21 de mayo de 2012 (RC 2953/2008, FJ 5º).

«[...] Es patente, atendidos los hechos resumidos en el acuerdo sancionador, que «Banco Atlántico» no ocultó datos, debiéndose recordar que esta circunstancia ha sido tenida en cuenta en muchas ocasiones por esta misma Sala y Sección para excluir la existencia de la simple negligencia que exigía el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963 -y que reclama, asimismo, el actual artículo 183.1 de la Ley General Tributaria de 2003- para poder imponer sanciones tributarias [véanse, por todas, las sentencias de 15 de enero de 2009 (casación 4744/04, FJ 12º), 9 de julio de 2009 (casación 1790/06, FJ 4º), 4 de febrero de 2010 (casación 9700/03, FJ 3º) y 31 de marzo de 2011 (casación 290/08, FJ 3º)].

Debemos recordar además que de ningún modo cabe concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales; o dicho de manera más precisa, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del artículo 25 de la Constitución española, no es posible imponer una sanción a un obligado tributario (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) por sus circunstancias subjetivas -aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida- si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable [véanse, por todas,

las sentencias de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04, FJ 4º) y 26 de septiembre de 2008 (casación para la unificación de doctrina 11/04, FJ 4º); en idéntico sentido que esta última, entre muchas otras, las sentencias de 18 de noviembre de 2010 (casación 4082/07, FJ 5º), 31 de marzo de 2011 (casación 290/08, FJ 3º) y 14 de abril de 2011 (casación 2507/09, FJ 3º)].

Luego si las especiales circunstancias subjetivas del obligado tributario ni siquiera permiten excluir la comisión de un error de derecho que le exonere de culpabilidad, por fundarse en una interpretación razonable de la norma, con menor razón habilitan para excluir que pueda incurrir en un error aritmético.

No habiendo ocultado datos y siendo perfectamente plausible que el exceso del ajuste negativo practicado se debiera a un error aritmético, aun cuando se trate de una entidad financiera, no cabe entender motivada de forma suficiente la culpabilidad exigible para sancionar la conducta del «Banco Atlántico».

[...]» (FJ 5º).

No puede considerarse que en todos aquellos casos en los que clara e inequívocamente se ha cometido un error material ha existido forzosamente simple negligencia, dado que no son inimaginables supuestos en los que el obligado tributario pueda cometer este tipo de errores pese a haber actuado con la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Sin que la circunstancia de que el error material no esté previsto específicamente en el artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 como causa excluyente de la culpabilidad -tampoco lo está en el actual artículo 179.2 de la Ley General Tributaria de 2003-, impida excluir la existencia de culpabilidad precisa para imponer sanciones tributarias STS de 28 de junio de 2012 (RC 904/2009, FJ 4º).

La existencia de numerosos pronunciamientos jurisprudenciales que admiten que el error pueda ser una causa excluyente de la culpabilidad -generalmente en presencia de errores invencibles- no impide que, una vez apreciadas los elementos concurrentes en cada caso, se sustente la imposición de una sanción en dicha circunstancia, a fin de no amparar el abuso del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios. STS de 8 de marzo de 2012 (RC 4925/2008, FJ 3º).

La motivación de los acuerdos sancionadores no puede ser revisada como si fuera algo aislado y desconectado de las normas tributarias que se consideran infringidas y de las circunstancias fácticas acaecidas. STS de 27 de febrero de 2012 (RCUD 340/2010, FJ 4º, *in fine*).

La culpabilidad no cabe deducirla de la conformidad presentada a las actas inspectoras. Como tampoco resulta suficiente a efectos de motivarla afirmar que lo procedente, lo que debería haber hecho el obligado tributario, es dirigir una consulta escrita a la Administración tributaria. STS de 15 de septiembre de 2011 (RC 3334/2007, FJ 3º). Jurisprudencia reiterada y consolidada.

El análisis de la conducta ha de hacerse con los parámetros de racionalidad existentes en el momento en que la infracción se produjo, no con los conocidos años después. STS de 18 de mayo de 2011 (RC 1677/2006).

«[...] Es claro que la conducta del recurrente ha sido veraz y completa. Queda en pie la cuestión de si se ha amparado en una interpretación razonable de la norma. A la hora de interpretar este elemento del tipo infractor no puede olvidarse que el recurrente con argumentos razonables y razonados (así se sostiene en nuestra sentencia de 4 de febrero de 2003, ha mantenido la disconformidad con el ordenamiento del precepto reglamentario). También es indudable que el recurrente ha intentado sostener su tesis por todos los medios a su alcance al recurrir todos los actos que tenían su origen en dicho precepto.

En estas circunstancias entendemos que no concurre el elemento intencional que la infracción sancionadora requiere, mucho más si se tiene en cuenta que la infracción tiene su origen en el ejercicio 1995, y nuestra sentencia resolviendo la problemática planteada no se produce hasta el año 2003.

En consecuencia, el análisis de la conducta del recurrente, efectuada en 1995, ha de hacerse con los parámetros de racionalidad existentes en el momento en que la infracción se produce, 1995, y no con los conocidos años después. Si a esta circunstancia se añade el hecho de que el recurrente ha empleado "argumentos de alto valor dialéctico" -según nuestra sentencia de 2003- para impugnar el precepto controvertido, ha de concluirse que la actividad sancionada carece del elemento culpabilístico que a toda sanción ha de acompañar, lo que comporta la estimación del recurso en el punto debatido» (FJ 4º).

La presunción de inocencia impide aplicar meros indicios de culpabilidad, como lo es no haber declarado el incremento de patrimonio que dio lugar a la regularización. STS de 30 de mayo de 2012 (RC 264/2008).

«[...] la Sala de instancia, aunque mantiene que la sanción tributaria no puede operar de forma automática sin examinar la culpabilidad del sujeto pasivo, rechaza que en este caso el recurrente hubiera puesto la diligencia necesaria para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, porque para apreciar este presupuesto es necesario la presentación de una declaración veraz y completa, y que la autoliquidación se ampare en una interpretación de la norma favorable, lo que no había ocurrido, al no haber declarado el incremento de patrimonio que dio lugar a la regularización, dejando de ingresar una importante suma de dinero, de lo que solo cabía deducir un animo de evitar la carga tributaria correcta.

Esta motivación se considera insuficiente para acreditar la culpabilidad, porque la presunción de inocencia impide aplicar meros indicios de intencionalidad, debiendo reconocerse que la Administración se limitó a calificar la operación realizada, sin que en momento alguno apreciase la existencia de simulación, ni la figura de fraude de ley, que excluía la imposición de sanciones, en virtud de lo dispuesto en el art. 24.3 de la Ley General Tributaria

Cuando la existencia de culpabilidad aparece debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora, la sanción no puede ser considerada contraria a los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución española por el mero hecho de que, en su labor de control, el Juez o el Tribunal de lo contencioso-administrativo no indique en su sentencia los motivos de los que se infiere la concurrencia de dolo, culpa grave o culpa leve en el incumplimiento de las obligaciones tributarias. SSTS de 10 de noviembre de 2011 (RC 6102/2008, FJ 4º) y de 6 de octubre de 2011 (RC 631/2008, FJ 5º).

V.2. SANCIONES

V.2.1. Competencia para sancionar

Con sustento en el artículo 5.2 y la disposición adicional primera de la Ley General Tributaria de 2003 no cabe considerar al FEGA (Fondo Español de Garantía Agraria) como órgano incompetente para instruir y resolver un expediente sancionador por infracción cometida en relación con la “tasa láctea”, por el hecho de que su competencia se establezca en normas reglamentarias. STS de 29 de octubre de 2012 (RC 3391/2010).

«[...] Habiendo presentado la actora la declaración de compras del período 2003/2004 de la tasa suplementaria en el sector de la leche y productos lácteos el 3 de mayo de 2004, tanto las actuaciones de control realizadas sobre la misma como la sanción que se le impuso por la infracción tributaria leve que cometió al incluir datos inexactos se produjeron cuando había entrado en vigor la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, cuya disposición final tercera preceptúa:

«El Gobierno, por real decreto establecerá un sistema integral de control del régimen de la tasa suplementaria de la cuota láctea (tasa láctea) en España, que afectará a todos los operadores que intervienen en el proceso de producción, transformación y comercialización de la leche y de los productos lácteos.

Dicho sistema contemplará los requisitos, condiciones y obligaciones que deberán cumplir los operadores del sector lácteo en las distintas formas de participación en el mercado, que permitan conocer e identificar el origen y destino de la totalidad de leche efectivamente producida y comercializada en España, a los efectos de la aplicación del régimen de la tasa láctea, así como realizar el seguimiento pormenorizado y periódico de las actuaciones de los distintos operadores que intervienen en el mercado.

El incumplimiento de los requisitos y obligaciones determinantes de las autorizaciones administrativas para operar en el mercado del sector de la leche y productos lácteos determinará la apertura del correspondiente procedimiento de suspensión o retirada, en la forma que se establezca reglamentariamente, sin perjuicio de la imposición de las sanciones a que tales conductas hayan dado lugar».

Por su parte, la disposición adicional segunda de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de tasas y precios públicos (BOE de 15 de abril), dispone:

«El establecimiento de exacciones con finalidad exclusiva de regular el precio de productos determinados podrá efectuarse por medio del Real Decreto, en el que se contendrán las siguientes determinaciones:

- a) Sujeto pasivo y objeto.*
- b) Base y tipo máximo cuando se fije por un porcentaje y, en los demás casos, los elementos y factores que determinen su cuantía.*
- c) Destino o aplicación concreto que haya de darse al producto de la percepción.*
- d) Organismo encargado de su gestión».*

Planteándonos la conformidad con el derecho de la Unión Europea de la expresa calificación como exacción parafiscal de la tasa láctea efectuada por el artículo 3.1 del Real Decreto 754/2005, de 24 de junio, por el que se regula su régimen, en el fundamento de derecho tercero de la sentencia de 13 de julio de 2007 (recurso ordinario 86/05) dijimos:

«El desarrollo reglamentario que se produce mediante el Real Decreto 754/2005 obedece a una previsión específica contemplada en la Ley 62/2003 de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, la cual crea legalmente en el ordenamiento jurídico español la tasa láctea con la naturaleza específica de exacción parafiscal, no con la que se deriva de su denominación, naturaleza que por no figurar expresamente como tal ha sido la causa de erróneas interpretaciones. De esta forma se garantiza el encaje legal de la figura en el sistema a la vista del fundamento legal citado. Así pues, la tasa láctea viene a ser considerada --así lo dice el art. 3.1 del Real Decreto 754/2005-- como una exacción parafiscal de las previstas en el art. 26.2 de la Ley 230/1963, General Tributaria, en la Disposición Adicional Segunda de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, en la que se prevé su establecimiento por Real Decreto, y en la Disposición Adicional Primera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La calificación de la tasa láctea como una exacción parafiscal permite que la recaudación de la tasa pueda beneficiarse de la aplicación de los procedimientos tributarios. Esa calificación permite, así mismo, aplicar otras normas tributarias, como las relativas a la inspección tributaria, la revisión de actos en vía administrativa o el régimen y procedimiento sancionador. En este sentido, aunque la calificación como exacción parafiscal se introdujo por primera vez en el Real Decreto 291/2004, de 20 de febrero, las normas reglamentarias anteriores preveían la aplicación supletoria de la Ley General Tributaria y de su normativa de desarrollo a la tasa láctea.

Como decía el dictamen emitido por el Consejo de Estado el 19 de febrero de 2004, lo que por algunos fue denominado el "fenómeno parafiscal" (la existencia de un sistema heterogéneo de figuras tributarias orilladas respecto al sistema tributario normal y funcionando sin sometimiento a los principios jurídicos informadores del ordenamiento financiero) y se halló vinculado a las nuevas funciones atribuidas a la Administración especializada moderna (obligada a cumplir nuevos fines por un Estado social de derecho que demanda nuevas fuentes de financiación para dotar a nuevos entes y actividades), ha terminado dando paso a una comprensión de las exacciones parafiscales como un simple instrumento técnico creado para atender la satisfacción de nuevas necesidades.

Se considera así como exacción para fiscal toda percepción coactiva --especialmente de entidades del sector institucional (aquí el FEGA)-- cuyo producto se afecte a los fines propios de éste y sin tener reflejo en el Presupuesto del Estado. Sus notas, pues, serían coactividad, extrapresupuestariedad y afectación.

Antes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que las recoge y menciona en su Disposición Adicional Primera diciendo simplemente que "las exacciones parafiscales participan de la naturaleza de los tributos rigiéndose por esta ley en defecto de normativa específica", su última regulación estaba constituida por la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, fundamento legal expresamente invocado por el Real Decreto 754/2005 respondiendo a sus exigencias de regulación.

La configuración de la tasa láctea como exacción parafiscal viene a enlazar directamente con las sentencias de la Audiencia Nacional, (Sentencias de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo: Num. de recurso 1325/2001 --de 9 de junio de 2003--; 1709/2001 --de 16 de junio de 2003--; 116/2001 --de 31 de diciembre de 2002--; 451/1999 --de 15 de marzo de 2002--, entre otras) donde se expresaba de modo reiterado el hecho de que, sin perjuicio de la aplicabilidad directa en España del régimen de la tasa láctea (por su fundamento comunitario que las hace de obligado cumplimiento, en los casos de referencia por aplicación del Reglamento 3950/92, del Consejo, de 28 de diciembre) es lo cierto que no puede hablarse de "tasa" en España en el mismo sentido que se predica dentro del ordenamiento comunitario.

En la misma línea se pronunció este Tribunal Supremo desde su sentencia de 28 de abril de 2004; en la que se decía: "ha de destacarse, primero, que el art. 26 de la LGT define las tasas y la que es objeto de las presentes actuaciones no encaja en tal precepto, ni tampoco en el concepto genérico previsto en los arts. 6 de la Ley 8/1989 y 20 de la Ley 39/1988 (de Haciendas Locales); y, segundo, que no puede, tampoco, subsumirse el hecho imponible de la Tasa Suplementaria aquí cuestionada en los supuestos comprendidos en el art. 143 de la LGT (de modo que tal Tasa Suplementaria corresponde, en realidad, a la categoría de las exacciones parafiscales, de carácter regulador para la producción agrícola, ganadera o industrial de la Unión Europea y para la fijación del correspondiente precio -según el art. 26.2 de la LGT-, y resulta, pues, de aplicación la Disposición Adicional Segunda de la citada Ley 8/1989, que permite el establecimiento de tales exacciones reguladoras por medio de Real Decreto, salvaguardándose, así, en este caso, el principio de legalidad)". La naturaleza de exacción parafiscal de la Tasa Láctea ha sido corroborada en las posteriores sentencias de esta Sala de 2 y 19 de diciembre de 2005 (recursos nums. 5833/2003 y 43/2004) y en la sentencia del Tribunal Constitucional de 15 de febrero de 2001.

Es de tener en cuenta que, ciertamente, la incorporación de las normas comunitarias al Derecho interno ha de hacerse con respeto a la legalidad constitucional y conforme a las normas de nuestro sistema jurídico. En dicho sentido los arts. 31.3 y 133 de la Constitución Española, el art. 7.b) de la Ley General Presupuestaria de 23 de septiembre de 1988, los arts. 10, 28, 30 a 32 47 y 53 de la Ley General Tributaria y el art. 10 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, son claros en cuanto a la necesidad de que el establecimiento de una tasa y sus elementos esenciales se haga mediante una disposición con rango de ley, circunstancias que no han concurrido hasta el momento presente en la regulación interna de la tasa suplementaria de la cuota láctea (tasa láctea).

En efecto, sentado por el art. 10.2.d) de la Ley de Tasas y Precios Públicos que los elementos esenciales de la tasa deben ser determinados por una ley (lo que no es sino un trasunto de lo que el Tribunal Constitucional señaló al enjuiciar la primera redacción de dicha Ley de Tasas con ocasión de su Sentencia 185/1995, de 14 de diciembre), no había podido ser incardinada hasta el momento presente la regulación de la tasa láctea (pese a su nombre y superior fundamento comunitario) dentro de lo que era el régimen general de las tasas.

Tal era la situación anterior, la cual a todas luces demandaba un cambio normativo cuyo sustento último viene a ser aportado por el juego de los nuevos preceptos legales de las exacciones para fiscales: así, la Disposición Final Primera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y la Disposición Adicional Segunda de la Ley

8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, en la que se prevé su establecimiento por Real Decreto.

[...]».

Cuestionándonos la competencia del FEGA en relación con la gestión de la tasa láctea por contravenir lo dispuesto en el artículo 6.2 de la Ley General Tributaria de 1963 («[l]a gestión tributaria corresponde privativamente al Ministro de Economía y Hacienda en cuanto no haya sido expresamente encomendada por Ley a una Entidad pública»), en el fundamento quinto de la sentencia de 25 de febrero de 2010 (casación 10430/04) manifestamos que tal conculcación no se producía porque la disposición adicional segunda de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de tasas y precios públicos, otorga cobertura legal al establecimiento por norma reglamentaria del órgano encargado de su gestión.

A la vista de cuanto antecede, hemos de concluir que, con sustento en el artículo 5.2 («[e]n el ámbito de competencias del Estado, la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora corresponde al Ministerio de Hacienda, en tanto no haya sido expresamente encomendada por Ley a otro órgano o entidad de derecho público. En los términos previstos en su Ley de creación, dichas competencias corresponden a la Agencia Estatal de Administración Tributaria») y la disposición adicional primera («[l]as exacciones parafiscales participan de la naturaleza de los tributos rigiéndose por esta Ley en defecto de normativa específica») de la Ley General Tributaria de 2003, no cabe considerar al FEGA como órgano incompetente para instruir y resolver un expediente sancionador por infracción cometida en relación con la tasa láctea, por el hecho de que su competencia se establezca en normas reglamentarias, cuando otros dos preceptos del mismo rango jerárquico que aquéllos, la disposición final tercera de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, y la disposición adicional segunda de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de tasas y precios públicos, habilitaban al reglamento para atribuirle dicha competencia.

No estorba añadir, por último, que «[e]l ejercicio de la potestad sancionadora corresponde a los órganos administrativos que la tengan expresamente atribuida, por disposición de rango legal o reglamentario» [artículo 127.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (BOE de 27 de noviembre)].

[...]» (FJ 4º).

V.2.2. Aplicación del régimen sancionador más favorable

En cuanto a si la Ley General Tributaria de 2003 resultaba más beneficiosa para el sujeto infractor que la homónima de 1963, pese a que su disposición transitoria cuarta autoriza para revisar las sanciones a los órganos jurisdiccionales que estén conociendo de los recursos, previa audiencia al interesado, siendo el único órgano competente para sancionar la Administración tributaria y no teniendo esta Sala elementos de juicio para realizar puntualmente la revisión, procede que, en ejecución de sentencia, la Sala *a quo* remita las actuaciones a la Administración tributaria a fin de que, con audiencia del interesado, se actúe de conformidad con lo previsto en la susodicha disposición transitoria. STS de 12 de julio de 2012 (RC 90/2009, FJ 9º *in fine*). En el mismo sentido STS de 14 de julio de 2011 (RCUD 91/2008, FJ 3º *in fine*).

La aplicación del régimen sancionador más favorable ha de hacerse “in totum”. STS de 9 de mayo de 2011 (RC 5705/2008, FJ 9º).

V.2.3. Criterios de graduación

La ocultación no puede considerarse agravante cuando es un elemento del tipo infractor. STS de 5 de noviembre de 2012 (RCUD 2126/2011). Jurisprudencia reiterada.

«[...] La doctrina de la Sala sobre la aplicación de la agravación recogida en el artículo 82.1.d) de la Ley General Tributaria de 1963 se recoge en la Sentencia de 10 de septiembre de 2009 (y otras posteriores como la de 15 de julio de 2011 (Rec. 203/2008): <<Otro tanto cabe decir respecto de la segunda de las agravantes aplicada por la Administración Tributaria. La apreciación de la circunstancia prevista en el art. 82.1.d), de la Ley General Tributaria, "La ocultación a la Administración, mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones inexactas, de los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria, derivándose de ello una disminución de ésta", que en este caso se traduce en la falta de presentación en el ejercicio de 1991 del modelo 190, exige también la concurrencia del principio de culpabilidad a fin de eliminar cualquier atisbo de responsabilidad objetiva. Se requiere, pues, que la Administración razone el por qué de la aplicación de esa circunstancia que agrava la sanción mínima que ha querido establecer el legislador, pues en caso contrario se llega al resultado de imponer con criterios de generalidad la sanción agravada. En definitiva se vuelve a aplicar la citada agravante, sin consideración ni alegación alguna relativa a su aplicación al caso y conducta concreta castigada>>».

En el mismo sentido, procede citar la sentencia de esta Sala dictada en el recurso de casación para unificación de doctrina 411/2009 (de fecha 2 de Abril de 2012) que ha señalado como <<De la lectura del precepto invocado (art. 82.1 .d) conforme al cual "La ocultación a la Administración, mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones inexactas, de los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria, derivándose de ello una disminución de esta..") se desprende que para la apreciación de esta circunstancia se requiere la concurrencia de los siguientes factores, a saber: Uno, la "ocultación" por parte del sujeto pasivo de datos a la Administración "necesarios para la determinación de la deuda tributaria", es decir, la sustracción al conocimiento de la Administración Tributaria de todos o parte de los elementos del hecho imponible, o el hecho imponible mismo. En segundo lugar, que dicha "ocultación" se realice "mediante la falta de presentación de la declaración o su presentación con inexactitudes" derivándose además de ello una disminución de la deuda tributaria; es decir que la conducta de la ocultación produzca un perjuicio a la Administración Tributaria al no percibir el importe exacto de la deuda tributaria, en consonancia con la realidad de la situación del sujeto pasivo>>».

Teniendo en cuenta esta doctrina y que tanto la resolución del TEAR como la sentencia impugnada hacen constante referencia a la voluntad de ocultación de los ahora recurrentes, y que esta voluntad ya se ha tomado en consideración a la hora de la tipificación de la infracción, debe estimarse el presente recurso por entender que la sentencia no ha justificado suficientemente la aplicación de la agravación debiendo dejarse sin efecto este apartado de la resolución pues obrar de otro modo supondría una aplicación automática de dicha circunstancia de agravación».

En el mismo sentido, las STS de 8 de noviembre de 2011 (RCUD 159/2008, FJ 5º) y 15 de julio de 2011 (RCUD 203/2008, FJ 5º).

A la hora de graduar la infracción tipificada en el apartado 1.b) del artículo 203 de la Ley General Tributaria de 2003, «[n]o atender algún requerimiento debidamente notificado», en aplicación de los criterios graduadores regulados en el apartado 5 de dicho precepto legal, para acudir al proporcional sobre el volumen de negocio, resulta necesario conocer la magnitud económica de la operación a la que el requerimiento se refería. STS de 8 de octubre de 2012 (RC 6112/2010).

«El precepto legal en el que se apoya la decisión administrativa cuestionada, el artículo 203 de la Ley 58/2003, tipifica en el apartado 1.b) como infracción «[n]o atender algún requerimiento debidamente notificado.». Los criterios de graduación de esta sanción están recogidos en el apartado 5 del citado precepto legal en los siguientes términos:

[...]

Recordemos que la Administración tributaria impuso a Viajes Iberia, S.A., una sanción pecuniaria de 400.000 euros en aplicación del primero de los criterios de graduación. Para ello partió del volumen de negocios declarado por la compañía, que cifró en 682.466.975,53 euros, sobre el que aplicó el porcentaje del 2%, operación que dio un resultado de 13.649.339,51 euros. A la vista del importe resultante, la Administración aplicó el límite cuantitativo máximo de 400.000 euros previstos por el precepto legal.

La recurrente sostuvo que la graduación de la sanción no fue ajustada a derecho puesto que el criterio aplicado sólo resulta operativo si se conoce el importe o la cuantificación de las operaciones. En el presente caso, ni el acuerdo sancionador da las cifras ni el expediente administrativo refleja la magnitud económica de las operaciones que fueron objeto de los requerimientos. En estos casos, para la cuantificación de la sanción debía operar el límite mínimo al que se refiere el párrafo tercero del transcrito precepto legal.

Efectivamente, como afirma Viajes Iberia, S.A., ni en el acuerdo sancionador ni en el expediente aparece dato alguno que haga referencia a la magnitud económica de la operación a la que se refería el requerimiento en cuestión. Los 276,84 euros a los que ascendía el importe de las relaciones empresariales que mantuvo la recurrente con San Jorge, S.A., correspondientes a la adquisición de billetes de avión, fue facilitada por la propia sociedad demandante, no por la Administración tributaria.

Esta omisión o carencia pone de manifiesto una deficiente motivación de los criterios de graduación, puesto que, para acudir al criterio proporcional de volumen de negocio, resultaba necesario conocer la magnitud económica de la operación a la que el requerimiento se refería. Ante el desconocimiento de este importe, la propia Ley establece en el artículo 203.5 c), párrafo tercero: «En caso de que no se conozca el importe de las operaciones o el requerimiento no se refiera a magnitudes monetarias, se impondrá el mínimo establecido en los párrafos anteriores.», o lo que es lo mismo, una sanción de 10.000 euros.

El desarrollo reglamentario que se hace del precepto nos lleva inequívocamente a esta interpretación. Efectivamente, cuando el artículo 18.3 del Reglamento de 2004 regula los criterios de graduación para aplicar los porcentajes en función de los importes de

las operaciones objeto de la información no facilitada (entre los que se incluyen los límites de 10.000 y 400.000 euros relativos al volumen de negocio), se está refiriendo exclusivamente a supuestos en los que «se conozca el importe de las operaciones cuya información se requiere». Luego, en los demás casos, cuando este dato no sea conocido, sólo se puede sancionar con la multa mínima.

Lo hasta ahora dicho resulta suficiente para la estimación del recurso contencioso-administrativo, sin que sea necesario entrar a valorar el otro motivo relativo a la falta de proporcionalidad. Procede pues anular los actos administrativos recurridos, que deben ser sustituidos por otro en el que la sanción no supere los 10.000 euros» (FJ 3º).

V.2.4. Prescripción de la acción para sancionar

V.2.4.1. Plazo

Cuatro años desde la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, incluso para la infracciones tributarias cometidas antes de su entrada en vigor, por tratarse de una regulación más favorable. STS de 22 de septiembre de 2011 (RC 2806/2007). Jurisprudencia reiterada y totalmente consolidada.

«[...] esta Sala se ha pronunciado en incontables ocasiones sobre el plazo de prescripción en supuestos como el que nos ocupa, declarando que es de cuatro años por las razones que quedan expuestas por ejemplo en las sentencias de 20 de febrero y 10 de mayo de 2007, recursos de casación núms. 6422/2001 y 63/2002 en las que decíamos:

"Esta Sala tiene declarado, con base en el art. 25 de la Constitución, que el precepto aplicable a una infracción administrativa es la ley que está vigente en el momento de la comisión de infracción, habiéndose positivizado este criterio, para todas las infracciones administrativas en el nivel de la legislación ordinaria, por el art. 128.1 de la Ley 30/1992, según el cual será de aplicación las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de producirse los hechos que constituyen infracción administrativa.

Por otra parte, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, razonando a sensu contrario, a partir de la prohibición de las disposiciones sancionadoras no favorables, plasmada en el art. 9.3 de la Constitución, ha elaborado el principio de la retroactividad de las leyes sancionadoras posteriores más favorables, criterio hoy asumido, a nivel general por el art. 128.2 de la Ley 30/1992, según el cual las disposiciones sancionadoras producirán efecto retroactivo en cuanto favorezcan al presunto infractor.

A su vez, el art. 4.3 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, reiterando en cierto modo el principio establecido en el citado 128.2 de la Ley Procedimental, dispone que "las normas que regulan el régimen de infracciones y sanciones tributarias, así como el de los recargos, tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado".

La cuestión clave que ha de resolverse es la relativa a si las normas que regulan la prescripción de la acción para imponer sanciones tributarias pueden o no entenderse incluidas entre aquellas que regulan el régimen de infracciones y sanciones tributarias.

La respuesta viene condicionada por el carácter sustantivo o simplemente procedimental que se asigne a la prescripción.

Si tiene carácter sustantivo la aplicación de la retroactividad de la prescripción será preceptiva en aquellos casos en que resulte favorable.

Por el contrario, si solo se le reconoce carácter procedimental regirá la norma de aplicación temporal del derecho, sin posibilidad alguna de retrotraer su eficacia a resoluciones adoptadas con anterioridad.

Pues bien, tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo han afirmado la naturaleza material de la prescripción en la esfera de lo punitivo. Así el Tribunal Constitucional, en sus sentencias 83/1989, de 10 de Mayo, 157/1990, de 18 de octubre, 12/1991, de 28 de enero, 62/2001, de 17 de marzo y 63/2005 de 14 de marzo mantiene que la prescripción de los delitos y faltas por paralización del procedimiento puede ser considerada como institución de naturaleza sustantiva o material.

También así lo viene constantemente declarando la jurisprudencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo en reiteradas sentencias, entre las que basta citar las de 10 de marzo de 1993, 12 de febrero de 2002, 19 de Noviembre de 2003 y 30 de marzo de 2004.

Por otra parte, esta Sala, en sentencia de 22 de enero de 1991, de modo expreso declara que la aplicación del principio de retroactividad de la norma posterior más favorable al inculpado se refiere no sólo a la tipificación de la infracción y sanción sino también al nuevo plazo de prescripción, si resulta ser inferior.

Ante esta valoración de alcance de la prescripción hay que concluir que la retroactividad establecida en el art. 4,3 de la Ley 1/1998 es aplicable a la prescripción de la acción para imponer sanciones tributarias al integrarse en las normas sancionadoras sustantivas.

Frente a la anterior no cabe alegar que las normas sobre prescripción suponen una plasmación concreta del principio general de seguridad jurídica y que afectan a cualesquiera relaciones y situaciones jurídicas entre el contribuyente y la Administración, pues todo ello no es óbice para que en relación con el derecho sancionador se apliquen los principios propios de esta materia.

Tampoco cabe invocar que la Ley 1/1998 entró en vigor a los veinte días de su publicación en el BOE, esto es, el 19 de marzo de 1998, y que el apartado 2 de su disposición final 7ª estableció que el nuevo plazo de cuatro años entraba en vigor el 1 de enero de 1999, porque lo único que podría pretenderse con la posposición del momento de entrada en vigor del nuevo plazo de prescripción era otorgar unos meses a la Administración para que pudiese ultimar actuaciones en curso en relación a la cuota e intereses, aunque se hubieran iniciado con posterioridad a los cuatro años, pero sin que ello pudiera afectar a la materia sancionadora, ya que el nuevo plazo de prescripción, por la naturaleza de esta institución, obligaba a revisar las sanciones impuestas, cuando las actuaciones inspectoras se hubieran iniciado con posterioridad a los cuatro años o tales actuaciones se hubieran paralizado por más de seis meses dando lugar a que se completase el citado plazo de cuatro años desde el dies a quo".

[...]» (FJ 8º)

En el mismo sentido las SSTS de 13 de abril de 2011 (RC 3015/2006, FJ 2º) y 23 de marzo de 2011 (RC 336/2007, FJ 3º).

El establecimiento de un plazo común para la prescripción de la acción para sancionar las infracciones tributarias simples y graves no es inconstitucional. STS de 23 de marzo de 2011 (RC 336/2007).

«En el siguiente motivo se alega infracción del art. 132 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común, que establece el plazo de seis meses para la prescripción de las infracciones leves, lo que determinaría que las presuntas infracciones tributarias estaban prescritas cuando el 27 de julio de 1999 se inicia el expediente sancionador. Pide el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad del artículo 64.c) de la Ley General Tributaria 1/1998 de 26 de febrero, en cuanto no establece diferencia en el plazo de prescripción de las infracciones tributarias graves y leves, siendo para ambas el común de cuatro años.

El motivo debe desestimarse por los propios fundamentos de la sentencia recurrida, pues es claro que la Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/92, excluye la aplicación de sus disposiciones a los procedimientos tributarios, los cuales se regirán por su propia normativa, y en materia de prescripción el art. 64.c) de la Ley General Tributaria establece un plazo único de cuatro años para la prescripción de toda clase de infracciones tributarias. No puede admitirse que este precepto sea inconstitucional, pues la alegada infracción de los principios de proporcionalidad e igualdad que se dicen conculcados, no puede ser contemplada en relación con diferentes campos del actuar administrativo, que responden a diferentes estructuras y finalidades, máxime cuando se trata de materia tributaria en la que la complejidad de los procedimientos de inspección y comprobación hace necesario una mayor amplitud de plazos, por lo que no puede resultar extraño que una norma con rango de ley pueda apartarse de lo establecido con carácter general para el resto de procedimientos. No procede, por ello, plantear cuestión de inconstitucionalidad que solicita por medio de otrosí» (FJ 4º).

V.2.4.2. Interrupción

Desde la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (19 de marzo de 1998), hasta la entrada en vigor de la modificación operada en la Ley General Tributaria de 1963 por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (1 de enero de 2001), las actuaciones de comprobación e investigación no interrumpían la prescripción de la acción para sancionar las infracciones que deriven de las mismas. STS de 13 de diciembre de 2012 (RCUD 3484/2011, FJ 6º). Jurisprudencia reiterada y totalmente consolidada.

Antes de la Ley 1/1998 y después de la Ley 14/2000 el plazo de prescripción de la acción de la Administración tributaria para imponer sanciones se interrumpe por las correspondientes actuaciones inspectoras de comprobación e investigación. STS de 9 de junio de 2011 (RC 3874/2008, FJ 3º).

V.2.5. Procedimiento sancionador

Tratándose de dar cumplimiento al mandato de aplicar la regulación más favorable a las infracciones tributarias cometidas antes del 1 de julio de 2004, fecha de entrada en vigor de la Ley General Tributaria de 2003, previsto en el apartado 1 de la disposición transitoria cuarta de la misma, la suspensión de los procedimientos sancionadores iniciados con anterioridad a esa fecha, para valorar cuál de las dos regulaciones, la prevista en la Ley General Tributaria de 1963 o la dispuesta en la homónima de 2003, resultaba más favorable, proporcionaba seguridad jurídica a los interesados y no determinaba incumplimiento legal alguno, aunque el inicio del procedimiento sancionador se hubiera producido con anterioridad al 19 de diciembre de 2003, fecha en la que entró en vigor la disposición transitoria cuarta de la Ley General Tributaria de 2003, siempre y cuando el procedimiento sancionador finalizara antes del 31 de diciembre de 2004, como exigía su apartado 2. SSTs de 10 de diciembre de 2012 (RC 4320/2011, FJ 2º), 5 de noviembre de 2012 (RCUD 5223/11, FJ 4º) y 19 de enero de 2012 (RC 3726/09, FJ 4º).

En sentido contrario la STS de 20 de diciembre de 2011 (RCUD 152/2009):

«SEGUNDO.- Son datos fácticos relevantes para la resolución de la problemática propuesta los siguientes: A) El procedimiento sancionador se inició el 28 de noviembre de 2003, antes, por tanto, de que se publicara la Ley 58/2003 de 17 de diciembre. B) La resolución sancionadora se dictó y notificó el 16 de diciembre de 2004, transcurridos, por tanto, más de seis meses desde la fecha de iniciación del procedimiento.

La problemática que la entidad recurrente plantea es la de cuál debe ser la interpretación de la Disposición Transitoria Cuarta apartado segundo de la L.G.T. El precepto citado establece: "Los procedimientos sancionadores en materia tributaria iniciados antes del 1 de julio de 2004 deberán concluir antes del 31 de diciembre de 2004, sin que les sea de aplicación el plazo máximo de resolución previsto en el apartado 3 del artículo 34 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y en el artículo 36 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos."

La tesis que el recurrente sostiene es la de que dicho precepto no puede afectar a los procedimientos sancionadores iniciados con anterioridad a la Ley 58/2003, como es el caso, pues el procedimiento sancionador que aquí contemplamos se inició en noviembre de 2003, [...]

TERCERO.- La tesis del recurrente ha de ser estimada en virtud de dos consideraciones. En primer lugar, porque como hemos reiteradamente declarado, la prescripción en el ámbito sancionador es una cuestión que afecta a la esencia de la sanción lo que comporta que las normas favorables han de tener efectos retroactivos favorables. Contrariamente, las no favorables no pueden ser interpretadas retroactivamente. Por tanto, en el asunto examinado el eventual efecto desfavorable que para el sancionado se deriva, por el hecho de permitir que el procedimiento sancionador iniciado dure más de seis meses, pese a lo dispuesto en el artículo 34.3 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, tiene que ser excluido. Ello impide que la Ley 58/2003 pueda tener efectos temporales sobre procedimientos iniciados antes de la fecha de publicación de esta.

En segundo lugar, la Disposición Final Undécima de la Ley que otorga vigencia a la Disposición Transitoria Cuarta apartado segundo desde el día siguiente a su publicación, lo que imposibilita que la Disposición Transitoria Cuarta pueda tener un efecto retroactivo que la ley no ha establecido».

Sin mencionar expresamente la posible aplicación al caso de la disposición transitoria cuarta de la Ley General Tributaria de 2003, parece seguir también esta última doctrina la STS de 2 de octubre de 2012 (RC 2691/2009).

«En el motivo séptimo se aduce infracción de los artículo 34 de la Ley 1/1998 y 36 del Real Decreto 1930/1998 y 105 LGT, al haber transcurrido más de seis meses entre la fecha de inicio del expediente sancionador (15 de abril de 2004) y la fecha en que se notificó el acuerdo derivado del mismo (3 de noviembre de 2004).

[...]

La aplicación de la ley más favorable en materia de sanciones llevaría a rechazar la oposición que efectúa el Abogado del Estado. [...]» (FJ 6º).

El incumplimiento del plazo de un mes para notificar al sujeto pasivo la iniciación del procedimiento sancionador, bien desde la firma del acta de conformidad, bien desde la presentación de las alegaciones al acta en disconformidad o desde la finalización del término para formularlas, que aparecía previsto en el artículo 49.2.j) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos -aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, en su redacción por el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, antes de que se produjera la entrada en vigor del artículo 81.6 de la Ley General Tributaria de 1963, redactado por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social-, determinaba la caducidad del expediente sancionador. STS de 28 de septiembre de 2012 (RC 4957/2009). **Jurisprudencia reiterada y totalmente consolidada.**

«[...] sobre la cuestión debatida ha tenido ocasión de pronunciarse este Tribunal en las sentencias de 21 de Septiembre de 2002 y de 4 de Julio de 2005, que resuelven los recursos de casación en interés de Ley 3433/01 y 91/03, respectivamente, y posteriormente de manera más reciente, entre otras, en las sentencias de 25 de febrero de 2010, casación 8398/04, y 8 de Noviembre de 2011 cas 4427/07, en relación con la interpretación que había de darse al art. 49.2 j) del referido Reglamento General de Inspección, antes de su modificación por el art 81.6 de la Ley General Tributaria, redactado por la Ley 53/2002.

Conforme a la jurisprudencia sentada en tales sentencias, y en otras muchas, el artículo 49.2.j) del citado Reglamento obligaba, en todos los casos, a notificar al sujeto pasivo la iniciación del procedimiento sancionador dentro del plazo de un mes, bien desde la firma del acta de conformidad, bien desde la presentación de las alegaciones al acta en disconformidad o desde la finalización del término para formularlas (artículo 60, apartados 2 y 4, del mismo Reglamento), por lo que la notificación del acuerdo de incoación dentro de esos parámetros temporales constituía un requisito inexcusable para la legitimidad de la actuación administrativa sancionadora y, por consiguiente, para la validez del acto que le pusiese fin.

[...]» (FJ 5º).

- **Reiterando idéntica doctrina, en la STS de 20 de marzo de 2012 (RC 3638/2008) se recuerda que será indiferente la fecha en que se hubiera dictado la autorización del inspector-jefe, y si lo fue con anterioridad a la incoación de las actas.**

«Por lo demás, también hemos afirmado que a estos efectos resulta irrelevante la fecha en que se hubiera dictado la autorización del inspector-jefe, y si lo fue con anterioridad a la incoación de las actas. Resulta inequívoco que el artículo 49.2.j) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos contempla el supuesto inverso, es decir, la posibilidad de que el superior jerárquico del actuario, equipo o unidad que desarrolló las actuaciones inspectoras ordene la iniciación del procedimiento sancionador una vez que se haya procedido a la firma de las actas de conformidad o disconformidad; lo que resulta lógico, dado que, sólo tras finalizarse las actuaciones de comprobación e investigación y recogerse en las actas el resultado de las mismas y la propuesta de regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo, el inspector jefe tiene elementos de juicio suficientes para ordenar –a favor o en contra del criterio del actuario– la apertura de un procedimiento sancionador» (FJ 2º in fine).

- **También es indiferente que el actuario no hiciera constar en el acta incoada la ausencia de motivos para abrir un procedimiento sancionador respecto de algunos de los conceptos cuya regularización propone. STS de 7 de octubre de 2011 (RC 3222/2007). Jurisprudencia reiterada y consolidada.**

«Reconociendo que la redacción del artículo 49.2.j) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos no es clara, su interpretación, desde una perspectiva lógica, a la luz del sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto y, sobre todo, que tenga en cuenta su espíritu y finalidad, lleva a la conclusión de que el plazo preclusivo para iniciar el expediente sancionador que establece resulta aplicable en cualquier caso, esto es, con independencia de que se haya hecho constar o no en el acta la pertinencia de iniciar un expediente sancionador contra el obligado tributario objeto de inspección [...]» (FJ 4º.2).

- **En fin, como proclama la STS de 29 de septiembre de 2011 (RC 2346/2007, FJ 12º), reiterando una vez más jurisprudencia consolidada, tras la separación de los procedimientos de inspección y sancionador establecida por el artículo 34 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, era evidente que este último procedimiento no podía ya formar parte de la “gestión tributaria” a que aludía el artículo 105 de la Ley General Tributaria de 1963, en su apartado 1, razón por la cual la regulación de la caducidad que contenía dicho precepto en su apartado 2 no le resultaba aplicable.**

Del texto del artículo 209.2 de la Ley General Tributaria de 2003 en modo alguno se deriva que sólo pueda iniciarse el procedimiento sancionador una vez que se dicte el acuerdo de liquidación. STS de 26 de abril de 2012 (RC 3357/2009).

«[...] Considera la parte recurrente, conforme al artº 209.2 de la LGT, que el expediente sancionador debe ser iniciado dentro de los tres meses siguientes a la notificación del acuerdo de liquidación, por lo que dado que el acuerdo de liquidación se levantó y notificó el 3 de enero de 2005, el plazo del inicio del expediente

sancionador es la citada fecha y antes de 3 de abril de 2005; por lo que no era posible iniciarlo con anterioridad cuando el acuerdo de liquidación debía constituir su premisa, siendo requisito sine qua non para mantener la existencia de infracción, conculcándose el principio de tipicidad de los arts 177 y 183.1 de la LGT.

Consta que el inicio del expediente sancionador tuvo lugar en 8 de septiembre de 2004, dictándose acto sancionador el mismo día en el que se giró la liquidación, 3 de enero de 2005. La infracción imputada y por la que se le sancionó a la recurrente, fue la contemplada en el artº 79.a) de la LGT, "Dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria".

Cuando se trata de infracciones tributarias cuya base fáctica es dejar de ingresar, resulta evidente la vinculación existente entre el procedimiento sancionador y la liquidación tributaria, en tanto que si no existe obligación de ingresar no cabe subsumir en el tipo una conducta que resulte ajena al ilícito definido normativamente. Por ello parece obligado que se establezcan las prevenciones oportunas para que exista la necesaria coordinación entre el procedimiento sancionador y la liquidación que le servirá de soporte en la imposición, en su caso, de la sanción correspondiente. En este contexto se inscribe el artº 209.2 de la LGT. Ahora bien, la infracción tributaria por dejar de ingresar, no se produce al tiempo de la regularización que dentro del procedimiento inspector culmina con el acuerdo de liquidación; sino la base fáctica, la producción de la infracción, tiene lugar cuando llegada la obligación de ingresar la suma adeudada, no se atiende a la misma. Por tanto, si bien en estos casos el resultado final de la liquidación delimita y determina el alcance de la infracción y las consecuencias derivadas, ni existe norma legal que imponga que hasta que no se produzca el resultado del procedimiento inspector mediante la oportuna liquidación no procede iniciar el procedimiento sancionador, ni se explica por la recurrente, ni encontramos razón alguna, sobre la base de principios generales, garantías y derechos, especialmente el de defensa en plenitud, o normas imperativas de obligada observancia, por los que no pueda iniciarse el procedimiento sancionador ante la concurrencia de hechos determinantes de una/s propuesta/s de liquidación/es en la que concurra la conducta de dejar de ingresar. Es más, resulta obvio que a mayor inmediatez entre la producción de los hechos constitutivos de una infracción y el ejercicio del derecho a defenderse, mejor se procura la defensa plena y la propia seguridad jurídica; y desde luego, de manera acabada el conocimiento de los datos necesarios sobre los que se hace la imputación, se logra cuando existe una propuesta de liquidación.

La parte recurrente, insistimos, no justifica el porqué debe interpretarse el artº 209.2 de la LGT, en el sentido postulado, en tanto que en modo alguno de su texto se deriva que sólo pueda iniciarse el procedimiento sancionador desde que se dicte el acuerdo de liquidación; ni se acierta a justificar porqué se vulnera el principio de tipicidad, en tanto que la conducta típica no se asocia a la regularización mediante la oportuna liquidación, sino con la obligación tributaria incumplida. El fundamento del artº 209.2 de la LGT, encuentra su antecedente en lo previsto en el citado artº 49.2.j) del RGIT, y modificación normativa operada por Ley 53/2002, artº 81.6 de la LGT, antigua, que regula un plazo preclusivo, respecto del que esta Sala ha entendido en numerosas sentencias dictadas sobre la aplicación del referido artº 49.2.j) del RGIT que "La notificación del acuerdo de incoación dentro de esos parámetros temporales constituye un requisito inexcusable para la legitimidad de la actuación administrativa sancionadora y, por consiguiente, para la validez del acto que la ponga fin.

Aplicando la anterior doctrina al actual caso solo cabe concluir que se ha producido la caducidad del expediente sancionador"; en definitiva, el plazo previsto en el referido artº 209.2 tiene esta misma naturaleza preclusiva, que se extiende en el plazo temporal que expresamente se contempla, tres meses después de haberse notificado o se entendiera notificada la correspondiente liquidación o resolución. Plazo preclusivo de proyección temporal futura, como no puede ser naturalmente de otra forma.

Como se ha indicado el inicio del procedimiento sancionador con anterioridad a la liquidación, podría cuestionarse desde la perspectiva del derecho a defensa, en tanto que si no se sabe los elementos determinantes de la futura liquidación, difícilmente puede procurarse una defensa plena y eficaz, pero estos inconvenientes desaparecen cuando existe propuesta de liquidación y el imputado ya puede desplegar su defensa en plenitud» (FJ 5º).

Para los casos de tramitación abreviada, en la propuesta de sanción contenida en el acuerdo de iniciación comunicado al obligado tributario ha de figurar una exposición tanto de los hechos que constituyen el presupuesto de la infracción tributaria que se le imputa como de la calificación jurídica de los mismos. STS de 7 de julio de 2011 (RC 2480/2009).

«[...] aunque la recurrente no lo cita expresamente, es evidente que al poner el acento en el déficit de contenido del acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador - que, al seguir la tramitación abreviada, debe incorporar la propuesta de resolución sancionadora- no hace otra cosa que denunciar la vulneración del derecho a ser informado de la acusación que, íntimamente conectado con el derecho de defensa, garantiza el art. 24.2 CE.

A este respecto, debe recordarse que, conforme viene señalando el Tribunal Constitucional, el derecho a ser informado de la acusación constituye una garantía procesal aplicable también en el procedimiento administrativo sancionador [entre muchas otras, SSTC 145/1993, de 26 de abril, FJ 3; 160/1994, de 23 de mayo, FJ 3; 14/1999, de 22 de febrero, FFJJ 3 y 5; 116/2002, de 20 de mayo, FJ 3; 117/2002, de 20 de mayo, FJ 5; 9/2003, de 20 de enero, FJ 3 a); 85/2003, de 8 de mayo, FJ 22], que, «impide que nadie pueda ser condenado sin haber sido acusado» (STC 104/1986, de 17 de julio, FJ 3) ni «por cosa distinta de la que se le acusaba y de la que, por lo tanto, podía defenderse» (STC 225/1997, de 15 de diciembre, FJ 3). Constituye un instrumento indispensable para poder ejercitar el derecho de defensa, «pues parte esencial del mismo es el derecho a contradecir la pretensión acusatoria» [STC 33/2003, de 13 de febrero, FJ 3 a); 40/2004, de 22 de marzo, FJ 2] y «mal puede defenderse de algo quien no sabe qué hechos en concreto se le imputan» [STC 278/2000, de 27 de noviembre, FJ 13, in fine; en el mismo sentido, entre las últimas, SSTC 33/2003, de 13 de febrero, FJ 3 a); 40/2004, de 22 de marzo, FJ 2]. Por lo que aquí interesa, la acusación cuya información reclama el art. 24.2 CE, debe cumplir los siguientes requisitos:

En primer lugar, la acusación debe formularse «de forma expresa» y «en términos que no sean absolutamente vagos o indeterminados», sin que en modo alguno quepa admitir una «acusación implícita» o «tácita» [por todas, STC 33/2003, de 13 de febrero, FJ 3 b)].

En segundo lugar, la acusación debe formularse antes de imponer la condena o sanción. En efecto, la defensa, debe poder «conocer el hecho punible cuya comisión se

atribuye, lo que resultaría imposible de formularse la acusación en el momento de emisión del fallo condenatorio, confundiendo así acusación y condena, y originándose una situación de absoluta indefensión» (STC 83/1992, de 28 de mayo, FJ 1).

En tercer lugar, la acusación debe recaer tanto sobre los hechos que se imputan al acusado como sobre la calificación jurídica de los mismos. En el ámbito penal, el Tribunal Constitucional ha subrayado que, aunque entre la información a la que tiene derecho el acusado hay que incluir primariamente «los hechos considerados punibles» que se le imputan (entre las últimas, SSTC 33/2003, de 13 de febrero, FJ 3; 40/2004, de 22 de marzo, FJ 2), también debe informarse sobre la calificación jurídica de tales hechos porque el debate contradictorio en el juicio oral «recae no sólo sobre los hechos», sino también «sobre la calificación jurídica» (SSTC 12/1981, de 10 de abril, FJ 4; 105/1983, de 23 de noviembre, FJ 4; en el mismo sentido, 33/2003, de 13 de febrero, FJ 3; 35/2004, de 8 de marzo, FJ 2, 40/2004, de 22 de marzo, FJ 2).

En cuarto lugar, precisamente porque los derechos a ser informados de la acusación y a la defensa implican la «garantía de que nadie puede ser condenado por cosa distinta de la que se le acusaba y de la que, por lo tanto, podía defenderse» (STC 225/1997, de 15 de diciembre, FJ 3), de las citadas garantías deriva un principio de congruencia o correlación entre la acusación y el fallo de la Sentencia o la resolución administrativa sancionadora (STC 168/1990, de 5 de noviembre, FJ 2).

En el ámbito del procedimiento administrativo sancionador, el Tribunal Constitucional ha situado, en varias ocasiones, en el ya desaparecido "pliego de cargos" la acusación de la que, ex art. 24.2 CE, debe ser informado el administrado [SSTC 192/1987, de 2 de diciembre (Sala Primera), FJ 2. a); y 205/2003, de 1 de diciembre, FJ 5; y ATC 103/2000, de 10 de abril, FJ 2]. Sin embargo, en la actualidad la referencia al "pliego de cargos" debe entenderse hecha a la propuesta de resolución sancionadora porque, del mismo modo que sucedía con el viejo "pliego de cargos", dicha propuesta se formula una vez concluida la instrucción y, por ende, cuando ya se tienen datos fiables de si se han cometido hechos punibles y, en caso afirmativo, quién resulta responsable de los mismos, qué tipo y clase de infracción pueden constituir y qué sanción puede corresponder.

No otra cosa está manteniendo el propio Tribunal Constitucional cuando en el ATC 320/1986, de 9 de abril, afirma que en el procedimiento administrativo sancionador «el instructor es también acusador en cuanto que formula una propuesta de resolución sancionadora» (FJ 5). Y lo mismo puede deducirse de otros pronunciamientos como las SSTC 98/1989, de 1 de junio, FJ 7 (en la que se señala que «la referencia a la gravedad de las conductas, así como la posibilidad de imposición de la sanción a ellas aplicables y finalmente recaída –destitución o separación- se recoge claramente en la referida propuesta de resolución del Instructor, de la que se dio traslado al expedientado y respecto de la cual pudo este alegar y probar cuanto tuviera por conveniente»); 160/1994, de 23 de mayo, FJ 3 (que sitúa en el art. 24.2 CE el «derecho a conocer de la propuesta de Resolución de un expediente sancionador»); y el ATC 413/1990, de 26 de noviembre, FJ 2 (que subraya que la «notificación de la propuesta de resolución del instructor, ..., y la disponibilidad y utilización del trámite de alegaciones ... impide hacer derivar a la anterior falta del pliego de cargos ..., la violación del derecho a ser informado de la acusación con trascendencia constitucional»).

Precisamente porque la propuesta de resolución es el documento donde figura la acusación, el Tribunal Constitucional ha señalado que la falta de comunicación de la propuesta de resolución del expediente «constituye sin duda una violación del derecho constitucional del expedientado a su defensa en el seno del procedimiento administrativo sancionador e, incluso, más en concreto», «del derecho del interesado a ser informado de la acusación formulada contra él, reconocido en el art. 24.2 de la Constitución». «Sin ningún género de dudas –se afirma con carácter general-, el derecho a conocer la propuesta de resolución de un expediente sancionador, claramente estipulado en las normas del procedimiento administrativo, forma parte de las garantías que establece el art. 24.2 de la Constitución, pues sin él no hay posibilidades reales de defensa en el ámbito del procedimiento» [STC 29/1989, de 6 de febrero (Sala Segunda), FJ 6].

La proyección de doctrina constitucional que acabamos de sintetizar conduce, en este caso, y una vez examinado el expediente administrativo, a la desestimación de la pretensión, porque en la propuesta de imposición de sanción contenida en el acuerdo de iniciación comunicado al obligado tributario figura una exposición tanto de los hechos que constituyen el presupuesto de la infracción tributaria que se le imputa a la entidad como la calificación jurídica de los mismos. [...]» (FJ 4º).

V.2.6. Recursos y reclamaciones

V.2.6.1. Suspensión

El automatismo que en materia de suspensión de sanciones se produce en la vía económico-administrativa no es trasladable a la vía contencioso-administrativa, en que el órgano judicial debe resolver sobre la procedencia o no de la suspensión, con o sin garantía, conforme a las normas que en esta materia contiene la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, ponderando, por tanto, las circunstancias del caso, por lo que no cabe dispensar de la garantía con sustento en criterios generales que desembocan en otro igualmente abstracto como son el de la presunción de inocencia [SSTS de 20 de diciembre de 2012 (RC 5083/2011, FJ 3º) y 20 de diciembre de 2012 (RC 6032/2011, FJ 4º)], el carácter no esencialmente recaudatorio del acuerdo sancionador o los breves plazos establecidos en el procedimiento de recaudación para el ingreso de las sumas adeudadas en concepto de sanción [STS de 3 de abril de 2012 (RC 3292/2011, FJ 2º). Se ha de atender a los intereses en conflicto y a los posibles daños que puedan sufrir los intereses públicos como consecuencia de la suspensión [STS de 20 de noviembre de 2012 (6248/2011, FJ 2º)].

Reiterado idéntico criterio, en la STS de 29 de noviembre de 2012 (RC 5684/2011) se razona:

«TERCERO.- Este Tribunal viene pronunciándose reiteradamente sobre la cuestión objeto de la presente sentencia [...] Baste recordar las sentencias de 15 de diciembre de 2011 en recurso número 1273/2011, 15 de diciembre de 2011 en recurso número 1273/2011, 17 de septiembre de 2012 en recurso número 5086/2011, 10 de mayo de 2012 en recurso número 2428/2011, 15 de diciembre de 2011 en recurso número 1696/2011, 10 de julio de 2012 en recurso número 2697/2011, 21 de junio de 2012 en recurso número 2434/2011, 3 de abril de 2012 en recurso número 3292/2011, 2 de

febrero de 2012 en recurso número 2845/2011, 12 de julio de 2012 en recurso número 4093/2011, 25 de enero de 2012 en recurso número 2303/2011.

La tesis mantenidas en todas las referidas sentencias es que en la ley de la Jurisdicción la suspensión de los actos administrativos impugnados en la vía contencioso-administrativa se vincula a que la ejecución del acto administrativo "pudiera hacer perder su finalidad legítima al recurso" (art. 130.1 de la LJCA) y se puede denegar si por su adopción se produjera un perjuicio para el interés general o de tercero. Asimismo, se prevé que el órgano judicial pueda acordar la constitución de garantía para responder de los perjuicios que pudieran derivarse de la adopción de la medida cautelar (art. 133.1 de la misma Ley).

Tratándose de sanciones tributarias, tras la entrada en vigor de la Ley 1/1998 una reiterada jurisprudencia (sentencias entre otras de 6 de marzo de 2000, casación 3986/95, 18 de septiembre de 2001, casación 5660/00 y de 29 de enero de 2003, casación 1055/98) declaró que la suspensión sin garantías de la vía administrativa se tenía que mantener hasta el pronunciamiento del órgano judicial en la vía contencioso-administrativa, con lo que venía a mantenerse el mismo criterio que el legislador adoptaba en vía administrativa.

Sin embargo, después de la promulgación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Sala rectificó su doctrina en la sentencia del Pleno de 7 de marzo de 2005, casación 715/1999, con remisión a una anterior de esta Sección Segunda de 5 de octubre de 2004 (casación 4793/1999).

La sentencia de 7 de marzo de 2005 entendió que la suspensión automática sin garantía sólo alcanza hasta la decisión judicial sobre la suspensión, afirmando que:

"E) En la propia sentencia de 5 de octubre de 2004 se analizaba el carácter de inejecutable per se o de suspendible sin caución de las sanciones tributarias y, al efecto, se indicaba que:

En consecuencia, no hay ya razones técnico jurídicas para poder mantener el criterio de que la suspensión de la ejecución de la sanción tributaria sin necesidad de garantía acordada en la vía administrativa o económico administrativa prolongaba, sin más, su efectividad en la vía contencioso-administrativa, hasta la finalización de la misma (mediante sentencia desestimatoria sobre el fondo cuestionado), pues la frase "sin que puedan ejecutarse -las sanciones suspendidas sin garantía, se entiende- hasta que sean firmes en vía administrativa" contenida en el artículo 35 de la Ley 1/1998 (y en los demás preceptos posteriores semejantes que hemos venido comentando) sólo puede interpretarse o bien como "hasta que hayan causado estado en dicha vía" (y no quepa ya otro recurso administrativo o Económico-Administrativo), o bien, como máximo, "hasta que se adopte, en la vía contencioso-administrativa, la pertinente resolución sobre la virtualidad de la suspensión que, concedida anteriormente, es instada, "ex novo", o reiterada, en la vía jurisdiccional (en la oportuna pieza separada), al amparo del artículo 122 y siguientes de la LJCA de 1956 o 129 y siguientes de la LJCA 29/1998, pues, teniendo en cuenta, a modo de valor interpretativo "ex post facto", lo dispuesto en los artículos 212.3 y 233.1 y 8 de la LGT 58/2003, ese potencial mantenimiento de la suspensión acordada en la vía administrativa o económico administrativa en la posterior vía contencioso-administrativa incoada (si se dan los dos

condicionantes del artículo 233.8 de la citada LGT 58/2003) conservará su vigencia y eficacia, solamente, hasta que el órgano judicial adopte, en el ejercicio de su propia potestad cautelar, la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada (en el mismo recurso Contencioso-Administrativo), sin que pueda determinar e influir directamente en la decisión que, conforme a los criterios establecidos en la LJCA tanto de 1956 como en la 29/1998, adopte, dentro de su competencia, el Tribunal Jurisdiccional".

Según la nueva doctrina, la suspensión en vía administrativa se ha de mantener hasta la decisión que se tome en la medida cautelar, sin que en la vía jurisdiccional el órgano correspondiente se vea influenciado por la previa suspensión de carácter legal prevista en la vía administrativa, sino que habrá que valorar cada supuesto concreto, teniendo en cuenta el perjuicio que para el interés general supone que cualquier persona obtenga la suspensión de la sanción por el hecho de haber interpuesto recurso contencioso. En definitiva, viene a diferenciar la normativa reguladora de las medidas cautelares de la ley Jurisdiccional y la normativa que contempla la suspensión de las sanciones tributarias en la vía administrativa.

Con posterioridad a las sentencias de 2004 y 2005, en que se produjo un cambio en la postura del Tribunal Supremo, esta Sección tuvo ocasión de pronunciarse de nuevo sobre esta materia en sentencia de 27 de marzo de 2008, casación 1159/2007. En este recurso se impugnaba un Auto de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, que denegaba la solicitud de suspensión de la ejecutividad de una sanción tributaria sin garantía al considerar que la suspensión automática de la sanción en vía administrativa es independiente de las medidas cautelares de la Ley Jurisdiccional. Este Tribunal confirmó la resolución de la Audiencia Nacional, afirmando expresamente que la suspensión automática de las sanciones sin aportar garantía establecida para la vía administrativa no se extiende a la posterior vía judicial.

En consecuencia, es criterio jurisprudencia reiterado que la suspensión automática sin garantía de las sanciones tributarias no se mantiene durante el proceso contencioso-administrativo. La suspensión durante éste se rige por los artículos 129 y siguientes de la LJCA.

Frente a lo anterior, los autos objetos del presente recurso invocan la sentencia de 27 de marzo de 2008, pero, sin embargo, sostienen justamente lo contrario; que en la vía judicial cabe la suspensión de la sanción sin aportar garantías, que quedan excluidas de plano, por mera cita del principio de presunción de inocencia y de la citada sentencia, es decir, una exclusión automática de las garantías, que es precisamente lo que las tres sentencias citadas han indicado que no puede ocurrir en la vía judicial.

CUARTO.- [...]

Pues bien, ante la nueva doctrina de la Sala y en los casos en los que el Tribunal, valorando las circunstancias concurrentes, considera que procede la concesión de la suspensión de la sanción, surge la cuestión de la necesidad o no de condicionarla a que el recurrente garantice la misma, toda vez que el artículo 133.1 de la Ley Jurisdiccional señala que "cuando de la medida cautelar pudieran derivarse perjuicios de cualquier naturaleza, podrán acordarse las medidas que sean adecuadas para evitar o paliar dichos perjuicios. Igualmente podrá exigirse la prestación de caución o garantía suficiente para responder de aquellos".

En el presente caso, el Tribunal de instancia, después de valorar los distintos intereses en conflicto, siguiendo la nueva doctrina de esta Sala expresada en el Pleno de 7 de marzo de 2005, llegó a la conclusión de que procedía la suspensión de la sanción sin necesidad de prestar garantía, pues de exigirse ésta, sin que previamente se haya resuelto sobre la conformidad o no a Derecho de la infracción que se sanciona, sería tanto como presumir la culpabilidad de la parte demandante con infracción del artículo 24.2 de la Constitución, y todo ello en concordancia con la doctrina expuesta por esta Sala en sentencia de 27 de marzo de 2008.

Esta motivación resulta insuficiente para el debido cumplimiento de lo que señala el artículo 133 de la Ley Jurisdiccional, pues la justicia cautelar no es un medio para hacer efectivo el derecho a la presunción de inocencia, pues éste está ligado a la resolución que impone una sanción de modo definitivo, pero no a la fase cautelar en la que no puede resolverse sobre el fondo del asunto. Por otra parte, esta fundamentación ya fue tomada en cuenta, junto con el argumento de que la finalidad de la multa no es recaudatoria, a la hora de tomar la decisión de la suspensión.

Por tanto, la Sala, prescindiendo de que se trataba de una sanción tributaria, debió ponderar, una vez que acuerda la suspensión de la sanción en sede jurisdiccional, las peculiares circunstancias del caso para determinar si la correcta protección de los intereses públicos requería la prestación de caución, que es el medio de asegurar la efectividad del cobro por la Administración en caso de que la pretensión de fondo ejercitada se viese rechazada, y si concurrían motivos que justificasen la exclusión de dicha garantía.

En el caso controvertido, sin embargo, la entidad que solicitó la suspensión invocando el artº 24.2 de la CE conectándolo con el principio de culpabilidad y el de presunción de inocencia, no aportando tampoco dato alguno para que pudiera apreciar la Sala que concurrían motivos por los que no debía garantizarse el interés público.

Conforme a lo dicho, procede estimar el recurso de casación interpuesto, y anular los Autos recurridos, en cuanto acuerdan la suspensión de la ejecución de la sanción sin garantía, sin ponderar las peculiares circunstancias del caso para determinar si la correcta protección de los intereses jurídicos requería la prestación de caución, máxime cuando no se acreditó la imposibilidad para obtenerla. En esta situación, la exigencia de caución se imponía para responder de los perjuicios que derivaban de la medida cautelar, por coherencia con lo acordado en relación con la liquidación, sin que se aprecien circunstancias para imponer las costas en la instancia ni en casación».

V.3. EFECTOS DE LAS RESOLUCIONES JUDICIALES PENALES SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Las relaciones entre los procedimientos de aplicación de los tributos, el procedimiento sancionador tributario y el proceso penal están regidas por los artículos 180.1 de la Ley General Tributaria de 2003 y 32 y 33 del Reglamento General del régimen sancionador tributario, aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el principio *non bis in ídem* y por el criterio de la preferencia del orden penal, en tanto se ordena la paralización del procedimiento administrativo, si los hechos pueden ser constitutivos de un delito contra la Hacienda pública. Sólo en los casos en los que se acuerde el sobreseimiento o el

archivo o se pronuncie una sentencia absolutoria podrá continuarse el procedimiento administrativo, respetando los hechos que se declaren probados en la resolución judicial. STS de 29 de octubre de 2012 (RC 3781/2009, FJ 4º).

Ahora bien, la sentencia penal absolutoria con declaración de hechos probados no impide a la Administración tributaria iniciar o continuar sus actuaciones, siempre que se atenga a los hechos considerados probados; pero la valoración que de los mismos hagan los Tribunales penales no vincula a la Administración, salvo que exista la declaración expresa de no haber existido. STS de 29 de octubre de 2012 (RC 3781/2009).

«[...] Varias son, no obstante, las hipótesis que pueden darse en la relación que ha de establecerse entre el proceso penal y el procedimiento administrativo tanto en lo que se refiere a las actuaciones de comprobación como al expediente sancionador, aunque ahora sólo nos interesa el supuesto de sentencia penal absolutoria con declaración de hechos probados.

Pues bien, cuando se llega a la absolución al no haberse apreciado la existencia de delito, nada impide para que la Administración Tributaria pueda iniciar o continuar sus actuaciones pero ha de atenerse a los hechos que los Tribunales penales hubieran considerado probados, aunque su valoración no vincula a la Administración, salvo que exista la declaración expresa de no haber existido los mismos. En este sentido, cabe recordar la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en su sentencia 77/1983, de 3 de Octubre, en la que se afirma que "el principio non bis in ídem determina una interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismos hechos, pero conduce también a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puedan producirse, se hagan con independencia, si resultan de la aplicación de normativas diferentes, pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado".

Esta sentencia deja abierta la posibilidad de calificación diferente de unos mismos hechos como consecuencia de la aplicación de normativas diferentes, ya que lo único que establece, en base al principio ne bis in ídem es la prohibición de dos sanciones, no la de dos pronunciamientos sobre los mismos hechos.

Idéntica doctrina se contiene en la sentencia del Tribunal Constitucional 158/1985, de 26 de Noviembre, en la que tras invocar la 77/1983, de 3 de Octubre, y 62/1984, de 21 de Mayo, señala que:

" La doctrina establecida en las Sentencias antes citadas, y que aquí se reitera y se adapta al caso concreto planteado, implica la necesidad de arbitrar medios para evitar contradicciones entre las decisiones judiciales referidas a los mismos hechos y para remediarlos si se han producido. Ello supone que si existe una resolución firme dictada en un orden jurisdiccional, otros órganos judiciales que conozcan del mismo asunto deberán también asumir como ciertos los hechos declarados tales por la primera resolución, o justificar la distinta apreciación que hacen de los mismos. Conviene insistir en que esta situación no supone la primacía o la competencia específica de una jurisdicción, que sólo se produciría cuando así lo determine el ordenamiento jurídico,

como ocurrirá, por ejemplo, cuando una decisión tenga carácter prejudicial respecto a otra. Fuera de esos casos, lo que cuenta es que el Estado, a través de uno de sus órganos jurisdiccionales, ha declarado la existencia o inexistencia de unos hechos, y no cabe, por las razones expresadas anteriormente, que otro órgano jurisdiccional del mismo Estado desconozca dicha declaración. Naturalmente, para que un órgano judicial tome en cuenta una resolución firme de otro órgano es preciso que tenga conocimiento oficial de la misma, porque se halla incorporada al proceso que ante él se tramita, y, naturalmente, también el órgano judicial que haya de resolver en segundo lugar podrá razonadamente desechar la identidad de situaciones cuando la contradicción sea sólo aparente, o existan razones que justifiquen una diversa apreciación de los hechos. No se trata, pues, de que una jurisdicción haya de aceptar siempre de forma mecánica lo declarado por otra jurisdicción, sino que una distinta apreciación de los hechos debe ser motivada de acuerdo por otra parte con la reiteradísima doctrina de este Tribunal Constitucional, según la cual el derecho a la tutela judicial efectiva comprende, entre otros, el de obtener una resolución fundada en derecho. Cuando resulta que, en principio, la resolución que un órgano judicial va a dictar puede ser contradictoria con la ya dictada por otro órgano, el que pronuncia la segunda debe exponer las razones por las cuales, a pesar de las apariencias, tal contradicción no existe a su juicio."

Asimismo, en los supuestos en que la resolución judicial penal previa se funda en la falta de justificación o prueba, el Tribunal Constitucional llega a admitir la posibilidad de un nuevo enjuiciamiento por otro orden jurisdiccional distinto.

Un ejemplo de lo que decimos lo encontramos en la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/1996, de 15 de abril [...]

También, a la misma conclusión hemos llegado en la sentencia de 7 de Julio de 2011, cas. 5417/2009» (FJ 4º).

El auto de sobreseimiento provisional no impide a la Inspección de los Tributos regularizar la situación tributaria de la entidad con arreglo a sus propios criterios y principios, que no resultarían de aplicación en el orden jurisdiccional penal. STS de 7 de julio de 2011 (RC 5417/2009).

«[...] debemos poner de manifiesto que el Tribunal Constitucional tiene consagrado el principio de que "unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado", señalando (valga por todas, la Sentencia 24/1984, de 23 de febrero, Fundamento de Derecho Tercero) que "En la realidad jurídica, esto es, en la realidad histórica, relevante para el Derecho, no puede admitirse que algo es y no es, que unos mismos hechos ocurrieron y no ocurrieron, o, por decirlo en los términos del fundamento sexto de nuestra sentencia de 3 de octubre de 1983, «es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado», pues a ello se oponen no sólo principios elementales de la lógica jurídica y extrajurídica, sino el principio de seguridad jurídica constitucionalizado en el artículo 9.3. Ante situaciones hipotéticamente de esta índole el Tribunal Constitucional no siempre tendrá competencia para intervenir sin más; por el contrario, habrá que comprobar, y así lo haremos en este caso, en primer término, si en verdad se produce entre las resoluciones enfrentadas una estricta identidad en los hechos y, en segundo lugar, si hay en juego algún derecho fundamental afectado por la contradicción fáctica, pues la invocación del sólo principio de seguridad jurídica no es, obviamente, base para conocer en amparo."

En la Sentencia del Tribunal Constitucional 158/1985, de 26 de noviembre, tras citar invocar la 77/1983, de 3 de octubre y 62/1984, de 21 de mayo, que contienen idéntica doctrina, se señala con más detalle:

"La doctrina establecida en las Sentencias antes citadas, y que aquí se reitera y se adapta al caso concreto planteado, implica la necesidad de arbitrar medios para evitar contradicciones entre las decisiones judiciales referidas a los mismos hechos y para remediarlos si se han producido. Ello supone que si existe una resolución firme dictada en un orden jurisdiccional, otros órganos judiciales que conozcan del mismo asunto deberán también asumir como ciertos los hechos declarados tales por la primera resolución, o justificar la distinta apreciación que hacen de los mismos. Conviene insistir en que esta situación no supone la primacía o la competencia específica de una jurisdicción, que sólo se produciría cuando así lo determine el ordenamiento jurídico, como ocurrirá, por ejemplo, cuando una decisión tenga carácter prejudicial respecto a otra. Fuera de esos casos, lo que cuenta es que el Estado, a través de uno de sus órganos jurisdiccionales, ha declarado la existencia o inexistencia de unos hechos, y no cabe, por las razones expresadas anteriormente, que otro órgano jurisdiccional del mismo Estado desconozca dicha declaración. Naturalmente, para que un órgano judicial tome en cuenta una resolución firme de otro órgano es preciso que tenga conocimiento oficial de la misma, porque se halla incorporada al proceso que ante él se tramita, y, naturalmente, también el órgano judicial que haya de resolver en segundo lugar podrá razonadamente desechar la identidad de situaciones cuando la contradicción sea sólo aparente, o existan razones que justifiquen una diversa apreciación de los hechos. No se trata, pues, de que una jurisdicción haya de aceptar siempre de forma mecánica lo declarado por otra jurisdicción, sino que una distinta apreciación de los hechos debe ser motivada de acuerdo por otra parte con la reiteradísima doctrina de este Tribunal Constitucional, según la cual el derecho a la tutela judicial efectiva comprende, entre otros, el de obtener una resolución fundada en derecho. Cuando resulta que, en principio, la resolución que un órgano judicial va a dictar puede ser contradictoria con la ya dictada por otro órgano, el que pronuncia la segunda debe exponer las razones por las cuales, a pesar de las apariencias, tal contradicción no existe a su juicio."

Esta doctrina se hace patente en la Ley de Enjuiciamiento Criminal (artículo 116, en lo que respecta a las sentencias penales declaren que no existió el hecho del que pudiera derivarse una acción civil), en el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria, en la redacción vigente en el momento de los hechos y en el artículo 66.2 in fine del Reglamento General de Inspección, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, en cuanto dispone la necesidad de respetar los hechos declarados probados en sentencias absolutorias. Igualmente, en la doctrina tradicional de que las sentencias absolutorias vinculan en cuanto a los hechos declarados probados.

Ahora bien, así como pueden asimilarse a las sentencias absolutorias penales a los Autos de sobreseimiento libre (tanto cuanto se hubieren dictado por concurrencias de cualquiera de las causas que señala el artículo 637 de la LECr., como cuando procede por estimación del artículo de previo pronunciamiento, conforme al artículo 675 de la misma Ley, en los casos previstos en los números 2º, 3º y 4º del artículo 666), no ocurre lo mismo con los Autos de sobreseimiento provisional, que no producen efectos de cosa juzgada y que además (desde luego en el caso presente así ocurre) no contiene hechos probados.

Pero es que además, los supuestos en que la resolución judicial penal previa se funda, como aquí ocurre, en la falta de justificación o prueba, no puede considerarse en contradicción con otra posterior de distinto orden jurisdiccional o administrativa, que deriva de la aplicación de criterios informadoras del reparto de competencias llevado a cabo por el legislador (SSTC 158/1985 70/1989 y 116/1989).

[...]

Por ello, debemos dar la razón a la sentencia recurrida cuando señala que el Auto de sobreseimiento provisional no impide a la Inspección proceder a la regularización tributaria de la entidad con arreglo a sus propios criterios y principios, que no resultarían de aplicación en el orden jurisdiccional penal. Dicho de otra forma, es compatible que en el orden penal se declare que no resulta previsible que más compradores de los que ya lo hicieron, declaren haber pagado un sobreprecio al vendedor-querellado, con que en el procedimiento inspector se llegue a una solución sólo aparentemente contradictoria, mediante la aplicación del régimen de estimación indirecta, que si resulta admitida en el procedimiento tributario.

Finalmente, estando paralizada la acción administrativa como consecuencia de la iniciación de actuaciones penales, el plazo de prescripción comienza a contarse desde el Auto de sobreseimiento, sin que el transcurso desde entonces del plazo de prescripción del delito pueda perjudicar a la Administración Tributaria respecto de la acción para liquidar el Impuesto y determinar la correspondiente deuda tributaria.

[...]» (FJ 4º).

VI. REVISIÓN ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA

VI.1. REVISIÓN DE OFICIO

VI.1.1. Nulidad de pleno derecho

VI.1.1.1. Legitimación para solicitarla.

Respecto de una resolución del Tribunal Económico-Administrativo. El hecho de no resultar necesaria la comunicación de la tramitación de la reclamación económico-administrativa, por no ser titular de derecho o interés legítimo que pueda resultar afectado directamente por la resolución y del que tenga conocimiento o deba tenerlo el Tribunal Económico-Administrativo, no excluye la existencia de un interés legítimo suficiente y habilitante para la para solicitar su revisión de oficio por causa de nulidad. SSTS de 17 de mayo de 2012 (RC 6558/2009 y 5366/2009).

«Debe advertirse, en primer lugar, que solamente la concurrencia de interés legítimo que pueda ser directamente afectado (además de la titularidad de derechos) conocido o que deba conocer el Tribunal económico-administrativo que esté tramitando una reclamación, hace nacer la obligación de dicho Tribunal de dar traslado a su titular de la tramitación de la reclamación para que pueda alegar lo que estime procedente en defensa de sus derecho e intereses.

Así se desprende de lo establecido en el art. 31.2 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprobó el Reglamento de Procedimiento de las reclamaciones económico administrativas, vigente el momento de la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas concernidas, y hoy derogado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que decía:

«2. Si durante la tramitación del procedimiento se advierte la existencia de titulares de derechos o de intereses legítimos directamente afectados y que no hayan comparecido en el mismo se les dará traslado de las actuaciones para que en plazo de quince días aleguen cuanto estimen procedente en defensa de sus intereses».

En similares términos se expresa el art. 34 de la LRJ y PAC.

Sin embargo, no resulta necesario que el interés legítimo se vea directamente afectado, sino que simplemente exista, para que deba admitirse la solicitud de revisión de oficio por causa de nulidad de pleno derecho. Pues bien, el hecho de no resultar necesaria la comunicación de la tramitación de la reclamación económico-administrativa, por no ser titular de derecho o interés legítimo que pueda resultar afectado directamente por la Resolución y del que tenga conocimiento o deba tenerlo el Tribunal económico-administrativo, no excluye la existencia de un interés legítimo suficiente y habilitante para la para solicitar su revisión de oficio por causa de nulidad. En sentido similar y aplicable al presente caso, si bien referido a impugnaciones en vía administrativa, se han pronunciado, entre otras, las Sentencias de este Tribunal de 21 de marzo de 2006 (rec. cas. núm. 7494/2000) y de 12 de noviembre de 2007 (rec. cas. núm. 179/2004).

Si bien la LGT contiene en su art. 232 una regulación específica en cuanto a la condición de interesado, tal regulación resulta de aplicación, en razón de su incardinación en la Ley (Capítulo IV, Reclamaciones económico-administrativas),

exclusivamente a los procedimientos económico-administrativos. Por ello, para el caso de los procedimientos de revisión de oficio y, en particular, de revisión de oficio por causa de nulidad de pleno derecho, habrá que estar, atendiendo al carácter supletorio conferido por el art. 7.2 del mismo texto legal, al concepto de interesado que nos ofrece el art. 31.1 de la LRJ y PAC.

Tratándose de la solicitud de revisión de oficio por causa de nulidad habrá que estar a lo dispuesto en su apartado a) en el que se establece que «[s]e consideran interesados en el procedimiento administrativo: a) Quienes lo promuevan como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos». De ello se infiere que la titularidad de un interés legítimo, sea directo o indirecto, cuando se promueve el procedimiento administrativo, como es el caso de la solicitud de revisión de oficio, otorga la condición de interesado.

Hechas las anteriores precisiones, falta resolver si el Ayuntamiento de Madrid y, por ende, el Organismo Autónomo Agencia Tributaria de Madrid, gestora de los ingresos públicos municipales, era titular de un interés legítimo habilitante para solicitar de revisión de oficio instada, lo cual conduciría a la estimación del recurso de casación planteado. Para ello debemos acudir al concepto de interés legítimo que tiene elaborado nuestra jurisprudencia y que resulta perfectamente identificable con el concepto referido en el art. 19.1.a) de la LJCA.

Pues bien, debemos dejar constancia de la doctrina resumida por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 220/2001, de 31 de octubre, y que reitera en las SSTC 7/2001, de 15 de enero, FD Cuarto, y 24/2001, de 29 de enero, FD Tercero. Así se expresa que «en particular, cuando la causa de inadmisión se funda en la falta de legitimación activa en el recurso contencioso-administrativo, la doctrina expuesta adquiere singular relieve, como recuerda la STC 195/1992, de 16 de noviembre (FJ 2), "ya que, como dice la STC 24/1987, y en el mismo sentido la STC 93/1990, al conceder el art. 24.1 CE el derecho a la tutela judicial a todas las personas que sean titulares de derechos e intereses legítimos, está imponiendo a los Jueces y Tribunales la obligación de interpretar con amplitud las fórmulas que las leyes procesales utilicen en orden a la atribución de legitimación activa para acceder a los procesos judiciales y, entre ellas, la de interés directo, que se contiene en el art. 28.1.a) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ---de 1956 ---". En este mismo sentido, la ya citada STC 252/2000, FJ 2, subraya que "pese a que determinar quién tiene interés legítimo para recurrir en la vía contencioso-administrativa es una cuestión de legalidad ordinaria, los órganos jurisdiccionales quedan compelidos a interpretar las normas procesales (en este caso la LJCA de 1956), no sólo de manera razonable y razonada sin sombra de arbitrariedad ni error notorio, sino en sentido amplio y no restrictivo, esto es, conforme al principio "pro actione", con interdicción de aquellas decisiones de inadmisión que por su rigorismo, por su formalismo excesivo o por cualquier otra razón, revelen una clara desproporción entre los fines que las causas de inadmisión preservan y los intereses que sacrifican (por todas STC 88/1997, de 5 de mayo)". Desde este planteamiento se ha de aplicar al contencioso-administrativo la regla general de la legitimación por interés (ventaja o utilidad jurídica que se obtendría en caso de prosperar la pretensión ejercitada), de modo que "para que exista interés legítimo en la jurisdicción contencioso-administrativa, la resolución impugnada (o la inactividad denunciada) debe repercutir de manera clara y suficiente en la esfera jurídica de quien acude al proceso, siendo por ello inconstitucionales las decisiones jurisdiccionales de

inadmisión de recursos en los que se pueda cabalmente apreciar tal interés" (STC 252/2000, FJ 3)».

En atención a la anterior doctrina, resulta claro que las Resoluciones del TEAR afectaron a la relación jurídico tributaria que el Ayuntamiento de Madrid y el Organismo autónomo antedicho venían manteniendo con el sujeto pasivo del impuesto, produciéndose una novación de carácter subjetiva de la misma respecto a este último; circunstancia clara y suficiente que hace que deba entenderse que la recurrente tenía interés legítimo y, por tanto, legitimación suficiente para promover y solicitar la revisión de oficio por cause de nulidad de la citada Resolución.

Para negar la concurrencia de un interés legítimo que habilite para la solicitud de revisión, la parte recurrida argumenta la ausencia de un interés económico afectado al entender que resulta irrelevante en quién recaiga la titularidad catastral, pues sea a uno u a otro, ello no afecta al derecho del Ayuntamiento, de lo que deduce la falta de interés.

Sin embargo, en la medida en que las Resoluciones del TEAR modifican el sujeto pasivo del IBI y, por tanto, el sujeto deudor de la relación tributaria de la que resulta sujeto activo el Ayuntamiento acreedor, debe considerarse la existencia de un interés legítimo indirectamente afectado y suficiente para entender que el Ayuntamiento de Madrid estaba legitimado para solicitar la revisión de oficio por causa de nulidad de pleno derecho instada, lo que hace improcedente la inadmisión operada en la Resolución impugnada» (FJ 3º).

VI.1.1.2. Motivos de nulidad de pleno derecho

No todo supuesto de nulidad radical de actos firmes tiene cabida en el artículo 217 de la Ley General Tributaria de 2003, sólo los contemplados en dicha norma. STS de 8 de marzo de 2012 (RC 6169/2008, FJ 8º).

a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

Plantea el problema de su aplicación en los casos de vicios de forma, pues el artículo 63.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, establece que "el defecto de forma solo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o de lugar a la indefensión de los interesados", lo que significa que solo existirá nulidad de pleno derecho cuando el acto incurra en un defecto formal que produzca indefensión con relevancia constitucional. STS de 9 de junio de 2011 (RC 5481/2008, FJ 5º).

La ausencia de motivación del acto administrativo de liquidación tributaria no es un supuesto de nulidad de pleno derecho. STS de 11 de julio de 2011 (RCUD 161/2008). Contiene voto particular.

«La mencionada falta de motivación configura la esencia de la discrepancia de las sentencias contrastadas por lo que es necesario determinar la naturaleza (nulidad radical o anulabilidad) de la ausencia de este elemento del acto administrativo.

En opinión de la mayoría de la Sala es claro que la ausencia del elemento estructural del acto administrativo enunciado es un vicio de anulabilidad lo que viene justificado

por al menos dos consideraciones. De un lado, no es uno de los vicios que menciona el artículo 62 de la LRJAP y PC al regular la nulidad de pleno derecho. De otra parte, la naturaleza abierta de los vicios del artículo 63 del mismo texto legal aboga por la consideración de incluir la falta de motivación entre las causas generadoras de anulabilidad.

[...]» (FJ 4º).

b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o el territorio.

La firma del escrito de interposición de un recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central por un órgano inferior al competente por suplencia, consta la abreviatura «P.S.» antes de la firma, no determina su nulidad de pleno derecho, por haber sido interpuesto por un órgano manifiestamente incompetente, aun no obrando en el expediente constancia documental de la causa de la suplencia. STS de 23 de abril de 2012 (RC 5017/2009).

«[...] no se puede entender que el recurso haya sido interpuesto por órgano incompetente, ya que no tratándose de un supuesto de delegación de competencias, ni de delegación de firma, solo puede interpretarse que la actuación [...] se produjo en atención a lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley 30/1992. Y al ser así, aun cuando no conste la concreta circunstancia -vacante, ausencia o enfermedad del titular de la competencia- que determinó la firma del escrito [...] en calidad de suplente, de ahí no se deriva que el recurso haya sido promovido por un órgano manifiestamente incompetente [artículo 62.1.b) de la Ley 30/1992], puesto que dicha circunstancia no trasluce una incompetencia manifiesta, a lo sumo desvela una anomalía –la falta de especificación del hecho determinante de la suplencia– cuya concurrencia no priva al acto de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin y que, por tanto, sólo tendría relevancia invalidante si hubiese producido indefensión a la interesada (artículo 63.2 de la Ley 30/1992), que no es el caso» (FJ 5º).

Las actuaciones inspectoras realizadas sin el previo acuerdo del Delegado de Hacienda que resultaba exigible, al no formar parte los inspectores actuarios de las Unidades de Inspección adscritas a la Administración de Hacienda del domicilio fiscal de los inspeccionados, no son actuaciones llevadas a cabo por órganos manifiestamente incompetentes por razón de la materia, puesto que los actuarios podían desarrollar actuaciones de comprobación e investigación, ni por razón del territorio, porque estaban destinados en la misma Delegación de Hacienda y habilitados para inspeccionar en todo el ámbito territorial de ésta. STS de 1 de abril de 2011 (RC 5259/2006, FJ 4º).

c) Que tengan un contenido imposible.

d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.

e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.

Supuestos en que se puede producir el primero. STS de 9 de junio de 2011 (RC 5481/2008).

«1º Cuando se prescinde total y absolutamente del procedimiento, habiéndose referido a este supuesto las Sentencias de esta Sala de 10 de octubre de 1979, 21 de marzo de 1988, 12 de diciembre de 1989, 29 de junio de 1990, 31 de enero de 1992, 7 de mayo, 4 de noviembre y 28 de diciembre de 1993, 22 de marzo y 18 de junio de 1994 y 31 de octubre de 1995, entre muchas otras).

Se trata de un supuesto reservado, como se ha señalado en la Sentencia de 8 de febrero de 1999, "para aquellas vulneraciones de la legalidad con un mayor componente antijurídico", debiendo ser la omisión "clara, manifiesta y ostensible" (Sentencias de 30 de abril de 1965, 22 de abril de 1967, 19 de octubre de 1971, 15 de octubre de 1997 y 30 de abril de 1998) y no pudiéndose calificar como supuesto de nulidad de pleno en caso de omisión de un mero trámite (por todas la Sentencia de esta Sección de 24 de febrero de 2004, dictada en el recurso de casación 7791/2008), salvo que el mismo sea esencial.

2º) Cuando se utiliza un procedimiento distinto del establecido en la Ley.

Realmente, se asimila a la ausencia de procedimiento y así se reconoce en la Sentencia de esta Sección de 26 de julio de 2005 (recurso de casación 5046/2000), pero también puede ocurrir que en el que se siga se cumplan los trámites esenciales del omitido, no dando lugar a la nulidad de pleno derecho.

3º) Cuando se prescinde de un trámite esencial. Así se ha reconocido en las Sentencias de 21 de mayo de 1997, 31 de marzo de 1999 y 19 de marzo de 2001.

Un ejemplo típico de este tipo de nulidad de pleno derecho es la imposición de sanciones de plano, que atenta contra los artículos 24 y 25 de la Constitución y al que se ha referido la Sentencia de esta Sala y Sección de 21 de octubre de 2010 (recurso de casación número 34/2006)» (FJ 5º).

No concurre en el procedimiento de recaudación por no haber dado trámite de audiencia al deudor embargado en la tercería de dominio. STS de 9 de junio de 2011 (RC 5481/2008).

«[...] el deudor embargado, si se considera propietario de los bienes, tiene un interés en que no se levante el embargo, interés que puede ser más o menos intenso en función de las circunstancias concurrentes y que, en su caso, será jurídicamente protegible.

Ahora bien, si lo anterior es cierto, también lo es que el Reglamento General de Recaudación no prevé tal audiencia, que tampoco ha sido establecida nunca en nuestro ordenamiento jurídico (así no se preveía en la regulación de la reclamación en vía gubernativa previa a la judicial contenida en la Ley de Procedimiento Administrativo, de 17 de julio de 1958, que, sin embargo dedicaba un precepto, el artículo 143 a la tercería de dominio), quizás como consecuencia de que la tercería de dominio no es un procedimiento apto para resolver controversias sobre propiedad, sino tan solo si procede o no el alzamiento del embargo solicitado por un tercero, aun cuando para su estimación resulte necesario pronunciarse sobre la pertenencia del bien. Por el contrario, las contiendas entre particulares sobre el derecho dominical deben plantearse ante la Jurisdicción Civil.

En este punto, y por referirnos al ámbito estrictamente procesal, debe ponerse de relieve el giro que ha representado en el este punto la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, cuyo artículo 600 señala que "la demanda de tercería se interpondrá frente al acreedor ejecutante y también frente al ejecutado", pero en éste último caso, "cuando el bien a que se refiera haya sido por él designado", a lo que ha de añadirse que este incidente del proceso de ejecución no termina por sentencia, sino por auto (artículo 603).

Por tanto, si la pretensión tiene el objeto antes expresado y si la normativa específica de la reclamación en vía gubernativa no prevé la audiencia del deudor embargado, no parece que exista base suficiente para calificar tal trámite (insistimos que no previsto) como esencial y cuya ausencia, per se, haya de determinar nulidad de pleno derecho, consecuencia la más grave de las antes indicadas, tanto más cuanto esa no es la posición de la jurisprudencia.

En efecto, la jurisprudencia de esta Sala es reiterada y unánime en el sentido de que la falta de audiencia del interesado es determinante de anulabilidad, salvo concurrencia de indefensión material y, por tanto, con relevancia constitucional (o que se trate de un procedimiento sancionador) [...]

Pues bien, no solo se trata de que la parte recurrida no demostrara ante la Sala de instancia en que medida la falta de audiencia le había producido indefensión material. Es que no puede afirmar la existencia de la misma, ya que según se hace constar en el Antecedente Primero, tuvo conocimiento de que una entidad, "ARIDS DOMAN", había reclamado la titularidad de los bienes embargados, solicitando un plazo de cuarenta y ocho horas para acreditar la misma y que a la vista de ello se acordaba la suspensión de la acción ejecutiva. Y si conocía la existencia de una reclamación propia de tercería con las consecuencias que ello podía producir, debió, primero mantener una vigilancia de sus propios intereses y, luego, adoptar una actitud activa ante el procedimiento definitivamente iniciado por "ARIDS ANTON", atribuyéndose la condición de socio, al 50%, de "ARIDS DOMAN". Si así lo hubiera hecho habría tenido conocimiento de que la tercería se basaba en que los bienes embargados habían sido transmitidos por el Sr. Doménech/GRAVA ASFALT, S.A. a la entidad tercerista, acompañándose al efecto "acta notarial de protocolización de todas y cada una de las facturas libradas por D. Juan Doménech Ribas a favor de ARIDS ANTON, S.A. " y justificantes bancarios de su pago..."» (FJ 5º).

No concurre en el procedimiento de revisión de oficio por no haber dado trámite de audiencia a sujetos que pudieran ser considerados como interesados. SSTS de 17 de mayo de 2012 (RC 6558/2009 y 5366/2009).

«[...] en nuestra Sentencia de 11 de julio de 2003 (rec. cas. núm. 7983/1999) dijimos que «ninguna de las causas de nulidad contempladas en el art. 62 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC) resulta aplicable a la simple falta del trámite de audiencia. No lo es la prevista en la letra a), según la cual son nulos de pleno derecho aquellos actos que lesionen el contenido esencial de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, porque el derecho a la defensa sólo constituye un derecho susceptible de dicho remedio constitucional en el marco de un procedimiento sancionador, por la aplicación al mismo -aun con cierta flexibilidad- de las garantías propias del proceso penal, según reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional y de este Tribunal Supremo; fuera de ese ámbito sancionador, la falta del trámite de audiencia en el

procedimiento administrativo e incluso la misma indefensión, si se produce, podrán originar las consecuencias que el ordenamiento jurídico prevea, pero no afectan a un derecho fundamental o libertad pública susceptible de amparo constitucional. Por otra parte, la falta de un trámite como el de audiencia, por esencial que pueda reputarse, no supone por sí misma que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido (STS de 13 de octubre de 2000 -recurso de casación 5.697/1995-), que puede subsistir aun faltando la sin duda decisiva audiencia del interesado, por lo que tampoco le afecta, en principio, la causa de nulidad de pleno derecho prevista en la letra e) del art. 62 LRJAP-PAC.

Por otra parte, es claro que a la ausencia del trámite de audiencia le es de aplicación de manera muy directa la previsión del apartado 2 del artículo 63 de la Ley 30/1.992, que establece la anulabilidad de un acto administrativo por defecto de forma cuando éste de lugar a la indefensión del interesado» (FD Segundo).

En este mismo sentido nos hemos pronunciado en nuestras Sentencias de 16 de noviembre de 2006 (rec. cas. núm. 1860/2004), FD Cuarto y de 9 de junio de 2011 (rec. cas. núm. 5481/2008), FD Quinto.

Tal doctrina, que resulta plenamente aplicable al caso aquí analizado en razón de la identidad en la regulación de la causa de nulidad de pleno derecho esgrimida por la recurrente en casación y la analizada en las referidas Sentencias de esta Sala, nos lleva a concluir que la ausencia de trámite de audiencia, más en el caso de terceros que pudieran considerarse interesados, como es el caso, no constituye causa de nulidad de pleno derecho en los procedimientos administrativos no sancionadores y, por tanto, la existencia de tal defecto, de existir, sería irrelevante a los efectos de la Resolución del expediente de revisión de oficio que fue instado, lo que hace procedente la desestimación operada de la solicitud de revisión de oficio planteada por la Agencia Tributaria Madrid frente a las Resolución del TEAR, y lo que supone confirmar en este punto la Resolución administrativa impugnada en la instancia» (FJ 4º).

En el mismo sentido STS de 19 de noviembre de 2012 (RC 1673/2011, FJ 4º).

Concurre cuando a la falta del trámite previo de audiencia se une la ausencia total de motivación de la liquidación tributaria. STS de 7 de diciembre de 2012 (RC 1966/2011).

«Nuestra jurisprudencia ha señalado que para apreciar esta causa de nulidad de pleno derecho no basta con la infracción de alguno de los tramites del procedimiento, sino que es necesario la ausencia total de éste o de alguno de los tramites esenciales o fundamentales, de modo que el defecto sea de tal naturaleza que sea equiparable su ausencia a la del propio procedimiento, como ha entendido esta Sala en sentencias, entre otras, de 5 de mayo de 2008 (recurso de casación núm. 9900/2003) y de 9 de junio de 2011 (recurso de casación núm. 5481/2008).

Desde esta perspectiva debemos apreciar los incumplimientos cometidos en el presente caso por la Administración Tributaria y que son perfectamente delimitados por la Sala de instancia: comprobación de valores declarados por el sujeto pasivo sin acudir a ninguno de los medios legalmente establecidos a tal efecto y ausencia de notificación de los valores comprobados y de la propuesta de liquidación. Es decir, nos encontraríamos ante no solo una omisión del trámite previo de audiencia, sino también ante una liquidación que carece de la necesaria motivación.

Basta efectuar un somero análisis de las actuaciones de instancia para apreciar la existencia de una liquidación provisional que modifica los valores declarados por la contribuyente de los bienes objeto de legado en su autoliquidación, sin que la Administración haya hecho uso de los medios de comprobación establecidos al efecto en el artículo 52 de la LGT 1963 (actual 57 de la LGT 2003), tal y como prevé el artículo 18.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en cuya virtud "La administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria".

En lugar de proceder con arreglo a las previsiones legales expuestas, la Administración se limita, con relación a los bienes inmuebles adjudicados a la aquí parte recurrida, a efectuar en un documento que obra incorporado en el expediente administrativo una serie de correcciones a mano en el que, sin firma alguna ni indicación de quien lo hace y en función de unas razones inexistentes, que vienen a sustituir el valor declarado por un valor comprobado que no aparece en modo alguno justificado. Similar conducta se aprecia en relación con las reducciones de cuotas aplicadas por la legataria en su autoliquidación, que se ven eliminadas de plano en la liquidación provisional, sin que se consten los motivos que condujeron a tal anulación.

Añadir a los vicios expuestos, la inexistencia de requerimiento ni tramite de audiencia alguno que hubiera permitido a la contribuyente aducir lo que tuviera por conveniente en aras a ejercer la defensa de sus derechos e intereses con carácter previo a la liquidación provisional girada, provocándose con ello una situación de indefensión para la afectada.

A la vista de lo expuesto, dicha liquidación provisional resulta, como acertadamente declaró la Sala de instancia, nula de pleno derecho, pues se ha dictado prescindiendo de los tramites esenciales y de los requisitos precisos para su válida emisión, careciendo absolutamente de la necesaria motivación que hubiera permitido conocer las razones en virtud de las cuales la Administración procedió a rectificar la valoración de unos bienes así como a suprimir unas reducciones de cuota aplicadas por la contribuyente.

Concluyendo, tanto los defectos de motivación producidos por la concurrencia de un procedimiento que podríamos calificar de inexistente así como los derivados de la omisión del tramite de audiencia, atendida su trascendencia, no nos pueden llevar a aceptar la solución que postula la Administración recurrente y que califica los mismos como vicios de forma causantes de anulabilidad, siempre que se haya producido indefensión, de acuerdo con lo previsto en el artículo 63.2 de la Ley 30/1992, lo que conllevaría en el presente caso a la retroacción de actuaciones a fin de corregir la infracción, pues la liquidación adolece de elemento alguno que le hubiera permitido ser calificada como meramente anulable, ya que al dictarse se ha vulnerado la legalidad con un alto grado de componente antijurídico que se evidencia de las omisiones claras, manifiestas y ostensibles que se aprecian en su génesis y que nos lleva a apreciar la concurrencia de la causa de nulidad contemplada en los artículos 153.1.c) de la LGT 1963 y 217.1.e) de la LGT 2003» (FJ 2º).

Concorre cuando falta la declaración de falencia en el procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria. STS de 21 de enero de 2011 (RC 4107/2006).

«La circunstancia de que el acuerdo de derivación de responsabilidad se adoptase sin dicha declaración de falencia previa del deudor principal no es un simple defecto formal invalidante, determinante de la anulabilidad que señala el artículo 63.2 de la Ley 30/1992, y que pueda ser subsanado, sino que se trata de un trámite esencial, produciendo su ausencia la nulidad radical del acto de derivación que menciona la letra e) del artículo 62 de la Ley 30/1992» (FJ 9º).

Concurre cuando el acuerdo de ampliación de la duración de las actuaciones inspectoras, que no fue notificado reglamentariamente al interesado, carece de los datos que justificaban su existencia. STS de 2 de febrero de 2011 (RC 720/2006).

«Es patente la relevancia que dicho acuerdo ampliatorio tiene sobre la posición jurídica del recurrente, pues si dicho acuerdo ampliatorio no se dicta, y tampoco se dicta la liquidación pertinente en el plazo del año, desaparece la interrupción de la prescripción que las actuaciones comprobadoras e investigadoras comportan.

De esta manera, puede ocurrir, y de hecho sucede en este recurso, que si el acuerdo cuestionado no se produce, la obligación tributaria del recurrente está prescrita.

Nos parece imposible sostener que, pese al efecto reseñado, pueda afirmarse que ese acto notificado seis meses después no causa indefensión al interesado. La posición que automáticamente, y por el mero transcurso de los doce meses, ostenta el recurrente, cuando no se produce la notificación del acuerdo ampliatorio es hacer cesar el efecto interruptivo de la prescripción que el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación comporta. Afirmar que la notificación de un acto de ampliación del plazo de comprobación no afecta a la posición jurídica y los derechos de recurrente, nos parece contrario a la realidad. Si, además, la notificación de tal hecho se produce seis meses después, la inseguridad jurídica es manifiesta.

Por tanto, el acto administrativo controvertido afecta a la posición material que el obligado tributario ostenta en el procedimiento tributario, y genera indefensión e inseguridad jurídica.

A ello debe añadirse la circunstancia de que dicho acto carece de los antecedentes que justifican su existencia, expresados en la Regla 12.2 de la Instrucción 9/98, lo que comporta la infracción prevista en el artículo 62.1 e) de la L.R.J.A.P. y P.C.

Ello coadyuva la apreciación del motivo examinado» (FJ 6º).

f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.

Concurre por la falta de trámite de audiencia en un procedimiento tributario sancionador, en aplicación -aun con cierta flexibilidad- de las garantías propias del proceso penal. STS de 19 de noviembre de 2012 (RC 1673/2011, FJ 4º). Jurisprudencia reiterada y consolidada.

g) Cualquier otro que se establezca expresamente e una disposición de rango legal.

Ha de entenderse que incluye los actos firmes contrarios al Derecho comunitario. STS de 8 de marzo de 2012 (RC 6169/2008).

«DÉCIMO.- A nuestro entender la devolución de ingresos tributarios indebidos por ser contrario al Derecho comunitario [...] tendría cabida en el sistema que nuestro ordenamiento articula para la devolución de ingresos indebidos, por tener encaje la nulidad radical de los actos firmes contrarios al Derecho comunitario en el artº 217.1.g). Tal y como ya anunciábamos obiter dicta en la sentencia de 22 de diciembre de 2011 [RCUD 378/2009, FJ 3º]:

"Lo anterior determina la necesidad de inadmitir el recurso interpuesto, sin perjuicio de que la parte pueda ejercitar las acciones oportunas, en su caso, toda vez que esta Sala ha admitido la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, aunque las cantidades reclamadas fueran firmes, sentencia, entre otras de 10 de Diciembre de 2010, no debiendo ser tampoco un obstáculo insalvable para el reconocimiento del derecho a la devolución lo que establece el art. 221 de la Ley General Tributaria, al permitir la revisión en estos casos mediante alguno de los procedimientos especiales a que se refiere, esto es, de nulidad, de revocación, de rectificación de errores o el extraordinario de revisión".

Y ello no sólo por lo que a continuación de dirá en los siguientes Fundamentos, sino también directamente, pues no cabe olvidar que, sin forzamiento alguno, y aún lo paradójico que pudiera resultar, la jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia debe incluirse entre las fuentes formales del Derecho comunitario, como lo pone en evidencia la realidad comunitaria, dado el valor normativo de sus resoluciones y su contribución en materias de extrema importancia en la integración del Derecho comunitario; papel que ha sido resaltado doctrinalmente fundándose en las características específicas del sistema constitucional comunitario, la naturaleza dinámica y evolutiva del Derecho de la Unión europea y las carencias del constituyente y del legislador comunitario.

UNDÉCIMO.- Aparte discusiones y disquisiciones doctrinales sobre los efectos respecto de los actos firmes, cuando se dicta una sentencia declarando la inconstitucionalidad de la norma de cobertura, que alcanza su máximo grado de ebullición a raíz de la STC 45/1989, el rigor jurídico exige que nos atengamos a la doctrina que ha emanado al respecto de este Tribunal Supremo y cuyo mejor exponente viene representada por la sentencia de Pleno de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 2 de junio de 2010

[...]

"[...] la declaración de inconstitucionalidad (con la única y sola excepción [...] referida a los procesos penales o contencioso-administrativos de revisión de resoluciones sancionadoras, en los que la inaplicación de la norma inconstitucional determine un efecto beneficioso para aquél o aquellos contra los que se siguieron esos procesos) deja incólume y no menoscaba el valor de cosa juzgada de la sentencia firme cuya razón de decidir y cuyo pronunciamiento se sustentó en la aplicación de la norma luego declarada contraria a la Constitución".

Afirmación esta última que resulta, a nuestro entender, incuestionable partiendo de las premisas que utiliza la sentencia que transcribimos parcialmente, pero que a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia [...] merece ciertas matizaciones.

Continúa la sentencia en los siguientes términos:

"[...] la sentencia que aplicó la norma inconstitucional no perderá el valor de cosa juzgada (si lo tiene, claro es); y, consecuentemente, que no cabrá revisar el proceso fenecido mediante una sentencia dotada de ese valor (con la salvedad a la que se refiere el inciso final de aquel art. 40.1).

Ahora bien, la cosa juzgada, la "res iudicata", "lo juzgado", lo que por haber quedado juzgado en ese proceso así fenecido ya no es posible juzgar, revisar, en otro posterior, alcanza a las pretensiones, tal y como expresa el art. 222.2 LEC, es decir, a la concreta tutela jurídica pretendida en aquél. Pretensión que hoy, tras la regla de preclusión que introdujo el art. 400 LEC, no varía y sigue siendo la misma a esos efectos excluyentes o vinculantes propios de la cosa juzgada, de "lo juzgado", aunque cambie, varíe o se modifique en el proceso posterior su causa de pedir; esto es, aunque en ese proceso posterior, pese a que hubieran podido invocarse en el anterior, varíen los hechos, los fundamentos o los títulos jurídicos en que pueda fundarse lo que se pidió y vuelve a pedirse.

Pero hecha esa salvedad atinente a uno de los tres elementos que identifican y delimitan una concreta pretensión, lo que la cosa juzgada no alcanza, como es obvio, es a dar por juzgadas pretensiones que son distintas de las antes deducidas; bien porque lo sean los sujetos frente a los que se piden; bien porque lo sea el "petitum", esto es, el bien jurídico cuya protección se solicita.

Es aquí, precisamente, donde encontramos la razón jurídica que conduce a interpretar que lo ordenado en aquellos artículos 161.1.a) CE y 40.1 LOTC no impide el ejercicio de una acción de responsabilidad patrimonial sustentada en el perjuicio irrogado por la aplicación en la sentencia dotada de ese valor de cosa juzgada de la ley o norma con fuerza de ley luego declarada contraria a la Constitución. El bien jurídico cuya protección se solicita al deducir esta pretensión está, nadie lo duda, claramente conectado con aquél que se solicitó en el proceso no revisable que feneció con esa sentencia, hasta el punto de que uno y otro pueden llegar a guardar una plena relación de equivalencia o utilidad económica, que les haría así, aunque sólo desde esta perspectiva, intercambiables. Pero no es el mismo bien jurídico; no hay identidad entre uno y otro. En el proceso fenecido lo era el derecho o derechos que a juicio del pretendiente derivaban de una concreta situación o relación jurídica. En el nuevo lo es el derecho a ser indemnizado cuando un tercero causa en su patrimonio un perjuicio que no tiene el deber jurídico de soportar. Como tampoco la hay necesariamente entre las partes de uno y otro proceso, entendidas con la extensión con que lo hace el párrafo primero del art. 222.3 LEC, pues en el fenecido sólo lo eran y sólo podían serlo quienes definían la situación o integraban la relación jurídica cuyo contenido o cuyos derechos se ponían en litigio, mientras que en el nuevo lo es el tercero tal vez ajeno a ellas a quien se imputa el daño antijurídico.

En suma, si lo que excluye la cosa juzgada es, tal y como dice el art. 222.1 LEC, un ulterior proceso cuyo objeto sea idéntico al del proceso en que aquélla se produjo, no es ese efecto de exclusión el que producen aquellos artículos 161.1.a) CE y 40.1 LOTC para el posterior proceso de reclamación de responsabilidad, pues no es esa situación de identidad de objeto la existente entre éste y el anterior.

Mantenemos pues el criterio reiterado en la controvertida jurisprudencia que iniciaron aquellas sentencias de 29 de febrero, 13 de junio y 15 de julio de 2000, que afirma que la acción de responsabilidad patrimonial ejercitada es ajena al ámbito de la cosa

juzgada derivada de la sentencia que hizo aplicación de la ley luego declarada inconstitucional, y que dota por tanto de sustantividad propia a dicha acción.

Criterio que es, asimismo, el que mejor se acomoda al que rige la posibilidad de ejercicio de acciones de responsabilidad patrimonial contra los Estados miembros, derivadas de los perjuicios que hubiera podido causar la aplicación de normas internas no compatibles con el Derecho Comunitario. Así, en la sentencia de 30 de septiembre de 2003, dictada por el Pleno del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el asunto Köbler (C-224/2001), se dice en su FJ 39, con una argumentación que recuerda a la que antes hemos desarrollado, que "Sin embargo, hay que considerar que el reconocimiento del principio de la responsabilidad del Estado derivada de la resolución de un órgano jurisdiccional que resuelva en última instancia no tiene como consecuencia en sí cuestionar la fuerza de cosa juzgada de tal resolución. Un procedimiento destinado a exigir la responsabilidad del Estado no tiene el mismo objeto ni necesariamente las mismas partes que el procedimiento que dio lugar a la resolución que haya adquirido fuerza de cosa juzgada. En efecto, la parte demandante en una acción de responsabilidad contra el Estado obtiene, si se estiman sus pretensiones, la condena del Estado a reparar el daño sufrido, pero no necesariamente la anulación de la fuerza de cosa juzgada de la resolución judicial que haya causado el daño. En todo caso, el principio de la responsabilidad del Estado inherente al ordenamiento jurídico comunitario exige tal reparación, pero no la revisión de la resolución judicial que haya causado el daño".

DÉCIMOSEGUNDO.- Perfilado los efectos de la cosa juzgada judicial cuando el precepto aplicado ha sido declarado inconstitucional, respecto de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad sobre los actos administrativos que han adquirido firmeza, no podemos obviar el presupuesto del que parte el Tribunal Supremo en la sentencia antes referida:

"... la contravención de una norma jurídica de superior rango determina para la de rango inferior que la contraviene la sanción de nulidad radical o de pleno derecho. Y los efectos de ésta, de este grado sumo de invalidez, son como regla y en principio efectos ex tunc, que se retrotraen al momento mismo en que entró en vigor la norma ilegal. Lo mismo cabe decir, y desde luego no con menos razón o fundamento, cuando la contravención se produce entre la Constitución y una ley o norma con fuerza de ley. Así, en este orden de consideraciones generales y de principio a las que nos referimos ahora, no es nada irrelevante recordar el mandato del art. 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), que ordena sin ambages que la sentencia que declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados".

Sin entrar en la doctrina elaborada por el propio Tribunal Constitucional, en cuanto que no existe siempre una vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad; cuando ninguna restricción se contiene en la sentencia declaratoria de la inconstitucionalidad, recordemos que la referida sentencia señala que:

"cuando la sentencia del Tribunal Constitucional no contenga pronunciamiento alguno al respecto, corresponde a los Jueces y Tribunales ante los que se suscite tal cuestión decidir definitivamente acerca de la eficacia retroactiva de la declaración de inconstitucionalidad, aplicando las leyes y los principios generales del derecho interpretados a la luz de la jurisprudencia, de manera que, a falta de norma legal expresa que lo determine y sin un pronunciamiento concreto en la sentencia declaratoria de la inconstitucionalidad, han de ser ellos quienes, en el ejercicio pleno

de su jurisdicción, resolverán sobre la eficacia ex tunc o ex nunc de tales sentencias declaratorias de inconstitucionalidad”.

Cabe tener en cuenta que este Tribunal Supremo con anterioridad a la sentencia del Pleno referida, venía perfilando los efectos que respecto de los actos firmes se derivaban de la declaración de inconstitucionalidad de una ley. Así sentencia en la sentencia de 25 de marzo de 2010, también en un supuesto en los que se había abonado una carga tributaria cuya base legal fue posteriormente declarada inconstitucional, se razonaba del siguiente modo (Fundamento Derecho Cuarto) [...]

“[...]

La eficacia "ex tunc" de la declaración de inconstitucionalidad del "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego implica que la Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de octubre, no tiene efectos constitutivos del derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado por el "gravamen complementario" declarado inconstitucional, sino meramente declarativos, por lo que el derecho a la devolución de lo ingresado por el "gravamen complementario" declarado inconstitucional se tiene desde la fecha en que se produjo su ingreso, tal y como se desprende de la Sentencia de esta misma Sección y Sala del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2005 (rec. cas. interés de ley núm. 26/2003), cuyo fallo fija la siguiente doctrina legal: «El derecho a la devolución de ingresos indebidos ejercitado a través del procedimiento que regulaba el artículo 155 de la Ley General Tributaria de 1963 (Ley 230/1963, de 28 de diciembre) y el RD 1163/1990, prescribía por el transcurso del plazo establecido por dicha Ley, y se computaba, de acuerdo con el artículo 65 de la misma, desde el momento en que se realizó el ingreso, aunque con posterioridad se hubiera declarado inconstitucional la norma en virtud de la cual se realizó el ingreso tributario, sin que quepa considerar otro plazo y cómputo distinto de los aplicables al procedimiento de devolución, cuando indubitadamente éste había sido el único instado por los interesados».

... Esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo consideró, en la antedicha sentencia, que el ingreso por el "gravamen complementario" declarado inconstitucional era indebido, desde que se produjo, porque entendió que los efectos de la mencionada declaración de inconstitucionalidad no eran constitutivos del derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado sino meramente declarativos del mismo, pues no se trata de un supuesto de devolución de ingresos indebidos "ordinario", ocasionado por una revisión en vía administrativa o judicial, sino de un supuesto de devolución de ingresos indebidos fruto de una declaración de inconstitucionalidad con eficacia "ex tunc", que aboca a considerar inexistente en el ordenamiento jurídico el precepto legal declarado inconstitucional desde su entrada en vigor, "tamquam non esset", como si no hubiese existido nunca”.

No sólo es posible, por tanto, sino la consecuencia jurídica más procedente e inmediata, en el supuesto de declaración de inconstitucionalidad de la norma, cuando ninguna acotación de los límites de la retroacción de efectos de la declaración de nulidad, es que también han de considerarse nulos los actos administrativos dictados en aplicación de la norma que ha sido declarada inconstitucional y, por ende, nula ex tunc, puesto que los actos administrativos firmes sufren del mismo vicio que la norma de la que traen causa, y con ello, en caso como el que nos ocupa en materia tributaria, se dota a la declaración de inconstitucionalidad de la consecuencia material que se deriva de la expulsión de la norma legal del ordenamiento jurídico y de la nulidad

radical de la situación jurídica creada a su amparo, y cuya consecuencia obligada, no cabe duda, será la de devolución de lo indebidamente abonado.

Si la declaración de inconstitucionalidad conlleva la nulidad de la ley, conforme al artº 39 de la LOTC, "Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados...", proyectándose sobre el pasado, nada se fuerza jurídicamente, el considerar que los actos dictados en su aplicación sufren el mismo vicio y ningún inconveniente existe para que los afectados puedan hacer valer el vicio de nulidad radical, que en el caso que nos ocupa se articula en pos del artº 217.1.g) de la LGT, dado que expresamente así se establece en el citado artº 39 de la LOTC, y que permite la devolución de ingresos tributarios indebidos.

DÉCIMOTERCERO.- Conforme al principio de equivalencia la aplicación de lo dicho posibilita que deba prosperar la acción de devolución de ingresos indebidos mediante la vía del procedimiento de nulidad de pleno Derecho, artº 221, en relación con el artº 217 de la LGT.

Pero además ha de añadirse que la sentencia de 6 de octubre de 2005 no recoge restricción ni limitación alguna, por lo que [...] despliega sin reparo efectos retroactivos, ex tunc, posibilitando la vía de devolución de ingresos indebidos a través del procedimiento referido. A lo que cabe añadir el valor normativo de las sentencias del Tribunal de Justicia, al que antes hemos hecho referencia. Sin que pueda oponerse la firmeza de las liquidaciones, puesto que, como ahora se verá, en Derecho europeo cabe incluso en supuestos en los que se alcanzó la firmeza judicial.

El Tribunal de Justicia se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre la cuestión de si el Derecho comunitario se impone a las situaciones de firmeza, tanto administrativa como judicial.

En la sentencia del College van Beroep voor het bedrijfsleven, de 22 de noviembre de 1991, a pesar de la firmeza de las ayudas percibidas, se obligó a reembolsar a la entidad exportadora las cantidades recibidas en concepto de restitución a la exportación.

En sentencia de 5 de octubre de 1994, Voogd Vleesimport, se pronunció el Tribunal de Justicia a la cuestión que le sometió el Tribunal nacional, sobre la base del principio de lealtad, artº 10 del Tratado de la Comunidad europea, respecto de la exigencia, con el fin de garantizar la plena eficacia del Derecho comunitario, de reconsiderar un órgano administrativo una resolución administrativa firme.

La sentencia de 13 de enero de 2004, Kühne & Heitz, permite el nuevo examen de la actuación administrativa firme contraria la Derecho comunitario siempre que lo autorice el Derecho nacional.

La sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 18 de junio de 2007, Lucchini Siderurgia, se aborda la cuestión de "los principios del Derecho comunitario aplicables a la revocación de un acto nacional por el que se conceden ayudas de Estado incompatibles con el Derecho comunitario, adoptado en aplicación de una decisión jurisdiccional nacional que ha adquirido fuerza de cosa juzgada". Se formuló la siguiente cuestión prejudicial

"1) En virtud del principio de primacía del Derecho comunitario directamente aplicable, constituido en el caso de autos por [el Tercer Código], la Decisión [90/555],

y el [escrito] n° 5259 [...], por el que se exige al Gobierno italiano la recuperación de la ayuda, actos conforme a los cuales se adoptó la Decisión de recuperación impugnada en el presente procedimiento (es decir, el Decreto n° 20357 [...]), ¿es jurídicamente posible y fundado que una Administración nacional recupere una ayuda frente a un beneficiario particular, pese a que una sentencia civil por la que se declara la obligación incondicionada de pago de la ayuda en cuestión ha adquirido fuerza de cosa juzgada?

2) O, por el contrario, habida cuenta del principio indiscutido según el cual la Decisión sobre la recuperación de la ayuda está regulada por el Derecho comunitario pero su ejecución y el correspondiente procedimiento de recuperación, a falta de disposiciones comunitarias en la materia, se rige por el Derecho nacional (sentencia de 21 de septiembre de 1983, *Deutsche Milchkontor* [y otros], 205/82 a 215/82, Rec. p. 2633), ¿resulta jurídicamente imposible el procedimiento de recuperación debido a una resolución judicial efectiva, que ha adquirido fuerza de cosa juzgada (artículo 2909 del Código Civil [italiano]), que produce sus efectos entre un particular y la Administración y a la que la Administración está obligada a conformarse?"

El Tribunal de Justicia hizo las siguientes consideraciones:

"Sobre la aplicación del artículo 2909 del Código Civil italiano

59. Según el órgano jurisdiccional nacional, el artículo 2909 del Código Civil italiano se opone no sólo a que se formulen de nuevo, en un segundo litigio, motivos sobre los que ya se ha producido un pronunciamiento expreso con carácter definitivo, sino también a que se aborden cuestiones que hubieran podido plantearse en el marco de un litigio anterior pero que no lo fueron. Tal interpretación de esta disposición puede, en particular, tener como consecuencia que se atribuyan efectos a una decisión de un órgano jurisdiccional nacional que excedan los límites de la competencia del órgano jurisdiccional en cuestión, tal como éstos se derivan del Derecho comunitario. Está claro, tal como señaló el órgano jurisdiccional remitente, que la aplicación de esta disposición, así interpretada, impediría en este caso la aplicación del Derecho comunitario en la medida en que haría imposible la recuperación de una ayuda de Estado concedida en contra del Derecho comunitario.

60. En este contexto, es necesario recordar que corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales interpretar las disposiciones del Derecho nacional, en la medida de lo posible, de forma que puedan recibir una aplicación que contribuya a la ejecución del Derecho comunitario.

61. Además, resulta de reiterada jurisprudencia que el órgano jurisdiccional nacional encargado de aplicar, en el marco de su competencia, las disposiciones del Derecho comunitario, está obligado a garantizar la plena eficacia de estas normas dejando inaplicada en caso de necesidad, por su propia iniciativa, cualquier disposición contraria de la legislación nacional (véanse, en particular, las sentencias de 9 de marzo de 1978, *Simmenthal*, 106/77, Rec. p. 629, apartados 21 a 24; de 8 de marzo de 1979, *Salumificio di Cornuda*, 130/78, Rec. p. 867, apartados 23 a 27; y de 19 de junio de 1990, *Factortame* y otros, C-213/89, Rec. p. I-2433, apartados 19 a 21).

62. Tal como se ha declarado en el apartado 52 de la presente sentencia, la apreciación de la compatibilidad de medidas de ayuda o de un régimen de ayudas con el mercado común es competencia exclusiva de la Comisión, que actúa bajo el control del juez

comunitario. Esta regla se impone en el ordenamiento jurídico interno a consecuencia del principio de la primacía del Derecho comunitario.

63. Por consiguiente, procede responder a las cuestiones formuladas que el Derecho comunitario se opone a la aplicación de una disposición de Derecho nacional que pretende consagrar el principio de autoridad de la cosa juzgada, como el artículo 2909 del Código Civil italiano, cuando su aplicación constituye un obstáculo para la recuperación de una ayuda de Estado concedida contraviniendo el Derecho comunitario, y cuya incompatibilidad con el mercado común ha sido declarada por una decisión firme de la Comisión.

... En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

El Derecho comunitario se opone a la aplicación de una disposición de Derecho nacional que pretende consagrar el principio de autoridad de la cosa juzgada, como el artículo 2909 del Código Civil italiano (codice civile), cuando su aplicación constituye un obstáculo para la recuperación de una ayuda de Estado concedida contraviniendo el Derecho comunitario, y cuya incompatibilidad con el mercado común ha sido declarada por una decisión firme de la Comisión de las Comunidades Europeas”.

Interpretación que conlleva que el principio de seguridad jurídica, incluso en los supuestos de cosa juzgada conforme a la legislación interna, no puede constituirse en obstáculo insalvable para la aplicación uniforme y correcta del Derecho comunitario; de suerte que la cosa juzgada judicial no puede prevalecer con carácter absoluto cuando se trata de preservar los principios del Derecho comunitario.

En definitiva, consecuencia de lo expuesto se puede afirmar que:

- *La declaración de inconstitucionalidad de una ley y la declaración de que una norma nacional es contraria al Derecho europeo, produce efectos ex tunc. Excepto que las sentencias declarando la inconstitucionalidad o la declaración de ser la norma nacional contraria al Derecho europeo, delimiten otros efectos.*

- *El efecto ex tunc conlleva, en principio, que los actos administrativos firmes sufren del mismo vicio que la norma de la que traen causa, produciendo la declaración de inconstitucionalidad o la declaración de una norma contraria al Derecho europeo, la consecuencia material derivada de la expulsión de la norma legal del ordenamiento jurídico, esto es, la nulidad radical.*

- *Si las sentencias declarando la inconstitucionalidad o ser contraria la norma nacional al Derecho europeo nada dicen respecto de la eficacia temporal de la misma como recoge la jurisprudencia de este Tribunal, "cuando la sentencia del Tribunal Constitucional no contenga pronunciamiento alguno al respecto, corresponde a los Jueces y Tribunales ante los que se suscite tal cuestión decidir definitivamente acerca de la eficacia retroactiva de la declaración de inconstitucionalidad, aplicando las leyes y los principios generales del derecho interpretados a la luz de la jurisprudencia, de manera que, a falta de norma legal expresa que lo determine y sin un pronunciamiento concreto en la sentencia declaratoria de la inconstitucionalidad, han de ser ellos quienes, en el ejercicio pleno de su jurisdicción, resolverán sobre la eficacia ex tunc o ex nunc de tales sentencias declaratorias de inconstitucionalidad. En este sentido pueden verse, entre otras muchas, las SSTS de 15 de julio de 2000 (recurso núm. 763/1997), 17 de febrero de 2001 (349/1998), 24 de enero de 2002 (221/1998), 3 de*

julio de 2003 (678/2000), 29 de octubre de 2004 (166/2003), 11 de septiembre de 2007 (99/2006), etc., etc.".

- Son aplicables los principios de Derecho europeo de equivalencia y efectividad.

- En el caso que nos ocupa, la STJCE de 6 de octubre de 2005, no establece limitación al efecto *ex tunc* de la misma, ni se alegan ni se adivinan circunstancias que debieran conllevar la limitación de los efectos de la declaración de ser la norma contraria al Derecho comunitario, por lo que lo procedente es que el acto administrativo firme dictado en aplicación de una norma contraria al Derecho comunitario, sufre el mismo vicio que la norma que le sirve de cobertura, que se traduce en la nulidad radical.

- El cauce adecuado para resarcirse de los perjuicios sufridos, es la devolución de ingresos indebidos; procedimiento que especialmente establece el legislador nacional para solventar cuestiones como las que nos ocupa, y no el de responsabilidad patrimonial del Estado legislador que constituye el instrumento de cierre del sistema y que responde a principios y reglas muy alejadas de las que sirven de fundamento a la devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria. Carece de lógica jurídica, que se le deniegue la devolución de ingresos indebidos por este cauce, y se le remita al contribuyente que pagó indebidamente, a un largo e incierto procedimiento, para acabar -sentencias de esta Sala [...], reconociendo el derecho a la indemnización-obteniendo el resarcimiento por lo indebidamente abonado».

VI.1.1.3. Efectos de la nulidad de pleno derecho

Los actos administrativos declarados nulos de pleno derecho no interrumpen el cómputo del plazo de prescripción, a diferencia de lo que sucede con los actos anulados. SSTs de 4 de diciembre de 2012 (RC 890/2010), 26 de octubre de 2012 (RC 4940/2009) y 24 de mayo de 2012 (RC 6449/2009), que reproducen la previa de 20 de enero de 2011 (RCUD 120/2005).

«No puede negarse, con carácter general, efectos interruptivos de la prescripción a las reclamaciones o recursos instados contra actos declarados nulos, sino únicamente cuando se trata de la impugnación de actos nulos de pleno derecho. Así se desprende claramente de nuestra Sentencia de 11 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 1707/2003), en la que examinamos si la declaración de prescripción realizada por la sentencia de instancia suponía “una vulneración del ordenamiento jurídico por infracción del artículo 66 de la LGT., al haber negado la Audiencia Nacional efectos interruptivos de la prescripción tanto al acto de derivación de responsabilidad anulado, como a la posterior interposición de recursos y reclamaciones” por la actora, y “a las resoluciones administrativas a que dieron lugar” (FD Cuarto). Y, tras dejar clara la “anulabilidad del acto de declaración de responsabilidad y la obligación de dictar un nuevo acto dentro del plazo de prescripción”, concluimos lo siguiente [FD Cuarto, C]:

Resta por señalar que, salvo en algún caso aislado [véase la Sentencia de 29 de septiembre de 2004 (rec. cas. núm. 273/2003), FD Séptimo], esta Sala ha declarado la eficacia interruptiva de los actos realizados con posterioridad al acto declarado anulable. Así, en la sentencia de 19 de enero de 1996 (rec. cas. núm. 3922/1991), esta Sala y Sección, frente a la alegación de los recurrentes de que había “prescrito el derecho de la Administración para comprobar el verdadero valor de la finca adquirida” porque la Sentencia impugnada “incurría en el error de dar por válidos, para interrumpir la prescripción, actos declarados formalmente nulos”, aclaró que el

acuerdo de comprobación de valores "no fue declarado nulo de pleno derecho (nulidad absoluta o radical)", "sino simplemente anulable (nulidad relativa)", "luego, en consecuencia, produjo efectos interruptivos, dado que únicamente se puede negar tal efecto a los actos nulos de pleno derecho, en la medida que se consideran como inexistentes" (FD Tercero; a esta resolución nos remitimos en la Sentencia de 22 de septiembre de 2008, cit., FD Cuarto).

Posteriormente, en nuestra sentencia de 6 de junio de 2003 (rec. cas. núm. 5328/1998), después de "discrepar de la tesis mantenida por la entidad mercantil recurrente, consistente en sostener que el acto resolutorio del expediente contradictorio iniciado por la Inspección de Tributos" fue "declarado nulo de pleno derecho" por el TEAC, concluimos que interrumpió la prescripción del derecho a liquidar (art. 64.a) de la LGT) no sólo dicho acto, sino también, en virtud del art. 66.1.b) de la LGT, la interposición por la actora de la reclamación económico administrativa contra el mismo" (FD Tercero).

La doctrina anterior se vio confirmada por nuestra sentencia de 19 de abril de 2006 (rec. cas. en interés de Ley núm. 58/2004) --cuyos términos reiteramos en la reciente Sentencia de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 6766/2003), FD Quinto--, en la que establecimos como doctrina legal que "la anulación de una liquidación tributaria por causa de anulabilidad no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante los Tribunales Económicos Administrativos, manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos", con fundamento, en esencia, en los siguientes razonamientos:

La doctrina afirmada en la sentencia de instancia, en el sentido de que es irrelevante el que la anulación de los actos de la Administración sea por causa de anulabilidad, o, por razón de nulidad, es claramente inasumible. En primer término, porque contradice la doctrina de esta Sala sentada, entre otras, en su sentencia de 19 de junio de 2004, sentencia en la que claramente se distinguen los actos anulables y los nulos a efectos de apreciar la interrupción de prescripción que de ellos pueda derivarse; en segundo lugar, porque tal distinción no es irrelevante para el ordenamiento jurídico que considera no convalidables los actos nulos, siendo imprescriptible (en principio) la acción para exigir su anulación. Por el contrario, los actos anulables son convalidables y son susceptibles de impugnación en los plazos (breves) legalmente establecidos.

Pudiera argüirse que aunque sean ciertas esas diferencias las mismas se vuelven irrelevantes cuando de la prescripción se trata. Pero esta tesis carece de fundamento legal si se tiene presente que el artículo 66.1 a) al regular la interrupción de la prescripción se refiere a "cualquier acción administrativa" expresión que pone de relieve que lo trascendente, a efectos de interrumpir la prescripción, es el silencio de la relación jurídica, lo que no se puede afirmar cuando el acto de la Administración es meramente anulable, como es el caso.

[...]

A la doctrina que acabamos de transcribir aludimos poco después en la sentencia de 23 de mayo de 2006 (rec. cas. núm. 18/2001), en la que afirmamos que debía "tenerse en cuenta, ante todo, que las anulaciones de las liquidaciones provisionales se produjeron, no por la existencia de vicios de nulidad de pleno derecho, al no concurrir las causas de los artículos 153 de la LGT y 62 de la Ley 30/1992, "sino de simple anulabilidad"; y "ante esta realidad, si no existió nulidad de pleno derecho, las liquidaciones anuladas

interrumpieron la prescripción, de acuerdo con la doctrina sentada por esta Sala, entre otras, en la reciente sentencia de 19 de abril de 2006” (FD Cuarto).

Y, por último, en la ya citada sentencia de 29 de junio de 2009, después de citar una resolución judicial en la que se mantenía que “cualquiera que fuere el grado de invalidez que afectase a un acto administrativo, sea nulo de pleno derecho o simplemente anulable, ese acto ineficaz no puede producir efecto alguno”, concretamente el de interrumpir la prescripción», señalamos: "Ahora bien, resulta que este criterio, que equipara los grados de ineficacia de los actos administrativos --que no distingue las categorías de nulidad de pleno derecho y anulabilidad de dichos actos, completamente asentadas en el Derecho Administrativo (arts. 62 y 63 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común) y en el Derecho Tributario (arts. 153 y 154 LGT/1963; y art. 217 LGT/2003)-- no es el que se adecúa al ordenamiento jurídico ni es el que ha establecido la jurisprudencia de este Alto Tribunal”.

Por tanto, si ha de unificarse doctrina es para resaltar que la procedente es la que sustenta la ratio decidendi de la sentencia objeto del presente recurso de casación, al seguir una jurisprudencia que puede resumirse en los siguientes términos:

1º) La anulación de una comprobación de valores (como la de una liquidación) no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante los Tribunales Económicos Administrativos, manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos (Cfr. STS de 19 de abril de 2006).

2º) La anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración Tributaria a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados (FD Tercero)» (FJ 6º).

La declaración de nulidad de pleno derecho de una liquidación impide decretar la retroacción de las actuaciones. STS de 30 de junio de 2011 (RC 1208/2009): «[...] *al no ser nula de pleno derecho la liquidación, sino anulable, no decae ni se extingue el derecho de la Administración a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados» (FJ 3º).*

VI.1.2. Declaración de lesividad de actos anulables.

VI.1.2.1. Supuestos

Al aplicarse fuera de los casos previstos en los artículos 217 y 220 de la Ley General Tributaria de 2003, la Administración no está obligada a acudir a la declaración de lesividad si pretende rectificar un error material, aritmético o de hecho de una resolución económico-administrativa. STS de 12 de diciembre de 2012 (RC 30/2010, FJ 3º).

VI.1.2.2. Competencia para declararla.

No la tiene el presidente de una Confederación Hidrográfica cuando sea el mismo quien haya emitido la resolución declarada lesiva. STS de 20 de noviembre de 2012 (RC 4184/2009).

«[...] cualquiera que sea la naturaleza jerárquica de la Presidencia de la Confederación, es decir, ya lo consideremos máximo órgano rector de la misma o atribuyamos este carácter a cualquiera de los órganos colegiados del Ente, de cualquier modo, el principio que emana de la mencionada Disposición Adicional Décimo Sexta de la LOFAGE es la de que en ningún caso, cuando se trata de Organismos Público adscritos a la Administración General del Estado, -como los son las Confederaciones Hidrográficas-, el órgano autor de un acto administrativo es competente para declarar su lesividad puesto que la norma remite esta competencia o bien al órgano al que aquellos estén adscritos, cuando el acto hubiere sido dictado por el máximo rector del Organismo o a este máximo rector respecto de los dictados por los de ellos dependientes.

Es por eso que decretada la decisión de lesividad por el mismo Presidente que había acordado la resolución declarada lesiva, no cabe duda de su incompetencia para hacerlo y la consecuente nulidad de aquella, conforme al artículo 63.1 de la Ley 30/92, en conclusión sustancialmente igual en cuanto al fondo doctrinal, -aunque diferente en las circunstancias concretas del caso-, a la que sostuvimos en sentencia de la Sección Sexta de esta Sala Tercera de 27 de julio de 2011, dictada en el recurso de casación 6261/2008» (FJ 5º).

VI.1.2.3. Fases del procedimiento.

Para computar el plazo máximo de duración del procedimiento no es válido integrar el informe previo que justifica la decisión de iniciarlo con los que puedan o deban constar en la fase de tramitación. STS de 20 de noviembre de 2012 (RC 4184/2009).

«Aunque es cierto que el Real Decreto 520/2005 establece que, iniciado el procedimiento, "se comunicará esa decisión al órgano proponente, a competente para tramitar y al que dictó el acto objeto del procedimiento, que deberá remitir una copia cotejada del expediente al órgano competente para tramitar en el plazo de 10 días a partir de la recepción de la comunicación y a la que acompañará un informe sobre los antecedentes que fuesen relevantes para resolver. Asimismo, se podrá solicitar cualquier otro dato, antecedente o informe que se considere necesario. 3. Recibida la copia del expediente y emitidos, en su caso, los informes se dará audiencia a los interesados por un plazo de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes".

Sin embargo, no es válido integrar el informe previo que justifica la decisión de iniciar el procedimiento con los que puedan o deban constar en la fase de tramitación, ya que unos y otros -aunque al final puedan ser coincidentes- sin embargo responden a una finalidad decisoria diferente: uno de ellos tiene precisamente por exclusivo objeto que la Administración decida -a la vista del mismo- iniciar o no el procedimiento, de modo que esta decisión esté fundada en un criterio técnico solvente y que por eso resulta anterior al acuerdo de iniciación, en cuanto que es el que lo justifica, mientras que las relacionadas en el artículo 8 del propio Real Decreto [520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de Revisión en Vía Administrativa] van dirigidos a iluminar la resolución definitiva y por eso, estos sí, se integran en la fase de tramitación del procedimiento ya iniciado, razones que, acordes con lo resuelto por la

Sala de Asturias, impiden apreciar la caducidad denunciada y por ende estimar el recurso-» (FJ 3º).

VI.1.3. Revocación.

No está prevista una acción revocatoria a favor de los interesados por el cauce del artículo 219 de la Ley General Tributaria de 2003. STS de 8 de marzo de 2012 (RC 6169/2008).

«[...] si bien la antigua regulación, artº 154 de la LGT, en relación con la Disposición Adicional 2ª del Real Decreto 1163/1990, se posibilitaba el inicio del procedimiento de revocación a instancia de los interesados, una de las novedades que incorpora el artº 219 es que sólo cabe iniciarlo de oficio, con lo que se le otorga a la Administración la potestad discrecional, por la que tras la oportuna ponderación de los intereses públicos y su equilibrio con los privados, decide el inicio del precitado procedimiento para eliminar el acto por motivos de legalidad» (FJ 4º).

Como el artículo 219 de la Ley General Tributaria de 2003 no reconoce legitimación a los particulares para iniciar el procedimiento, atribuyéndoles únicamente la posibilidad de promover esa iniciación mediante la correspondiente solicitud, de la que la Administración tributaria acusará recibo, sin perjuicio de la tramitación subsiguiente si se inicia el procedimiento, la exigencia de audiencia de los interesados e informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sólo es aplicable una vez que se ha iniciado el procedimiento y no en el caso en el que la Administración manifiesta su voluntad en contrario. STS de 19 de mayo de 2011 (RC 2411/2008).

VI.1.4. Rectificación de errores materiales, aritméticos o de hecho.

La doctrina sobre el error material, aritmético o de hecho, formulada en relación con el artículo 156 de la Ley General Tributaria de 1963, resulta plenamente aplicable en relación con el artículo 220 de la Ley General Tributaria de 2003. La rectificación de errores materiales, aritméticos o de hecho no debe comprometer la subsistencia del acto administrativo rectificado. STS de 30 de enero de 2012 (RC 2374/2008).

«La enraizada especialidad de los procedimientos tributarios de revisión ha hecho desaparecer en el artículo 244.1 de la Ley General Tributaria de 2003, de entre los motivos que facultan para interponer el recurso extraordinario de revisión, el manifiesto error de hecho resultante de los propios documentos incorporados al expediente; sin embargo, sigue siendo un supuesto que habilita el recurso extraordinario de revisión del artículo 118.1 de la Ley 30/1992. Tal circunstancia podría hacer pensar que la rectificación de errores materiales, aritméticos o de hecho, al amparo del artículo 220 de la Ley General Tributaria de 2003, habilita algo que no es posible en el ámbito administrativo general con arreglo al artículo 105.2 de la Ley 30/1992: atacar la subsistencia del acto administrativo, como dice el fundamento jurídico tercero de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo impugnada en la instancia; pero aquel artículo 220 no admite dicho resultado, porque no lo menciona expresamente, mientras que sí dice que «[l]a resolución corregirá el error en la cuantía o en cualquier otro elemento del acto o resolución que se rectifica» (último inciso de su

apartado 1), siendo así que no es posible rectificar un acto que se anula; cabría sólo convalidarlo, subsanando los vicios de que adoleciera, lo que no es lo mismo» (FJ 4º).

En los supuestos de rectificación de errores materiales, aritméticos o de hecho no rige la proscripción de la *reformatio in peius*. STS de 12 de diciembre de 2012 (RC 30/2010).

«[...] al tratarse de un procedimiento especial, el nuevo fallo rectificando al anterior, no se encuentra sometido a la regla de prohibición de la <<reformatio in peius>>, puesto que la misma rige solo en materia de recursos en vía administrativa, ya se trate de recursos de reposición o de reclamaciones económico-administrativas, pero no en los supuestos de rectificación de errores de hecho, materiales o aritméticos que resulten de los documentos que obran en el expediente como ocurre en este caso» (FJ 3º).

VI.1.5. Devolución de ingresos indebidos.

VI.1.5.1. Naturaleza.

Aunque el artículo 221 de la Ley General Tributaria de 2003, como el artículo 155 de su antecesora, regula el procedimiento de devolución de ingresos indebidos como uno de los especiales de revisión, se trata realmente de un procedimiento de gestión en el que, eso sí, debe dictarse una resolución declarativa de la existencia del ingreso indebido. STS de 15 de noviembre de 2012 (RC 743/2010, FJ 5º).

VI.1.5.2. Supuestos

Cabe solicitar la devolución de ingresos tributarios indebidos derivada de actos firmes contrarios al Derecho comunitario, por cuanto se trata de un supuesto de nulidad radical incardinable en la letra g) del artículo 217 de la Ley General Tributaria de 2003. STS de 8 de marzo de 2012 (RC 6169/2008, FFJJ 10º a 13º).

No cabe solicitar la rectificación de autoliquidaciones con la correspondiente devolución de ingresos indebidos *ad cautelam*, apoyando la rectificación interesada en liquidaciones tributarias practicadas que todavía no son firmes. STS de 10 de octubre de 2011 (RC 1354/2009).

«Para que proceda la rectificación de las autoliquidaciones propuestas y la devolución de los correspondientes ingresos indebidos es preciso, como establece el artículo 2.1 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria (BOE 29 de septiembre), que pueda establecerse y conocerse con precisión y claridad la suma reclamada; en efecto, el mencionado precepto indica que «la cantidad a devolver a consecuencia de un ingreso indebido estará constituida esencialmente por el importe íntegro indebidamente efectuado y reconocido». Pues bien, en el presente caso las liquidaciones de las que, según la actora, trae causa su derecho fueron impugnadas y no consta que hayan adquirido firmeza. Es más, en relación a los ejercicios controvertidos (1994 a 1997), está pendiente de que se dicten nuevas liquidaciones en ejecución de sentencia. Por lo tanto, no existe “reconocimiento” del ingreso indebido, ni por lo tanto base que justifique la pretensión.

La recurrente debería estar y esperar al resultado de la regularización de los ejercicios anteriores, a fin de valorar la viabilidad de la pretensión rectificativa que aquí se

pretende. La tarea nuclear de los jueces consiste en satisfacer, interpretando y aplicando motivadamente el ordenamiento jurídico, los derechos e intereses legítimos de quienes impetran su tutela; y han de hacerlo en un cauce procesal que, respetando los derechos de defensa y el principio de igualdad de armas, permita fijar con precisión los hechos del litigio, la realidad de la pretensión reclamada y su concreto contenido. Desde luego, no está en nuestras manos hacer declaraciones hipotéticas sobre derechos cuya realidad se desconoce al tiempo de pedírseles su reconocimiento. «MAPFRE» quiere que se rectifiquen unas autoliquidaciones del impuesto sobre sociedades y que, en su caso, se acuerde la devolución de los correspondientes ingresos indebidos sin que, por la falta de firmeza de las liquidaciones que provocarían esa rectificación, se sepa si esta última procede y, en su caso, por qué sumas. A juicio de esta Sala, no hay atisbo alguno de que la sentencia impugnada haya infringido el artículo 24 de la Constitución» (FJ 4º).

Sólo cabe una devolución de ingresos indebidos derivada de una retención excesiva por la diferencia entre el deber de ingresar derivado de la obligación principal y la retención padecida. STS de 5 de mayo de 2011 (RC 5703/2007).

«Existe una obligación tributaria principal entre la Administración Tributaria y el contribuyente derivada de la realización del hecho imponible, y una relación autónoma de esta entre el retenedor y la Administración Tributaria, pero inescindiblemente vinculada a la obligación principal, de tal forma que una de las peculiaridades del IRPF es que el ingreso derivado de la realización del hecho imponible no se hace íntegramente, sino que se articula un procedimiento por el cual se genera una obligación no principal y se procede a ingresar una cantidad no por el contribuyente sino por un tercero ajeno a la obligación tributaria principal, y es posteriormente al calcular la cuota diferencial cuando surge la inescindible vinculación entre ambas obligaciones puesto que las cantidades retenidas deben tenerse en cuenta a efectos de determinar la correspondiente minoración de la prestación correspondiente derivada de la obligación principal; con lo que el derecho a la devolución surge cuando las retenciones se han realizado en exceso, más este exceso no puede determinarse sino una vez determinada la prestación de la obligación principal.

Delimitado el carácter autónomo de la obligación de retener en los términos vistos, resulta a todas luces improcedente la pretensión articulada en la demanda en cuanto pretende la devolución de las retenciones indebidamente practicadas con carácter independiente y desvinculada de la prestación principal; efectivamente debe tenerse en cuenta la cuantía de la retención, la de la cuota líquida y la diferencia entre ambas, y sólo cuando existe un exceso de la primera sobre la segunda cabe la devolución, en tanto que sólo cuando exista obligación tributaria principal es factible la retención, la devolución requiere no sólo que efectivamente se haya producido la misma, sino también de la existencia y cuantía de la propia obligación principal. En definitiva, carece de objeto la pretensión articulada en torno a la devolución de la retención practicada, más cuando la recurrente al enterarse de la retención, según afirma, en 12 de marzo de 2002, había presentado las autoliquidaciones por la obligación principal por los ejercicios anteriores, desconociéndose absolutamente el resultado de las mismas y si hubo liquidaciones provisionales o definitivas; tal y como se desprende del artº 85 de la Ley 40/1998.

Respecto de la solicitud de una declaración por la que se determine que el devengo tributario fue el año 1999, debe insistirse que el acto origen de la controversia lo fue el

acto de retención tributaria en los términos que ampliamente se han referidos; ya se ha tratado de delimitar, en lo que en este interesaba, las diferencias entre la obligación principal y la de retención, y el carácter autónomo de esta, lo que impide que pueda trasladarse la regulación y régimen jurídico propio de la obligación principal a la retención, y si bien el devengo en aquella se prevé, artº 12.2, el 31 de diciembre de cada año, estableciéndose una serie de reglas a efectos de determinar la imputación temporal de los ingresos y gastos para su inclusión en cada período impositivo, en modo alguno dicho régimen es trasladable a la obligación de retener, que nace en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes, artº 73 del Reglamento. Lo cual nos descubre lo acertado de la respuesta dada en la sentencia de instancia a la solicitud de que se declare que el devengo fue el año 1999, puesto que tratándose de una retención ha de reputarse correctamente practicada al momento en que se satisfizo las cantidades montante de la transacción» (FJ 3º).

VI.1.5.3. Legitimación activa

Bajo la vigencia del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, que regulaba el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, los repercutidos estaban legitimados para solicitar la devolución de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido indebidamente soportadas, por su condición de interesados. STS de 13 de junio de 2011 (RC 2072/2008).

«Esta Sala ha reconocido reiteradamente al repercutido la legitimación que el letrado de la Administración le niega [sentencias de 9 de enero de 2008 (casación 210/04, FJ 3º); 2 de abril de 2008 (casación 5682/02, FJ 7º); 19 de noviembre de 2008 (casaciones 4009/05, FJ 3º, y 5128/06, FJ 2º); 17 de julio de 2009 (casación 7209/05, FJ 4º); 17 de diciembre de 2009 (casación 1034/04, FJ 2º), y de 7 de marzo de 2011 (casación 1275/07, FJ 2º)], pero no porque le sea predicable la condición de sujeto pasivo, sino porque es un interesado. La aplicación del principio de unidad de doctrina determina igualmente la desestimación de esta segunda queja de la Administración del Estado.

Sintetizando esa doctrina, debe partirse de la regulación aplicable en el caso enjuiciado, esto es, del artículo 155 de la Ley General Tributaria de 1963, precepto que, tras reconocer el derecho a la devolución a los contribuyentes y sus herederos o causahabientes, remite al desarrollo reglamentario la disciplina del procedimiento que debe seguirse, según los casos, dando lugar al Real Decreto 1163/1990, que regulaba los trámites a seguir para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

El artículo 1.1 de ese Real Decreto establecía que «los sujetos pasivos o responsables y los demás obligados tributarios tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias». Su artículo 4.1 disponía que «el procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución podrá iniciarse de oficio o a instancia de parte».

Por su parte, el artículo 9.2 preceptuaba en su primer inciso que «[l]a solicitud de devolución de ingresos indebidos correspondientes a cuotas tributarias de repercusión obligatoria, podrá efectuarse por el sujeto pasivo que las haya repercutido, de acuerdo, en particular, con lo establecido en el artículo 8 del presente Real Decreto, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 122 del Reglamento de Procedimiento en las

Reclamaciones Económico-Administrativas»; en su segundo inciso, que «[c]uando las cuotas repercutidas e ingresadas sean declaradas excesivas, serán devueltas al sujeto pasivo que efectuó el ingreso de las mismas en el Tesoro, sin perjuicio de las actuaciones que deba desarrollar éste para resarcir a quienes soportaran la repercusión». En el tercero preveía que, «[n]o obstante, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, las cuotas repercutidas serán devueltas a la persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando ésta se haya efectuado mediante factura o documento equivalente y dichas personas o entidades no hayan deducido el importe de aquellas cuotas en una declaración-liquidación posterior ni hayan obtenido su devolución. En ningún caso procederá la devolución de cuotas repercutidas que hayan sido devueltas o reembolsadas por la Administración Tributaria al sujeto pasivo, a quien soportó la repercusión de las mismas o a un tercero».

Conforme al tenor literal de los preceptos transcritos, sólo resultaban legitimados para solicitar la devolución de ingresos indebidos en el impuesto sobre el valor añadido los sujetos pasivos que hubieran efectuado la repercusión de las cuotas, sin perjuicio de lo que el beneficiario de la devolución fuese la persona que había soportado la repercusión.

Abonaría esa tesis restrictiva la idea de que sólo el sujeto pasivo forma parte de la relación jurídico-tributaria, mientras que quien soporta la repercusión es extraño a dicha relación, por lo que solo tendría acción civil para obtener la devolución de quien realizó el acto de repercusión.

Ahora bien, no deja de ser contradictorio que quien puede interponer una reclamación económico-administrativa, por ostentar la condición de interesado, y, sobre todo, quien tiene el derecho a obtener el reintegro de las cuotas indebidamente repercutidas, no esté legitimado para solicitarla.

Téngase en cuenta que el concepto de "interés legítimo" como base de legitimación tiene raíz constitucional (artículo 24 de la Constitución) y que, como esta Sala ha dicho en ocasiones anteriores, no puede quedar limitado exclusivamente a las fases de amparo constitucional [artículo 162.1.b) de la Constitución] o del recurso contencioso-administrativo, ordinario o especial [artículo 19.1.a) de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa], sino que es aplicable también a la vía administrativa, presupuesto sine qua non de la jurisdiccional y, en su caso, de la constitucional. De no aceptarse dicho criterio amplio y extensivo, la restrictiva interpretación de la legitimación en esa vía administrativa, ante la que se recaba la inicial tutela general de las expectativas individuales, haría inoperante e impediría la amplitud de la legitimación activa con la que el artículo 24.1 de la Constitución Española ha configurado la defensa de las mismas, tanto por medio del recurso de amparo constitucional, como del recurso contencioso-administrativo en general.

Tampoco se olvide, aunque no sea aplicable ratione temporis, que nuestro derecho, tras atribuir al repercutido el carácter de obligado tributario [artículo 35.2.g) de la Ley General Tributaria de 2003], le ha reconocido la legitimación para solicitar la devolución en el artículo 14 del Real Decreto 520/2005.

Por otro lado, remitir al repercutido al orden jurisdiccional civil para resolver allí su controversia con el sujeto pasivo, por entender que se trata de una cuestión interprivatos, supondría imponerle un largo proceso para que pueda facilitar la prescripción del derecho a reclamar frente a la Hacienda Pública, salvo que, en una

nueva incongruencia, se admita la posibilidad de que el repercutido pueda interrumpir aquella por medio de reclamación frente a la Administración tributaria. No pudiéndose descartar que la jurisdicción civil estimase que las controversias entre quien repercute y el repercutido deban resolverse en este orden jurisdiccional, con lo que se inauguraría un nuevo capítulo del llamado “peregrinaje de jurisdicciones”, con el consiguiente deterioro de la imagen de la administración de justicia.

Añádase, finalmente, que, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el ordenamiento de la Unión asume los sistemas arbitrados por los Estados miembros para la devolución (que en nuestro país tiene las peculiaridades reseñadas), pero les exige en todo caso respetar, además del principio de equivalencia (los recursos previstos para la defensa de los derechos nacidos del orden comunitario no pueden ser menos favorables que los articulados para la tutela de los derechos que emanan del ordenamiento interno), el de efectividad (esos recursos deben disciplinarse de modo que no hagan en la práctica excesivamente difícil o imposible el ejercicio de tales acciones) [por todas, sentencias de 9 de diciembre de 2003, Comisión-Italia (asunto C-129/00, apartado 25); 17 de junio de 2004, Recheio – Cash & Carry, S.A., (asunto C-30/02, apartado 17); 6 de octubre de 2005, My Travel, (asunto C-291/03, apartado 17); y 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (asunto C-35/2005, apartado 41)]. Sería contrario a tales principios negar al final destinatario de la devolución legitimación para instarla.

Cuanto antecede permite concluir que el repercutido está legitimado para iniciar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, por ostentar la condición de interesado» (FJ 3º).

VI.1.5.4. Efectos de la solicitud de devolución

Interrumpe el cómputo del plazo de prescripción del tributo pertinente. STS de 9 de junio de 2011 (RCUD 189/2007).

«[C]omo recientemente hemos dicho, en sentencia de 18 de enero de 2010, tiene la condición de actuación de sujeto pasivo conducente al pago o a la liquidación de la deuda tributaria (art. 66.1.c) de la LGT) un escrito en el que aquel pide la devolución de las cantidades ingresadas por un tributo debido a que entiende que la operación no estaba gravada por el mismo y señala que debió de estar sometida a otro gravamen, pues la mención de este “gravamen” implica una actuación del sujeto pasivo enderezada al pago o a la liquidación de la deuda.

La situación es básicamente igual, en cuanto a esta concreta finalidad de determinar el importe de la liquidación, al caso que ahora resolvemos, en el que siendo el origen de la reclamación realizada en el escrito de 9 de mayo de [...] unas actas relativas al IRPF de los ejercicios 1991, 1992 y 1994 de la causante, sin embargo sus consecuencias se pretendía hacerlas valer en el impuesto de sucesiones de ésta y por eso su valor interruptivo de la prescripción en los términos establecidos por la sentencia recurrida es ajustado a derecho» (FJ 2º).

VI.1.5.5. Plazo para solicitar la devolución

La cláusula de no discriminación contenida en los convenios internacionales para evitar la doble imposición suscritos por España impide imponer a los nacionales

del otro Estado contratante un plazo distinto de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos. STS de 14 de junio de 2011 (RC 1623/2008, FJ 3º). En el mismo sentido la de 29 de junio de 2011 (RC 6150/2007, FJ 2º, *in fine*).

VI.1.5.6. Derecho a percibir intereses

La calificación por sentencia judicial de un ingreso tributario como indebido tiene como consecuencia la aplicación del artículo 32 de la Ley General Tributaria de 2003, e impone su devolución, en el importe realmente ingresado, con el devengo del interés de demora desde la fecha en que se hubiera realizado dicho ingreso, no desde que se produjo la regularización practicada por la Administración tributaria, hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución. STS de 17 de diciembre de 2012 (RCUD 2155/2011).

«Los intereses de demora vienen a compensar, tanto a la Administración como a los particulares, la indisponibilidad de cantidades debidas, como variedad de la acción de resarcimiento, al compensar por esta vía y de forma objetiva el coste financiero del perjuicio derivado de la indisponibilidad de cantidades dinerarias que fueron legalmente debidas.

En este mismo sentido la sentencia dictada en el recurso 3/2008 (dictada en el recurso de casación en interés de ley) realiza un examen detallado de la evolución de la devolución de ingresos indebidos a lo largo de los diversos preceptos que se le han aplicado y que en relación a la ley 58/2003 señala que: «En la nueva LGT 58/2003, de 17 de diciembre [...], se declara, en su artículo 32.2 que "con la devolución de ingresos indebidos, la Administración abonará el interés de demora regulado en el art. 26 de la misma Ley [...], sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite", teniendo en cuenta que "a estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se orden el pago de la devolución"; y, en su art. 221.2, que "cuando el derecho a la devolución se hubiera reconocido... en virtud de un acto administrativo o una resolución económico administrativa o judicial, se procederá a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan".

Y en dicho Reglamento, que ha sido aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (regulador de la revisión en materia administrativa), se declara, en sus arts. 15.1.c) y 16.a) y c), que "el derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos puede reconocerse en virtud... de una resolución judicial firme", estando constituida la cantidad a devolver por la suma del importe del ingreso indebidamente efectuado, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, de acuerdo con lo previsto en el art. 32.2 de la Ley 58/2003».

Evidentemente, si el devengo de intereses se admitiera solo desde el momento de la regularización tributaria realizada con relación a los ejercicios 2002 y 2003 habría un periodo de tiempo (entre el pago y liquidación de dichos ejercicios y el momento de la regularización) en el que la administración dispondría de una cantidad que finalmente debe devolver al ahora recurrente lo que produciría un enriquecimiento injusto que proscriben tanto la norma como la jurisprudencia que acabamos de citar» (FJ 3º).

VI.2. REVISIÓN PREVIO RECURSO

VI.2.1. Aspectos competenciales

En los supuestos de delegación por los Ayuntamientos de la gestión, inspección, recaudación y revisión de los tributos municipales a la Diputación Provincial o a la Comunidad Autónoma, estas últimas no podrán resolver los recursos en los que estén afectados sus propios intereses. SSTS de 21 de septiembre de 2011 (RCIL 91/2010, FJ 3º) y 8 de marzo de 2012 (RCIL 1645/2011, FJ 2º).

«En todo caso, aunque tuviese atribuido el Gobierno de la Rioja el conocimiento y resolución en la vía administrativa de los recursos e incidencias que se produjeran en el transcurso del ejercicio de las facultades delegadas, en virtud de los convenios suscritos con los respectivos Ayuntamientos, ante la doble posición de la Comunidad Autónoma en el procedimiento, el recurso solo podía ser resuelto por el correspondiente Ayuntamiento, sin perjuicio de su impugnación posterior en vía contencioso-administrativa».

La regulación en el régimen foral de un supuesto específico para acceder opcionalmente a la vía contencioso-administrativa, tras la expresa resolución del recurso de reposición, sin necesidad de interposición previa de reclamación económico-administrativa, vulnera competencias exclusivas del Estado. STS de 26 de enero de 2012 (RC 4318/2008).

«[L]a NFGT de Guipúzcoa prevé en su art. 247 un supuesto excepcional en el que no resulta preciso agotar la vía económico-administrativa:

«Las resoluciones que pongan fin a la vía económico-administrativa serán susceptibles de recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional competente.

Asimismo, en aquellos supuestos cuya cuantía, calculada de acuerdo con las normas previstas en la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, supere los 18.000 euros y haya recaído resolución expresa en un recurso de reposición, el interesado podrá optar por interponer directamente recurso contencioso-administrativo contra la misma, sin necesidad de interposición previa de reclamación económico-administrativa».

Pues bien, esta norma foral vulnera de forma directa las competencias estatales exclusivas para regular materias como el procedimiento administrativo común y la normativa procesal, tal como se desprende de la lectura conjunta de las siguientes disposiciones:

a) La Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (redactada por Ley 4/1999), cuando establece que los procedimientos tributarios se regirán por la Ley General Tributaria y, en su defecto, regirán supletoriamente las disposiciones de la LPAC. En el apartado 2 de dicha norma se establece que «[l]a revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los arts. 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma».

b) El art. 1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, delimita el ámbito de aplicación de la misma, como ley que recoge y «establece los principios básicos y las normas fundamentales que constituyen el régimen jurídico del sistema tributario español». La vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, completa el marco competencial al disponer en su art. 1:

«1. Esta ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del art. 149.1.1ª, 8ª, 14ª y 18ª de la Constitución.

2. Lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco».

c) El art. 8.1) de la LGT establece la reserva de ley para la determinación de los actos susceptibles de reclamación económico-administrativa, mientras que los arts. 226 y siguientes se regulan las reclamaciones económico-administrativas. Por su parte, el art. 249 dispone:

«Recurso contencioso-administrativo.

Las resoluciones que pongan fin a la vía económico-administrativa serán susceptibles de recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional competente».

d) En el ámbito procesal administrativo, el art. 10.d) de la LJCA dispone que las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia conocerán en única instancia de los recursos que se deduzcan en relación con los actos y resoluciones dictados por los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales que pongan fin a la vía económico-administrativa, mientras que el art. 25 de dicha Ley prevé que «[e]l recurso contencioso-administrativo es admisible en relación con las disposiciones de carácter general y con los actos expresos y presuntos de la Administración pública que pongan fin a la vía administrativa, ya sean definitivos o de trámite, si estos últimos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos o intereses legítimos».

Por el contrario, tal como acertadamente explica la Sala de instancia, el art. 41.1 y 41.2.a) del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, así como el art. 1.1 de la Ley 12/2002, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad del País Vasco, tan sólo reconocen la potestad de «mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario» a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, lo que implica que no se cuestiona la capacidad normativa de los Territorios Históricos, atribuida estatutariamente y por desarrollo en la Ley de Concierto Económico, para regular los tributos, y concretamente, los tributos concertados de normativa autonómica.

En tal sentido, el art. 1.2 de la Ley 12/2002 dispone que corresponde a las respectivas Diputaciones Forales «la exacción, gestión, liquidación, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario», y el art. 3.a) de la Ley del Concierto establece que los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria «se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico».

La consecuencia lógica y coherente con el sistema constitucional y con la normativa autonómica es que la LGT sea una norma de procedimiento administrativo tributario común, aplicable a todas las Administraciones tributarias, de manera que las especialidades del Concierto Económico y la potestad normativa tributaria que se reconoce en dicha Ley y en el Estatuto de Autonomía no permiten afirmar, como pretende la recurrente, que las Juntas Generales puedan regular un distinto sistema de revisión de los actos en vía administrativa.

También el marco tributario común ha sido tratado por el Tribunal Constitucional, que en la Sentencia 116/1994, de 18 de abril, ha determinado que «el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles (por todas, STC 19/1987) y no resulta incompatible con las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas y con la autonomía financiera y presupuestaria de las mismas (STC 19/1987)» (FJ 5), añadiendo la STC 192/2000 que «la indudable conexión existente entre los arts. 133.1, 149.1.14ª y 157.3 de la Constitución determina que el Estado sea competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las comunidades autónomas respecto de las del propio Estado» (FJ 6).

La Sentencia de esta Sala de 9 de diciembre de 2004 (rec. cas. núm. 7893/1999) establece que «[l]a unidad del sistema tributario tiene un carácter instrumental respecto del principio de igualdad de los españoles, y según la doctrina del Tribunal Constitucional, tampoco es incompatible con las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas y con la autonomía presupuestaria y financiera de las mismas (STC 19/1987)» (FD Undécimo).

Así pues, tanto la Constitución como las normas legales antedichas configuran un marco común tributario, asignando a la Ley General Tributaria una función reguladora de todas las Administraciones tributarias, estableciendo los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español, constituyendo una normativa procedimental común en materia tributaria.

Dicha apreciación no cuestiona la capacidad normativa de los Territorios Históricos, atribuida estatutariamente y por desarrollo en la Ley de Concierto Económico, para regular los tributos, y más concretamente, los tributos concertados de normativa autonómica, pero ello no otorga a la Comunidad Autónoma del País Vasco la potestad de regular un diferente sistema de revisión de los actos en vía administrativa ni, menos aún, los requisitos de acceso al proceso administrativo.

Por otra parte, la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa [arts. 10, letras d) y e) y 25.1] mantiene un pulso de coherencia con los arts. 226, 227 y 249 de la LGT, pues sólo considera actividad administrativa impugnabile en materia tributaria las resoluciones que ponen fin a la vía económico-administrativa, de forma que los Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas serán competentes para conocer de los recursos contenciosos interpuestos contra las resoluciones dictadas por los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales que pongan fin a la vía económico-administrativa, y las provenientes del Tribunal Económico-Administrativo Central en materia de tributos cedidos, lo que cierra a las Comunidades Autónomas la potestad de modificar el sistema de revisión de los actos

tributarios y de acceso al proceso administrativo, como vía previa que debe agotarse preceptivamente, so pena de resultar inadmisibile el recurso contencioso-administrativo.

De lo expuesto se deduce que la norma foral litigiosa contraviene el procedimiento establecido en la Ley General Tributaria y en la propia Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, puesto que éstas regulan que, en materia tributaria, son actos impugnables susceptibles de ser sometidos a control jurisdiccional, en el ámbito de ésta Jurisdicción contencioso-administrativa, las resoluciones que ponen fin a la vía económico-administrativa. Por el contrario el párrafo segundo del art. 247 NFGT permite que la vía económico-administrativa sea opcional, pudiendo el contribuyente optar (como en el caso de autos), por acudir de forma directa a la jurisdicción contencioso-administrativa contra la resolución expresa del recurso administrativo de reposición, eludiendo con ello la preceptiva y previa vía económico-administrativa.

[...]

De conformidad con lo preceptuado en el art. 72.2 de la LJCA, procede la publicación en el Boletín Oficial de Gipuzkoa de la declaración de nulidad del párrafo segundo del art. 247 de la Norma Foral 2/2005 de 3 de marzo, General Tributaria, del Territorio Histórico de Guipúzcoa» (FJ 4º).

VI.2.2. RECURSO DE REPOSICIÓN

VI.2.2.1. Actos administrativos no revisables

Denegación de la prueba interesada durante el trámite de audiencia previo al traslado del tanto de culpa al Ministerio Fiscal. STS de 14 de julio de 2011 (RC 3646/2009).

«[C]onviene partir de la reiterada doctrina de la Sección Séptima de esta Sala, que considera que el acto de remisión del expediente al Fiscal o a la jurisdicción penal es un acto de trámite que no ocasiona indefensión y que, en consecuencia, no es susceptible de impugnación en vía contencioso-administrativa.

Así, en la Sentencia de 22 de julio de 2009 (recurso de casación número 4037/2007) se dijo lo siguiente (Fundamento de Derecho Tercero): [...]

En el mismo sentido, Sentencias de 2 de marzo de 2007 (recurso de casación 791/2005) 15 de septiembre de 2008 (recurso de casación 4338/2006), 29 de junio de 2009 (recurso de casación 5286/2007).

En el presente caso, lo que se impugna es la denegación de la prueba pretendida durante el trámite de audiencia y la declaración de inadmisión del recurso de reposición contra aquella, pero la solución no puede ser diferente, por cuanto la audiencia previa a la remisión al orden jurisdiccional penal es un acto de trámite y también lo es la resolución sobre desestimación de la solicitud de proposición de prueba, en cuanto no supone la decisión, directa o indirecta, del asunto, ni impide la continuación del procedimiento y permitiendo, por el contrario, hacer las últimas alegaciones antes de la remisión de las actuaciones a la vía penal, en la que se podrá realizar la defensa de los derechos e intereses con plenas garantías.

[...]

Por último, son susceptibles de recurso de reposición "los actos dictados por la Administración Tributaria susceptibles de reclamación económico administrativa" (artículo 221. 1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) y por tanto "los de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto, o pongan término al procedimiento" (artículo 227.1.b) de la misma Ley). De lo que se infiere la conformidad a Derecho del acto de declaración de inadmisión del recurso de reposición interpuesto contra el de denegación de pruebas. Y si las actuaciones fueran devueltas a la autoridad administrativa, y ésta continuara el procedimiento administrativo, entonces será el momento de arbitrar fórmulas para no causar indefensión material al interesado» (FJ 5º).

VI.2.2.2. Suspensión del acto administrativo impugnado

No cabe, ni está permitida sin garantías, salvo que se trate de una sanción tributaria, en el régimen jurídico dispuesto por el artículo 224 de la Ley General Tributaria de 2003, y 25 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprobó el Reglamento General de Desarrollo de la misma en materia de revisión en vía administrativa. STS de 16 de julio de 2012 (RC 602/2010).

«El régimen de suspensión, con ocasión de la interposición de un recurso de reposición, está recogido en el artículo 224 de la Ley 58/2003 y desarrollado en el 25 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprobó el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (BOE 27 de mayo), que contemplan la posibilidad de suspender el acto impugnado sólo con la aportación de las garantías contempladas en el apartado 2 del artículo 224. No cabe ni está permitida a la Administración tributaria la posibilidad de que la liquidación sea suspendida sin garantía [...], salvo cuando concurra un error aritmético, material o de hecho [...]» (FJ 2º).

Ni cabe, ni cabía ofreciendo garantías distintas de las que permiten la suspensión automática. STS de 26 de septiembre de 2011 (RC 1456/2009).

«Inicialmente, el artículo 11 del Real Decreto por el que se regulaba el recurso de reposición (2477/1979) descartaba que la mera interposición del recurso suspendiera la ejecutividad del acto, sin embargo puntualizaba en su apartado segundo que, no obstante, podía suspenderse la ejecución del acto impugnado mientras durase la sustanciación del recurso aplicando las previsiones del capítulo VI del título IV del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por el Real Decreto 1999/1981, con las especialidades que indicaba.

Esta última disposición, en su artículo 81.3 únicamente contemplaba la suspensión por los tribunales económico-administrativos mediante la aportación de las siguientes garantías:

(a) depósito en dinero efectivo o en valores públicos en la Caja General de Depósitos o en sus sucursales, o en su caso, en la corporación o entidad interesada;

(b) aval o fianza de carácter solidario prestado por un banco o banquero registrado oficialmente por una caja de ahorros confederada, caja postal de ahorros o por cooperativa de crédito calificada, con la limitación, en este último caso, que establecía

el artículo 51.3 Ley 52/1974, de 19 de diciembre, General de Cooperativas (BOE de 21 de diciembre); y

(c) fianza personal y solidaria prestada por dos contribuyentes de la localidad de reconocida solvencia solo para débitos inferiores a cien mil pesetas.

Así pues, la remisión que se hacía al Real Decreto de 1981 ponía de manifiesto que no cabía la suspensión fuera del cerrado catálogo de garantías establecidas, ni en reposición ni en sede de revisión económico-administrativa.

El Real Decreto de 1981, tras algunas modificaciones, fue finalmente derogado por el Real Decreto 391/1996. Sin embargo el legislador mantuvo inalterado el texto del artículo 11 del Real Decreto 2244/1979, por lo que debemos entender que la referencia originariamente hecha al Real Decreto de 1981 debía desde entonces considerarse realizada al Real Decreto 391/1996. Este último recogió la modificación introducida por la Ley 25/1995, regulándose con mayor amplitud la suspensión e incorporando nuevas modalidades en su artículo 74.

El régimen de suspensión de los actos tributarios de contenido no sancionador, quedó establecido en los siguientes términos:

(a) Automática cuando se aportara alguna de las garantías previstas en el artículo 75.

(b) Excepcional, que podía ser acordada por el tribunal que conociera de la reclamación cuando considerara que la ejecución del acto pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, en los términos previstos en los artículos 76 y 77 del propio Reglamento.

(c) Sin garantía, si al tiempo de resolverse la reclamación se apreciase la existencia de un error aritmético, material o de hecho.

La posibilidad de que pudiera acordarse la suspensión con garantía distinta de las previstas en el artículo 75 (artículo 76.1) o sin garantía (76.2 apartado segundo) cuando se justificaran por el interesado que la ejecución causaría perjuicios de imposible o difícil reparación, sólo estaba contemplada para los órganos de revisión económico-administrativa.

Así se obtiene de la lectura de los artículos 75 y 76. Mientras el primero lleva por título el de "suspensión automática de los actos de contenido económico", dando a entender que se refiere a la suspensión en cualquier procedimiento de revisión, el 76 se refiere a la "suspensión por el Tribunal de los actos de contenido económico", por lo que con toda evidencia alude a la adopción de esa medida cautelar en la vía económico-administrativa.

Parece, pues, que la normativa entonces en vigor sólo permitía suspender las liquidaciones tributarias revisadas mediando garantías distintas de las contempladas en el artículo 75 del citado Reglamento a los órganos de revisión económico-administrativa. Por otra parte, la remisión que el Real Decreto de 1979 hacía al régimen de la suspensión debía entenderse hecha con respeto de la distribución competencial en la materia contenida en el repetido Reglamento.

En definitiva, ni el legislador ni la Administración en el ejercicio de su potestad reglamentaria contemplaron la posibilidad, fuera de los supuestos de suspensión

automática, de que los órganos de aplicación de los tributos pudieran acordar la suspensión de la ejecutividad de los actos tributarios sin mediar las contracautelas expresamente previstas en el artículo 75 del Real Decreto 391/1996.

Esta conclusión se encuentra hoy avalada por el vigente régimen jurídico, ya que el artículo 224 de la Ley 58/2003 limita la suspensión en el recurso de reposición a los casos de prestación de las garantías expresamente reconocidas; aunque también contempla la posibilidad de la suspensión sin garantía, en los casos excepcionales de error aritmético, material o de hecho. En el mismo sentido se pronuncia, en desarrollo de las previsiones legislativas, el artículo 25 del Real Decreto 520/2005» (FJ 3º).

VI.2.3. RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS

VI.2.3.1. Actos recurribles

VI.2.3.1.1. No son reclamables

Los actos de inclusión en un plan de inspección por cuanto se trata de actos de mero trámite, que no deciden el fondo del asunto ni ponen fin al procedimiento. SSTs de 26 de septiembre de 2011 (RC 4483/2009) y de 25 de abril de 2012 (RC 4477/2009). Reiteran doctrina consolidada.

La comunicación de la caducidad del procedimiento de comprobación e investigación y simultánea comunicación del inicio de un procedimiento inspector por ser un acto de trámite, que no deciden el fondo del asunto ni ponen fin al procedimiento. STS de 1 de marzo de 2012 (RC 2357/2008, FJ 3º).

La resolución administrativa de una tercería de dominio. STS de 19 de mayo de 2001 (RC 5971/2008, FJ 4º).

VI.2.3.1.2. Son reclamables

Bajo la vigencia de la Ley General Tributaria de 1963 y el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas de 1996, la declaración de fraude de ley de forma autónoma de la liquidación o liquidaciones a las que dé lugar; de suerte que, una vez firme la primera, no cabrá impugnar las liquidaciones por la disconformidad a derecho de aquella declaración. STS de 7 de junio de 2012 (RC 2898/2009).

«[...] una vez que la declaración administrativa de fraude de ley resulta firme, las liquidaciones tributarias derivadas de la misma no pueden ser impugnadas por dicho motivo.

Naturalmente que la liquidación es un acto administrativo impugnabile. Así lo afirma la sentencia recurrida y así debe reconocerse. Pero lo que ahora se mantiene es que su impugnación no podrá sustentarse en una supuesta no conformidad a Derecho de la declaración de fraude de ley, por tener ésta carácter de firme.

Frente a lo expuesto, no cabe alegar la inexistencia de una norma especial que permita llegar a la conclusión que mantenemos, pues la misma resulta de las reglas generales del procedimiento administrativo, debiendo reconocerse que una norma como el nuevo artículo 159.7 de la Ley General Tributaria de 2003, que excluye la impugnación

autónoma e independiente del informe de la Comisión consultiva y demás actos de aplicación de lo dispuesto en el indicado precepto, no se contemplaba con anterioridad. Antes por el contrario, la normativa sobre la reclamaciones económico administrativas, concretamente los arts. 165,f) de la antigua ley General Tributaria y 38.1 e) del Reglamento de Procedimiento, aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de Marzo, disponían que eran reclamables en dicha vía "los actos que establezcan el régimen tributario aplicable a un sujeto pasivo en cuanto sea determinante de futuras obligaciones, incluso formales, a su cargo"» (FJ 4º).

En el mismo sentido la STS de 27 de junio de 2012 (RC 1509/2009, FJ 4º).

Cabe reclamar la procedencia de repercutir el impuesto sobre el valor añadido en una determinada operación, sin haberse expedido la pertinente factura, mediando un requerimiento notarial que precisaba cuál sería la base imponible, el tipo de gravamen aplicable y la cuota que le correspondía de estar gravada por dicho impuesto. STS de 5 de diciembre de 2011 (RC 3954/2009).

«[...] Habida cuenta de las circunstancias concurrentes en el presente caso, hemos de dar la razón a «Mare Nostrum», porque la inexistencia de la factura no permitía rechazar in limine litis la reclamación que interpuso ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia. En primer lugar, el requerimiento notarial mencionado, aunque no era una factura, contenía sus elementos esenciales y fue formalizado el 20 de febrero de 2001, dentro del plazo de treinta días contados desde el momento de realización de la operación, 14 de febrero de 2001, que el artículo 6 del Real Decreto 2402/1985 concedía a los empresarios o profesionales para extender la correspondiente factura, cuando el destinatario fuera también empresario o profesional, como era el caso. En segundo término, interpuso la reclamación económico-administrativa el 8 de marzo de 2001, antes también de que concluyera el precitado plazo de treinta días contados desde el momento de realización de la operación para emitir la correspondiente factura, cuya ausencia podía haber subsanado si el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, conforme al artículo 50.1 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, le hubiera requerido su presentación, bajo apercibimiento de inadmisibilidad de la reclamación que había promovido si no la adjuntaba, por ser un documento preceptivo.

Es verdad que el Tribunal Económico-Administrativo Regional advirtió la ausencia de la factura, pero reclamó su presentación únicamente a «Tiempo Futuro», por providencia con registro de salida de 15 de marzo de 2001; no se la reclamó a «Mare Nostrum», olvidando que la compañía reclamante era el sujeto pasivo del impuesto obligado a facturar la operación, mientras que la sociedad reclamada ocupaba la posición de repercutida.

[...]» (FJ 2º).

VI.2.3.2. Tramitación

VI.2.3.2.1. Iniciación

VI.2.3.2.1.1. Suspensión del acto administrativo

Ante una solicitud de suspensión de ejecución del acto administrativo impugnado que presupone dos requisitos necesarios, la solicitud del interesado y la justificación de que su ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, carece de sentido que el órgano competente para resolver sobre la suspensión interesada tuviera que requerir al solicitante para que subsane la falta del requisito del que adolezca la solicitud de suspensión. STS de 19 de mayo de 2011 (RC 1673/2007).

«Sostiene el recurrente que la inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión por no aportar documento alguno que justifique que la ejecución del acto cuya suspensión se ha solicitado pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, sin concederle, con carácter previo, la posibilidad de subsanar la falta de requisito necesario advertido, viola el artículo 50.2 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones económico administrativas que establece que "cuando en cualquier momento se considere que alguno de los actos de los interesados no reúne los requisitos necesarios, el órgano o autoridad competente lo pondrá en conocimiento de su autor, requiriéndole para que en el plazo de diez días realice las actuaciones necesarias para subsanar el defecto u omisión de que adolezca. A los interesados que no cumplieren dicho requerimiento se les podrá declarar decaídos en su derecho al trámite correspondiente".

Pues bien, como advierte el Abogado del Estado, el artículo 50.2 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo se refiere propiamente al procedimiento en primera o única instancia, así como al recurso de alzada, pero no a la suspensión del acto impugnado, que se regula específicamente por los artículos 74 y siguientes. Existe por tanto una norma especial que debe ser preferentemente aplicada: el apartado seis del artículo 76, que regula la admisión a trámite de la solicitud de suspensión y establece que será rechazada cuando no se adjunte documento alguno que acredite lo alegado, sin conceder en este sentido un trámite específico de subsanación.

No tendría ningún sentido que ante una solicitud de suspensión de ejecución de un acto impugnado que presupone dos requisitos necesarios --la solicitud del interesado y la justificación de que su ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación-- el Tribunal competente para resolver sobre la suspensión tuviera que requerir al solicitante de la suspensión para que subsane la falta del requisito de que adolezca la solicitud de suspensión. Lo precedente en estos casos de falta de acreditación de lo solicitado es la inadmisibilidad a trámite, sin necesidad de trámite previo para eventual subsanación del requisito omitido. Lo que no excluye la posibilidad de reiterar la solicitud de suspensión una vez que se hayan cumplimentado debidamente los requisitos legales necesarios» (FJ 4º).

En el mismo sentido STS de 17 de mayo de 2012 (RC 1578/2009, FJ 4º, *in fine*).

La omisión consistente en no aportar con la solicitud de suspensión la prueba susceptible de acreditar los perjuicios de difícil o imposible reparación, o aquella justificativa de la imposibilidad de prestar alguna de las garantías admitidas en derecho, constituye el incumplimiento de un requisito esencial para que la pretensión sea tramitada. STS de 5 de marzo de 2012 (RC 570/2008, FJ 6º).

La necesidad de acreditar que la ejecución del acto administrativo impugnado pudiera causar daños de difícil o imposible reparación afecta también a los actos

sin contenido económico: declaración de fraude de ley. STS de 10 de noviembre de 2011 (RC 3079/2008).

«[...] la Sala de instancia ha apreciado no haber quedado acreditados daños y perjuicios de imposible o difícil reparación, en la medida en que los mismos solo se basan en meras manifestaciones hipotéticas de la entidad hoy recurrente que además tampoco ha justificado su situación patrimonial, dato éste que, claro es, tiene su incidencia en la apreciación de la existencia o no de daños y perjuicios, sin que ello presuponga negar la suspensión a quien dispone de una buena posición financiera, sino simplemente aplicar un principio tan elemental como es el de proporcionalidad. En este punto, debe señalarse que también en la Sentencia de esta Sala de 19 de mayo de 2011 [RC 1673/2007], antes citada, se desestimó recurso de casación deducido contra la de instancia, que había apreciado no haber justificado daños y perjuicios de imposible o difícil reparación en la impugnación de acto sin contenido económico» (FJ 4º).

La suspensión de la liquidación de un ejercicio no impide dictar una liquidación de un ejercicio posterior partiendo de lo regularizado en la suspendida. STS de 17 de noviembre de 2011 (RC 4626/2008).

«[...] la suspensión de una liquidación precedente, en el presente supuesto una en la que se determinó un menor importe a compensar para ejercicios posteriores, no puede determinar -como por la recurrente se pretende- la imposibilidad de regularizar un ejercicio posterior, en el que partiendo de dicha minoración del importe a compensar en el ejercicio 2001 se procede a dictar la liquidación provisional ahora controvertida, pues lo suspendido es el acto administrativo anterior y los efectos de dicha suspensión alcanzan a la posible ejecución de ese acto, a su eficacia, pero no a los actos tributarios posteriores, aunque sean liquidaciones del mismo impuesto pero de ejercicios posteriores, pudiendo, por tanto, regularizarse el IVA de 2001 mediante la correspondiente liquidación provisional, todo ello sin perjuicio de la futura invalidez sobrevinida de este acto liquidatorio en caso de anulación total o parcial del que trae causa, que supondría la correspondiente revisión de esa posterior liquidación.

[...]

La lectura del art. 233.1 de la LGT de 2003, invocado como transgredido por la recurrente, además de no resultar aplicable a un supuesto (IVA de 2001) nacido con anterioridad a la vigencia de dicho texto legal, no permite sacar las conclusiones que pretende aquélla. A tenor de dicho precepto «la ejecución del acto impugnado quedará suspendido automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder, en los términos que se establezcan reglamentariamente», lo que no puede más que interpretarse como que los efectos de dicha suspensión, su provisional ineficacia, tan solo afectan a la posible ejecución de ese concreto acto liquidatorio, pero no a otros posteriores, aunque se hayan conformado con elementos del anterior. Y a la misma conclusión se llega respecto a los arts. 74.2-a), 75.1 y 77.1 del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas.

[...]» (FJ 3º).

VI.2.3.2.1.2. Interrupción de la prescripción

Los recursos o reclamaciones instados contra actos declarados nulos de pleno derecho carecen de eficacia interruptiva de la prescripción. STS de 20 de enero de 2011 (RCUD 120/2005), a la que remite la de 1 de marzo de 2012 (RC 5507/2008, FJ 3º).

Los recursos o reclamaciones instados contra actos que se declaren anulados tienen, sin embargo, eficacia interruptiva de la prescripción. STS de 25 de octubre de 2012 (RC 5068/2010, FJ 3º), que remite a las previas de 14 de junio de 2012 (RC 5043/2009, 6219/2009, 6386/2009 y 2413/2010).

VI.2.3.2.1.3. Plazo de interposición

La interposición de la reclamación fuera de plazo no constituye un simple defecto formal susceptible de subsanación y tampoco una cuestión incidental. La posibilidad de apreciar *ab initio* la extemporaneidad, como expresión del principio de economía procedimental, no impide el pronunciamiento de inadmisión una vez tramitado el procedimiento, si no se hizo con anterioridad. STS de 11 de junio de 2012 (RC 2159/2009).

*«La interposición de la reclamación fuera de plazo no constituye un simple defecto formal susceptible de subsanación de los contemplados en su artículo 50 o una cuestión incidental del artículo 113 [Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo]. Tampoco se infringió el artículo 93.1 [del mismo reglamento], puesto que la apreciación *ab initio* de la extemporaneidad sólo se contempla como una mera posibilidad, evitando la remisión del expediente administrativo y la tramitación del procedimiento, como expresión del principio de economía procesal. Tal previsión no significa que quede impedido el pronunciamiento de inadmisión una vez tramitado el procedimiento, si no se hizo con anterioridad, como claramente se obtiene del 101.5.a) del Reglamento, que, al fijar los eventuales contenidos de la resolución que ponga fin a la reclamación, contempla el pronunciamiento de inadmisibilidad» (FJ 2º).*

Remitiendo a la doctrina sentada en la STS de 17 de noviembre de 2011 (RC 4891/2007, FJ 4º), la de 22 de noviembre de 2011 (RC 7195/2010) considera que no cabe declarar extemporánea la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la desestimación presunta por silencio de una solicitud de rectificación de autoliquidación, habiendo transcurrido el plazo de un mes desde esa tácita desestimación.

«Entrando por eso en el fondo de la cuestión planteada, esto es, el recurso interpuesto contra desestimación presunta de resolución, cómputo del plazo para recurrir, naturaleza y efectos del silencio administrativo negativo y consecuencias procedimentales, nos hemos pronunciado en sentido favorable a la tesis de la recurrente en Sentencia de 17 noviembre 2011, Recurso de Casación núm. 4891/2007.

Por un principio de unidad de doctrina y seguridad jurídica, procede reproducir lo allí declarado, aunque en aquel caso la resolución impugnada había sido la del TEAC desestimatoria del recurso de anulación frente a otra resolución del mismo órgano administrativo que había inadmitido por extemporáneo el recurso de alzada contra la resolución del TEAR de Aragón. Decíamos allí que

<<CUARTO.- La posición que viene a mantener el TEAC en las resoluciones recurridas en la vía judicial, es la de que todo recurso de alzada, interpuesto una vez transcurrido un año y un mes desde que fue deducida la reclamación económico-administrativa, debe considerarse extemporáneo, fundándose al respecto en los artículos 235.1, 240.1 y 241.1 de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria. Y dicha postura es confirmada por la sentencia de instancia impugnada a medio del presente recurso de casación.

Sin embargo, podemos adelantar que el criterio expuesto es inasumible por esta Sala.

En efecto, comenzamos por señalar que, en forma coincidente con Base Tercera e) de la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases del Procedimiento Económico-Administrativo, artículo 23 del Texto articulado, aprobado por Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre y 64 y 104 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, el artículo 240.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que "La duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias, será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido este plazo, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente, cuyo plazo se contará a partir del día siguiente de la finalización del plazo de un año a que se refiere este apartado". Y el artículo 241.1 señala que "Contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los Tribunales Económico-Administrativos regionales y locales, podrá interponerse recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico Administrativo Central en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación del acto".

Pues bien, pese a la literalidad del artículo 240 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, el transcurso de un año sin resolución expresa y el de un mes posterior a dicho plazo, no autoriza la declaración de extemporaneidad del recurso de alzada, dada la doctrina que acerca del silencio han elaborado tanto el Tribunal Constitucional como este Tribunal Supremo.

En efecto, el Tribunal Constitucional, en su jurisprudencia más temprana (Sentencia 6/1986, FJº 3), configuró el silencio como una ficción legal que permitía al administrado considerar que su pretensión impugnatoria había sido desestimada presuntamente, sin que las normas reguladoras del mismo pudiesen recibir una interpretación que primase a la Administración por su inactividad, colocándola en mejor situación que si hubiera cumplido su deber de resolver y hubiera notificado con todos los requisitos legales al afectado una decisión expresa. Y en la Sentencia del Tribunal Constitucional 14/2006, de 16 de enero, se realizó una reseña de la doctrina en materia de recursos contra actos desestimatorios por aplicación del silencio administrativo.

(...)

Y la STC 220/2003, F.5, dio un paso más al afirmar que: «el incumplimiento por parte de la corporación municipal demandada de su obligación legal de resolver de forma expresa el recurso de reposición interpuesto (arts. 94.3LPA/1958 y 42 LRJ-PAC/1992, de un lado, y de la obligación de comunicar -precisamente por esa falta de respuesta administrativa- la necesaria instrucción de recursos (arts. 79.2LPA/1958 y 58.2 LRJ-PAC/1992), de otro lado, "ha supuesto que la Administración se beneficiara de su propia irregularidad", por lo que, como este Tribunal ha manifestado reiteradamente,

"no puede calificarse de razonable una interpretación que prime los defectos en la actuación de la Administración, colocándola en mejor situación que si hubiera cumplido su deber de notificar con todos los requisitos legales" (por todas, STC 179/2003, de 13 de octubre, F.4). Y no desdice la anterior conclusión el hecho de que la Administración demandada hubiese tenido la cautela de incluir en la liquidación impugnada, no sólo los recursos pertinentes contra la propia liquidación -recurso de reposición-, sino incluso también contra su eventual desestimación presunta -recurso contencioso-administrativo-, pues la citada instrucción de recursos de un acto administrativo no excusaba a la Administración de su obligación legal de resolver el recurso interpuesto, comunicando al interesado "la indicación de si es o no definitivo en la vía administrativa y, en su caso, la expresión de los recursos que contra el mismo procedan, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos" (art. 79.2 LPA/1958, hoy 58.2 de la Ley 30/1992). Es absolutamente inaceptable que una Administración pública, que debe actuar "con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho" (art. 103.1 CE), desatienda, primero, el cumplimiento de su obligaciones para con los ciudadanos y, sin embargo, manifieste luego un extremado celo en la exigencia de las de éstos, pues ninguna pretendida eficacia administrativa puede justificar el desconocimiento de unos de los valores superiores de nuestro Ordenamiento jurídico: el valor justicia (art. 1.1 CE). Por este motivo, no es posible entender que la resolución desestimatoria presunta de un recurso de reposición, por silencio administrativo de carácter negativo, reúne, en modo alguno, los requisitos formales de que se debe revestir todo acto administrativo, por el simple hecho de que el acto impugnado sobre el que pende la inactividad administrativa incluyó una detallada instrucción de recursos, presentes y futuros».

(...)

En sentencias más recientes (24 de febrero de 1988, 31 de enero de 1989, 28 de noviembre de 1989, 4 de mayo de 1990, 24 de mayo de 1990, 22 de marzo de 1997 y 26 de julio de 1997) esta Sala del Tribunal Supremo, al interpretar lo dispuesto por el artículo 94 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, ha declarado que no cabe apreciar extemporaneidad en la interposición de los recursos en vía administrativa cuando la Administración incumple su deber de resolver, ya que ésta viene obligada a dictar resolución expresa en cualquier caso, como disponen los artículos 94.3 de la citada Ley de Procedimiento Administrativo y 38.2 de la Ley de esta Jurisdicción de 1956, aplicables al caso que nos ocupa, razón que, unida a las anteriores, justifica la desestimación de la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo planteada en la instancia por el Consejo recurrente y la del primer motivo de casación aducido por éste.

En apoyo de esta interpretación se ha de citar al Tribunal Constitucional que en Sentencia 204/1987, de 23 de diciembre, tiene declarado: "A este respecto, como señaló este Tribunal en la STC 6/1986 de 21 enero, el silencio administrativo de carácter negativo es una ficción legal que responde a la finalidad de que el administrado pueda, previos los recursos pertinentes, llegar a la vía judicial superando los efectos de la inactividad de la Administración y que, si bien en estos casos puede entenderse que el particular ha de conocer el valor del silencio y el momento en que se produce la desestimación presunta, no puede en cambio calificarse de razonable una interpretación que prima la inactividad de la Administración, colocándola en mejor situación que si hubiera cumplido su deber de resolver y hubiera efectuado una notificación con todos los requisitos legales.

Por el contrario, según lo expuesto en nuestra citada STC 6/1986, puede calificarse de razonable una interpretación que computa el plazo para recurrir contra la desestimación presunta del recurso de reposición como si se hubiere producido una notificación defectuosa -incluso si se quiere una notificación defectuosa que contenga el texto íntegro del acto- equiparando este supuesto al contemplado en el art. 79.3 y 4 LPA, que preceptúa que las notificaciones defectuosas surtirán efecto a partir de la fecha en que se haga manifestación expresa en tal sentido por el interesado o se interponga el recurso pertinente (ap. 3º) y, asimismo, por el transcurso de 6 meses las notificaciones practicadas personalmente al interesado que, conteniendo el texto íntegro del acto, hubieren omitido otros requisitos, salvo que se hubiere hecho protesta formal, dentro de este plazo, en solicitud de que la Administración rectifique la deficiencia".

Pues bien, la Sala entiende que estos criterios jurisprudenciales han de tenerse en cuenta en la interpretación del art. 104.1, del Reglamento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, que establece: "Transcurrido el plazo de un año desde la iniciación de la vía económico-administrativa, en cualquiera de sus instancias, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente, cuyo plazo se contará a partir del día siguiente al en que debe entenderse desestimada".

Como puede apreciarse, el legislador reconoce al contribuyente una facultad ("podrá"), el entender, transcurrido un año desde su reclamación o petición sin resolución expresa, que le ha sido desestimada; cuya finalidad es la de poder acudir, sin más dilación, a la instancia procesal o procedimental competente. Se trata de un mecanismo favorable al contribuyente que viene a paliar el incumplimiento por parte de la Administración tributaria (art. 13 de la Ley 1/98, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes) de la obligación de "resolver expresamente".

Se ha de señalar que dicho precepto se ha de interpretar en el sentido más favorable para el contribuyente; de forma que, el plazo a partir del cual se ha de computar la interposición del recurso de alzada, como dice el precepto es el "día siguiente al en que debe entenderse desestimada", lo que no impide que el administrado pueda esperar la "resolución expresa". Caso contrario, resultaría que se vería perjudicado por el hecho de que, transcurrido el plazo de un año sin que la Administración cumpliera su obligación de resolver, no interpusiera el recurso procedente, mientras que si espera la resolución expresa por tiempo superior al año le es más favorable procedimentalmente, que no económicamente.

3.- En el mismo sentido puede citarse también la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo el Tribunal Supremo de 23 de enero de 2004 (Recurso de casación en interés de la Ley núm. 30/2003), invocada por la parte demandante, y de la que cabe reproducir las siguientes consideraciones:

«(..)- El argumento acerca del quebrantamiento de la seguridad jurídica, que el escrito de interposición del recurso contiene, es sorprendente. La Administración no puede ocultar, ni desconocer, que es ella quien genera la situación de inseguridad al no dictar resolución expresa. Tampoco puede olvidar que esa omisión constituye un frontal incumplimiento del mandato contenido en el artículo 42.1 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Siendo esto así, como lo es, no es de recibo que quien genera mediante una conducta claramente ilegal y contraria al ordenamiento una situación de inseguridad jurídica

puede esgrimir esa inseguridad a su favor, pretendiendo obtener de ella ventajas frente a quienes sufren los efectos de la inseguridad creada. Hemos dicho de modo reiterado, que nadie puede obtener beneficios de sus propios errores, omisiones e infracciones. Y esto, y no otra cosa, es lo que la Administración pretende cuando opone la inseguridad jurídica que se deriva de un estado de cosas que tiene su origen en su propio incumplimiento al no resolver los procedimientos pendientes, pues el modo lógico, natural, legal y que demanda la naturaleza de las cosas, para hacer cesar el estado de inseguridad que se denuncia es el de decidir las cuestiones planteadas. Por eso, la Administración, mediante el cumplimiento de la Ley, puede hacer cesar, de raíz, el estado de inseguridad jurídica, de cuya existencia aquí se lamenta (...).

(...) El Tribunal Constitucional en sus sentencias 6/86 de 12 de febrero, 204/87 de 21 de diciembre y 63/95 de 3 de abril ha proclamado: y con respecto a los efectos del silencio negativo «que no podía juzgarse razonable una interpretación que primase la inactividad de la Administración, colocándola en mejor situación que si hubiera cumplido su deber de resolver y hubiera efectuado una notificación con todos los requisitos legales». La conclusión a la que llegó el Alto Tribunal pasó por considerar que la situación de silencio era equiparable a la propia de una notificación defectuosa, ya que el interesado no era informado sobre la posibilidad de interponer recursos, ante qué órgano y en qué plazo, lo que habilitaba para aplicar el régimen previsto en el artículo 79.3 LPA de 1958 (hoy artículo 58 LPAC), de manera que la «notificación» sólo era eficaz desde que se interpusiese el recurso procedente. El Tribunal Supremo ha mantenido esta doctrina en sus sentencias de 14 y 26 de enero de 2000.

Esta doctrina sigue siendo válida en la actualidad por lo que diremos. Efectivamente el actual artículo 42.4.2º de la LPAC (...) tiene su origen en el mandato del artículo noveno de la Constitución, desarrollado por el legislador, precisamente, para garantizar la Seguridad Jurídica. En él se establece una regla general, universal, que no admite excepciones: «en todo caso», regla general que se dirige a las Administraciones Públicas (todas) quienes necesariamente «informarán» a los interesados y un contenido explícito de ese mandato informativo. La exégesis de este texto, complementada con la doctrina constitucional antes transcrita, obliga a concluir que en tanto las Administraciones Públicas no informen a los interesados de los extremos a que dicho precepto se refiere los plazos para la interposición de los recursos no empiezan a correr. En el supuesto que decidimos no se ha producido esta notificación, razón por la que el plazo para la interposición del recurso contencioso no ha comenzado, resultando improcedente, como hace la sentencia impugnada, la inadmisibilidad alegada, con la consiguiente desestimación del recurso formulado en interés de Ley.

4.- Es por ello que al no constar que la Administración diera cumplimiento a lo prevenido en el citado artículo 42.4.2º de la LPAC, y al tener que interpretarse en el sentido expuesto el precepto legal aplicado por la Administración al dictar la resolución impugnada, art. 241.1 LGT ("Contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales podrá interponerse recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones"), procede considerar interpuesto el recurso de alzada entro de plazo, revocar la resolución del TEAC inmediateamente impugnada y entrar en el examen de los motivos de impugnación relativos a la actuación administrativa originariamente impugnada, tal y como esta Sala ha procedido en supuestos litigiosos semejantes, así en

sentencia de 10 de julio de 2003 (Rec. 784/01), a cuyo tenor: "El incumplimiento del TEAR de Madrid, dejando de resolver expresamente, en el plazo establecido, y en tanto no se produzca, en su caso, una tardía resolución expresa, en modo alguno puede determinar la extemporaneidad del recurso de alzada (...). Efectuada la anterior declaración, y en vez de devolver las actuaciones al TEAC para la resolución del recurso de alzada indebidamente declarado extemporáneo, la Sala, con apoyo en el principio de economía procesal y de proscripción de las dilaciones indebidas, ha resolver la cuestión de fondo planteada, que incluso podría hacer de oficio...">>.

En resumen, no puede calificarse de interpretación más favorable a la efectividad del derecho fundamental consagrado en el artículo 24.1 de la C.E. aquélla que computa el plazo para recurrir contra la desestimación presunta de la solicitud de rectificación de la autoliquidación y consiguiente devolución del importe de la cantidad de 313.681,12 euros por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, presentada por la parte como si se hubiera producido una resolución expresa notificada con todos los requisitos legales, cuando, como se ha dicho antes, caben otras interpretaciones que, en último término, eviten la contradicción y posición vulneradora del principio pro actione que supone admitir que las notificaciones defectuosas -que implican el cumplimiento por la Administración de su obligación de resolver expresamente- puedan surtir efectos "a partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido y alcance de la resolución o acto objeto de la notificación o resolución, o interponga cualquier recurso que proceda" (art. 58.3, Ley 30/1992), esto es, sin consideración a plazo alguno y sin embargo, en los casos en que la Administración ha incumplido total y absolutamente su obligación de resolver, como son los de silencio con efecto desestimatorio, imponer sin otra consideración el cómputo del plazo para acceder a la vía económico administrativa.

Este Tribunal entiende que el TEAC no debió de inadmitir la reclamación formulada por la recurrente contra la desestimación presunta referida y ello porque, aunque la parte afectada no interpusiera la reclamación económico-administrativa al mes de la resolución presunta y lo hiciera con posterioridad, no puede en ningún caso privarle de su derecho a presentar los recursos previstos legalmente, que en este supuesto lo eran en propia vía administrativa (ante el TEAC), porque el claro incumplimiento de la obligación legal de resolver por parte de la Administración no puede perjudicar al interesado, en el ejercicio del derecho fundamental a obtener una tutela judicial efectiva, que también se extiende a la vía de los recursos administrativos en cuanto son la antesala necesaria, como ocurre en el presente caso, del control jurisdiccional que ejercen los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa» (FJ 3º).

VI.2.3.2.2. Desarrollo

VI.2.3.2.2.1. Puesta de manifiesto del expediente

Bajo la vigencia del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, las sucesivas solicitudes de complitud del expediente no constituyen una táctica procedimental fraudulenta de la reclamante para lograr la prescripción cuando, resultando necesaria la incorporación de los documentos faltantes, la conducta de la Administración tributaria adolezca de pasividad. STS de 5 de julio de 2012 (RC 5856/2008).

«A la vista de todos los avatares por los que discurrió el procedimiento económico-administrativo, [...] resulta a todas luces demostrado que la conducta de la Administración en su conjunto, tanto la del órgano económico-administrativo como del órgano autor de la liquidación impugnada ante aquél, adolece de una pasividad que en modo alguno cabe atribuir a una táctica procesal fraudulenta de la entidad reclamante a fin de conseguir la prescripción finalmente producida.

En primer término, el TEAC hizo uso en dos ocasiones de la potestad que le atribuye el artículo 92 del RPREA, al apreciar que el expediente estaba incompleto y que resultaba precisa la incorporación al mismo de los documentos requeridos por la reclamante para la correcta resolución de la reclamación, lo que se pone particularmente de manifiesto en la segunda puesta de manifiesto, al solicitar de manera concreta y precisa la remisión completa del Informe Ampliatorio al faltarle 3 hojas. No es sino con ocasión de la tercera puesta de manifiesto del expediente, cuando el TEAC argumenta, con fundamento en el artículo 91 del RPREA, que aprecia que la documentación obrante le permite resolver la cuestión litigiosa, al no tener carácter esencial la que en su tercer escrito la reclamante solicitaba.

De lo anterior hemos de concluir que las dos primeras solicitudes de completar el expediente fueron consideradas por el TEAC como necesarias para la correcta resolución de la reclamación, requerimientos que, en contra de lo sostenido por el Abogado del Estado, no resultan contrarios a la Ley -es este caso mas bien contrarios a un Reglamento, el RPREA-, evidenciándose de manera expresa tal circunstancia con la solicitud particularmente referida a completar el Informe Ampliatorio, falta de diligencia que solo puede ser atribuida a la Administración, razón por la que no podemos atribuir naturaleza interruptiva a estas dos solicitudes, resultando irrelevante a los efectos pretendidos por el Abogado de Estado que entremos a valorar si la tercera solicitud tenía una finalidad o no fraudulenta, pues a la fecha en que el mismo se dedujo -2 de febrero de 2005- ya habían trascurrido los cuatro años desde que el 4 de agosto de 2000 se había interpuesto la reclamación.

Solo nos resta precisar que con la normativa ahora vigente -constituida fundamentalmente por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa-, la respuesta al motivo invocado podría haber sido diferente, pues en él se contemplan una serie de especificaciones que incidirían en lo ahora resuelto» (FJ 3º).

La falta de traslado al recurrente del informe emitido por el órgano administrativo que dictó el acto reclamado, al amparo del artículo 235.3 de la Ley General Tributaria de 2003, acompañando a la remisión del expediente administrativo al Tribunal Económico-Administrativo, no lleva de suyo la anulación de la resolución emitida, sólo si de esa omisión deriva la indefensión del recurrente. STS de 10 de diciembre de 2012 (RC 793/2011).

«El procedimiento de revisión que introdujo la vigente Ley 58/2003 supuso algunas novedades respecto del régimen anterior contemplado por la derogada Ley 230/1963, de 29 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre), y el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo (BOE de 23 de marzo). Entre tales novedades pueden destacarse la presentación de la reclamación ante el propio órgano de aplicación de los tributos que dicta el acuerdo impugnado, según indica el primer párrafo del

artículo 235.3 de la Ley 58/2003. También constituyen novedad (i) la posibilidad de que el órgano liquidador, a la vista de las alegaciones incluidas en el escrito, lleve a cabo una revisión que no le ha sido directamente pedida (párrafo segundo del artículo 235.3) y (ii) la opción que se le reconoce de adjuntar un informe con el expediente administrativo (primer párrafo, in fine, del mismo precepto).

En el presente caso, la Administración tributaria hizo uso de esta última previsión, elaborando un informe que acompañó al escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa. Recibidos ambos por el Tribunal Económico-Administrativo Central, y ante la constancia de las alegaciones incluidas en el escrito de interposición, este órgano de revisión dictó la resolución sin dar traslado al reclamante del contenido del informe.

El artículo 57.3 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 520/2005 establece la obligación de poner «de manifiesto el expediente de la reclamación a los interesados para que, en el plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, aleguen lo que estimen conveniente». Como sabemos, en el caso de autos esa puesta de manifiesto no tuvo lugar, por lo que el interesado no alcanzó conocimiento del informe adjuntado por la Administración, produciéndose un incumplimiento formal de la previsión reglamentaria. Ahora bien, esta constatación no lleva, de suyo, a la conclusión que defiende el recurrente, esto es, a la anulación de los actos impugnados.

Según hemos mantenido en reiteradas ocasiones, al precisar el alcance de los trámites de alegaciones, de audiencia o de puesta de manifiesto, y las consecuencias de su falta, la indefensión no deriva automáticamente de esa falta, sino que ha de ser consecuencia de una disminución real y efectiva de los medios de alegación y defensa. En efecto, para que exista indefensión determinante de la anulabilidad del acto es preciso que el afectado se haya visto imposibilitado de deducir en apoyo de sus intereses cuantas razones de hecho y de derecho pueda considerar pertinentes. Tal situación no tiene lugar y no se produce una indefensión material y efectiva si, pese a la falta del trámite de audiencia previo a la adopción de un acto administrativo, el interesado ha podido alegar y aportar, sin limitación alguna, elementos de hecho y de derecho para su defensa. No se producen, por ende, consecuencias anulatorias cuando el interesado (i) ha podido defenderse en el propio procedimiento administrativo que condujo al acto, pese a la ausencia formal de un trámite de audiencia convocado como tal por la Administración, (ii) ha contado con la ocasión de ejercer la defensa de sus intereses instando un recurso administrativo posterior o, en último término, (iii) ha dispuesto de la posibilidad de alegar plenamente sobre hechos y derecho ante la jurisdicción contencioso-administrativa; en tales situaciones la indefensión queda proscrita [podemos citar entre otras las sentencias de 30 de mayo de 2003 (casación 6313/98, FJ 5º), 11 de julio de 2003 (casación 7983/99, FJ 2º), 4 de octubre de 2012 (casación 4414/09, FJ 2º, y 18 de octubre de 2012 (casación 950/09, FFJJ 2º y 3º)]» (FJ 2º).

VI.2.3.2.2. Alegaciones

Ante la falta de alegaciones, no se le puede exigir al Tribunal Económico-Administrativo que entre a especular con posibles motivos de oposición o a suplir la inactividad y falta de diligencia del reclamante, sin perjuicio de pronunciarse sobre las irregularidades que puedan concurrir. STS de 22 de septiembre de 2011 (RC 5254/2007, FJ 2º).

El escrito de alegaciones en las reclamaciones económico-administrativas posee la virtualidad de interrumpir el plazo de prescripción, sin que el transcurso del plazo máximo para resolver la reclamación produzca el efecto de hacer ineficaz sus actos interruptivos de la prescripción. STS de 15 de marzo de 2012 (RC 1519/2008). Doctrina reiterada.

«Esta Sala se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre las cuestiones que son objeto de atención en este motivo casacional; valgan por todas las sentencias de 9 y de 28 de octubre de 2009.

Dijimos al respecto que:

"2. No podemos, en cambio, aceptar la tesis de la parte recurrente de que la presentación del escrito de alegaciones ante el Tribunal Económico-Administrativo no tiene la virtualidad de interrumpir el plazo de prescripción que se viniera ganando.

Hemos dicho en la sentencia de 9 de marzo de 2009 (rec. casación unif. de doctrina num. 203/2004) que esta Sala tiene reiteradamente declarado (verbi gratia, en SS de 14 de diciembre de 1996, 23 de octubre de 1997, 6 y 13 de noviembre de 1998, 22 de julio de 1999, 16 de octubre de 2000, 28 de abril de 2001 y 23 de julio y 18 de noviembre de 2002 y 2 de junio de 2003 entre otras muchas), que el escrito de alegaciones formulado en vía económico-administrativa produce efecto interruptivo, fundamentalmente porque puede ser considerado una prolongación o concreción en su momento esencial de la reclamación interpuesta --art. 66.1.b) L.G.T.--; en cambio, el escrito de alegaciones a la propuesta de regularización tributaria de la Inspección es un acto perteneciente a las actuaciones de comprobación e investigación desplegadas por la Inspección de los Tributos en el procedimiento de gestión tributaria determinado por las mismas y no por el propio interesado o contribuyente --a diferencia de las producidas en la mencionada vía económico-administrativa, en que la reclamación deriva de la propia voluntad del referido interesado--.

La interrupción de la prescripción se produce por el simple hecho de la presentación de la reclamación y se reproduce cada vez que en ese procedimiento se produzcan acciones administrativas de las que el sujeto pasivo tenga conocimiento formal, que antes del vencimiento total interrumpieran de nuevo el plazo de prescripción.

Aunque la forma más usual de interrumpir la prescripción de los derechos y acciones referidos en el art. 64 de la LGT sea la presentación de una reclamación o recurso, ello no quiere decir, en absoluto, que las demás actuaciones procedimentales que lleven a cabo los recurrentes en las respectivas reclamaciones no puedan interrumpir la prescripción; antes al contrario, hay algunas que tienen mucha más relevancia que la simple presentación del escrito de interposición, como ocurre con el escrito de alegaciones en las reclamaciones económico-administrativas, porque en ellos se formulan las pretensiones y fundamentos de derecho, de modo que son las actuaciones procedimentales más significativas en relación a la prescripción.

Arguye la dirección letrada de la recurrente que partiendo de que, conforme a los arts 70.1 y 114.3 del Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, por el que se aprobaba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (que contienen la misma previsión que los arts. 64.1 y 109.3, respectivamente, del Real Decreto 391/1996), "no podrá exceder de un año el tiempo que transcurra desde el día en que se inicie una reclamación económico-administrativa, de no mediar causas

excepcionales debidamente justificadas que lo impidieren, las cuales habrán de consignarse en el expediente por medio de diligencia". En consecuencia, sostiene que "de excederse ese tiempo, procedía declarar caducada la instancia (art. 112.2 del mismo reglamento) y esa caducidad, aunque no produce por sí sola la prescripción de las acciones del particular o de la Administración, sin embargo no interrumpe el plazo de prescripción".

El transcurso del plazo de un año sin resolver no determina la caducidad de la instancia en la vía contencioso-administrativa. El art. 108 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico administrativas, aprobado por Real Decreto 1999/1981, de 3 de agosto, sólo anuda al transcurso del plazo de un año desde la iniciación de la vía económico-administrativa en cualquiera de sus instancias, la consecuencia de considerar desestimada la reclamación, al objeto de que el interesado pueda interponer el recurso procedente, cuyo plazo se contará a partir del día siguiente al en que debe entenderse desestimada.

En esa línea, en la sentencia de 30 de junio de 2004, que resuelve un recurso de casación en interés de ley (núm. 39/2003), la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal señaló: "Esta Sala Tercera mantiene doctrina reiterada y completamente consolidada, consistente en que (...) el Real Decreto 803/1993, de 28 de Mayo, de Modificación de Determinados Procedimientos Tributarios, (...) que excepciona del plazo de seis meses a los procedimientos "regulados en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos"; y estos, al no tener plazo máximo de resolución, no estaban sometidos obviamente a la caducidad, y todavía con más claridad, en relación a la caducidad que estamos analizando, porque los procedimientos tributarios, en especial el de reclamaciones económico administrativo no tienen un plazo de resolución cuyo incumplimiento produzca la caducidad, sino todo lo contrario; el plazo de un año para resolver, tanto en única o primera instancia, si se incumple, lo que produce no es la caducidad, sino su desestimación presunta que abre el recurso de alzada en vía económico-administrativa, o en su caso la vía jurisdiccional". Y, haciendo explícita referencia a los Reglamentos de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas de 1981 (aprobado por Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto) y 1996 (aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo), afirmamos asimismo que en la vía de reclamación económico-administrativa "no existe la caducidad por incumplimiento de los plazos, por culpa de los Tribunales, hecho que sólo origina la posibilidad de que los recurrentes consideren presuntamente desestimada su reclamación, a efectos de abrir la posibilidad de recurso de alzada en esta vía administrativa, o la vía jurisdiccional contencioso-administrativa, ni tampoco cuando se trate del retraso o paralización por más de seis meses de la ejecución de una resolución de estos Tribunales o de una sentencia de los Organos jurisdiccionales" (FD Sexto).

Idéntica argumentación se reitera en la sentencia de 16 de julio de 2008 (Rec. Cas. unificación doctrina num. 60/2004)"» (FJ 2º).

No incide en la doctrina reproducida el hecho de que el trámite de alegaciones se demora más allá del año previsto para la terminación de la reclamación. STS de 15 de octubre de 2012 (RC 3461/2010).

«Si el trámite de alegaciones se demora más allá del año previsto para la terminación de la reclamación, sigue produciendo y teniendo los mismos efectos en relación con la interrupción de la prescripción, puesto que persigue idéntica finalidad de dar audiencia

al interesado para que formule los argumentos en los que sustenta su pretensión impugnatoria.

En efecto, según nos hemos pronunciado bajo la vigencia del anterior régimen jurídico, entre los efectos que se anudan al incumplimiento de los plazos máximos para resolver no se incluye la caducidad o la imposibilidad de resolución tardía por parte de la Administración. Como dijimos en nuestra sentencia de 30 de junio de 2004 (casación en interés de la ley 39/03 FJ 4º), el desconocimiento del plazo para resolver no produce la caducidad. Tal incumplimiento trae como consecuencia la posibilidad de que el interesado considere desestimada su pretensión por silencio, dejando expedito el camino hacia el recurso de alzada en la propia vía económico-administrativa o, en su caso, abierta la puerta hacia la impugnación jurisdiccional. No existe disposición legal que impida a la Administración dictar resolución y, por lo tanto, cumplir los trámites procedimentales correspondientes, transcurrido el año al que se refiere el artículo 104.1 del Real Decreto 391/1996, tal y como se desprende del segundo apartado del citado precepto legal. Tampoco la jurisprudencia de esta Sala ha interpretado el alcance del trámite de alegaciones y el incumplimiento de los plazos para resolver en los términos pretendidos por la recurrente.

No cabe confundir la habilitación al administrado para recurrir ante la actitud silente de la Administración, una vez concluido el término previsto para que se dicte resolución, con los efectos sobre el plazo de prescripción de la apertura de un trámite de alegaciones y la eventual presentación de las mismas. La realidad es que, pese a que el órgano de revisión no respete el tiempo dispuesto en la norma para la duración de la reclamación, el procedimiento no puede entenderse caducado. Por lo tanto, cualquier actuación llevada a cabo tiene plena validez y eficacia jurídica (en este caso, la puesta de manifiesto del expediente para formular alegaciones), con todas sus consecuencias, incluidos los efectos interruptores de la prescripción. La ficción del silencio tiene el sentido y la finalidad de permitir al administrado el acceso a otra instancia impugnatoria, nada más» (FJ 2º).

En el mismo sentido la sentencia de 30 de octubre de 2012 (RC 3489/2009).

«Reconocida por la propia parte la jurisprudencia de esta Sala que atribuye al escrito de alegaciones del reclamante en las reclamaciones económico-administrativas efecto interruptivo de la prescripción, tal efecto se produce aunque se haya superado el plazo del año que el artículo 64.1 RPREA establece para la terminación de la reclamación, ya que el incumplimiento de dicho plazo determina exclusivamente el efecto que señala el artículo 104.1 del propio Reglamento, esto es, que "el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente, cuyo plazo se contará a partir del día siguiente al en que debe entenderse desestimada". La posibilidad que contempla la recurrente de que si no se admitiese su tesis se podría mantener el procedimiento hasta otros cuatro años, cae dentro de lo que es propio del instituto de la prescripción y de la figura de la interrupción en todos los órdenes jurídicos» (FJ 2º).

La virtualidad del trámite de alegaciones para interrumpir el plazo de prescripción no puede estar en función del contenido de aquéllas, o de que sean más o menos sustanciales para defender la tesis del interesado. STS de 12 de julio de 2012 (RC 90/2009)

«[...] En esencia, lo que el recurrente alega es que durante la tramitación de su primera reclamación ante el TEAR mediaron más de cuatro años entre la interposición de ésta, el 6 de mayo de 1996, y la fecha en que le fue notificada la Resolución recaída el 28 de febrero de 2000 y que el escrito de alegaciones, presentado el 23 de noviembre de 1996, carece de eficacia para interrumpir el plazo de prescripción. Pues bien, no sólo la puesta de manifiesto del expediente, sino la formulación de alegaciones en vía económico-administrativa son actos interruptores de la prescripción. Este criterio, además, ha sido reiteradamente mantenido por el Tribunal Supremo, en sentencia, entre otras, de 22 de julio de 1999 (FD 3º) 6 de mayo de 2002 (FD 2º) y 14 de abril de 2003 (FD 4º) al considerar las alegaciones como acto principal e indispensable de desarrollo de la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase a que se refiere el artículo 66.1 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, aún cuando literalmente no venga nominado entre las causas interruptivas que tal precepto establece".

La virtualidad del trámite de alegaciones para interrumpir el plazo de prescripción no puede estar -como alega el recurrente- en función del contenido de aquéllas, o de que sean más o menos sustanciales para defender la tesis de! interesado. Aceptarla exigiría cuantificar la fuerza o relevancia de lo alegado para determinar si el escrito interrumpió o no la prescripción y ello plantearía el insoluble problema de cómo asociar efectos cualitativos -interrupción o no interrupción- a una valoración cuantitativa -relevancia de lo alegado- que, por otra parte, carecería de viabilidad, al no ser medible dicha magnitud de "relevancia" o "carácter sustancial" de las alegaciones a que el interesado alude. En conclusión, hacer uso del trámite de alegaciones, previsto en el procedimientos económico administrativo, ha de reputarse como ejercicio del derecho a aportar lo que el reclamante considera que mejor conviene a su derecho y al apoyo de la reclamación previamente interpuesta y de ahí que a ese acto sea de aplicación el expuesto criterio jurisprudencial sin necesidad de medir o cuantificar el contenido de tales alegaciones.

Añadamos ahora, con la sentencia recurrida, que el escrito de alegaciones es un acto fundamental que interrumpe la prescripción, conforme al artículo 66 de la LGT, lo que nos lleva a desestimar el recurso, confirmando la tesis del TEAC, pues aunque se sostenga que las segundas alegaciones no era sino reiteración de las contenidas en el escrito de interposición de la reclamación, no se puede compartir ese punto de vista, ya que es un trámite renunciable (Tribunal Supremo, sentencia de 30 de noviembre de 2005, rec. 116/2001). De modo que no cabe alegar ahora su carácter pretendidamente superfluo, cuando el interesado, pudiendo haber omitido el alegato, hizo uso de él» (FJ 10º).

No interrumpe, en cambio, el cómputo del plazo de prescripción un escrito "complementario" al escrito de alegaciones, cuya finalidad no era otra que la de exponer una serie de resoluciones jurisdiccionales presuntamente favorables a los intereses del reclamante. STS de 23 de febrero de 2012 (RC 3485/2008).

«[...] resulta conocido el criterio jurisprudencial, compartido por el propio Abogado del Estado, que tiene declarado que la formulación de alegaciones en vía económico-administrativa produce efecto interruptivo del plazo de prescripción, por cuanto se trata de un acto principal e indispensable de desarrollo de "la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase" a que se refiere el ap. b) del art. 66.1

LGT, acabado de citar, aun cuando literalmente no venga nominado entre las causas interruptivas que tal precepto establece.

La razón es la de que, en el caso de autos y en los demás en que esta Sala ha sentado tal doctrina, se está ante un supuesto de prescripción por inactividad procedimental de la Administración. Por consiguiente, si además del propio acto de interposición del recurso o la reclamación se reconoce a otros actos del administrado en el procedimiento de gestión o económico-administrativo eficacia interruptiva de la prescripción, será lógico exigir que, aparte de deberse de tratar de actos fundamentales de desarrollo de esos mismos recursos o reclamaciones, como ocurre con el escrito de alegaciones, sin el que la reclamación puede considerarse inexistente y abocada a su desestimación de no haberse efectuado en el mismo escrito de interposición, se trate, también, de actos claramente dirigidos a hacer avanzar o impulsar el procedimiento y a producir el cese de la inactividad procedimental que en estos casos aparece como soporte o causa eficiente de la prescripción, lo que no acontece en el presente supuesto en el que como, acertadamente sostiene la Sala de instancia, no tenía otra finalidad que la de exponer una serie de resoluciones jurisdiccionales presuntamente favorables a los intereses del reclamante.

Esta doctrina jurisprudencial la encontramos, entre otras muchas, en la Sentencia de esta Sala de 5 de junio de 2006 (recurso de casación número 955/2001) en las que se analiza la eficacia interruptiva que cabe atribuir a los escritos denominados como "ampliatorios" posteriores al de alegaciones en las reclamaciones económico-administrativas, declarando que:

"En definitiva, según la jurisprudencia de este Alto Tribunal, el escrito de alegaciones, presentado en la sustanciación de las reclamaciones económico-administrativas, interrumpe la prescripción, con más razón que el mero y simple escrito de interposición, pues es en aquél donde el recurrente manifiesta su pretensión y expone sus fundamentos jurídicos; es decir, donde realmente rompe el silencio y exterioriza, con efectos jurídicos, su oposición a la obligación tributaria que se le exige.

Ahora bien, en el presente caso, el escrito de que se trata, el presentado el 24 de febrero de 1993, aunque se calificase expresamente por la propia recurrente de complementario al que contiene las verdaderas alegaciones, de 7 de junio de 1990, sirve exclusivamente para acompañar una «certificación» de Auditor Censor Jurado de Cuentas, sin incorporar argumentaciones adicionales que puedan tener la virtualidad de alegaciones interruptivas, de acuerdo con el criterio establecido por esta Sala en sentencia de 5 de marzo de 2001. Como entonces se dijo, podía considerarse como no presentado, de acuerdo con la regulación del procedimiento contenida en el RPEA. O, dicho en otros términos, una cosa es que el escrito de alegaciones en la reclamación económico administrativa interrumpa el plazo de prescripción y, otra distinta, que cualquier escrito del recurrente al margen de las previsiones del correspondiente procedimiento, que, incluso puede considerarse como no presentado como consecuencia del efecto preclusivo de los trámites, y sin que produzca actuación alguna del correspondiente Tribunal Económico-Administrativo, tenga el mismo efecto interruptivo".

Lo contemplado en el caso analizado por la sentencia expuesta acaece aquí, pues, por un lado, el TEAR de Valencia no proveyó dicho escrito incorporándolo al procedimiento, lo que podría implícitamente conllevar que no se tuvo por presentado, y por otro que el análisis comparativo entre el escrito de alegaciones y el denominado

ampliatorio, no hace sino reafirmar lo sostenido por la Sala de instancia, pues al margen de aportar una pluralidad de sentencias, se insiste en los argumentos originariamente expuestos, como la indefensión, la incompetencia del órgano administrativo que dictó las actas de disconformidad, haber prescindido del procedimiento legalmente establecido y en la ausencia de título de culpa alguno en relación con las sanciones impuestas» (FJ 2º).

El trámite de alegaciones no se consideraba imprescindible en el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por lo que su omisión no es un defecto esencial sino formal del procedimiento, cuyos efectos, si no han impedido a éste alcanzar su fin, deben determinarse en función de que se haya provocado indefensión a la parte recurrente. STS de 4 de octubre de 2012 (RC 4414/2009).

«El trámite que, a decir de la recurrente, eludió el TEAC, no se considera legalmente como trámite imprescindible en la tramitación de las reclamaciones económico administrativas; al punto que el artículo 29 del Real Decreto legislativo 2785/1980, preveía un trámite de alegaciones de quince días, tras la exhibición del expediente reclamado y recibido, para los comparecientes que no hubieren renunciado al mismo, pero cabía obviarlo si de las alegaciones formuladas en el escrito de interposición de la reclamación o de los documentos que lo acompañaron se obtienen los datos necesarios para resolver o se evidencia la concurrencia de un motivo de inadmisión. Previsión desarrollada por los artículos 90 a 93 del Real Decreto 391/1996. Cabía, por tanto, la posibilidad, legalmente contemplada, de resolver sin alegaciones, que se encontraba vinculada a la circunstancia de que del expediente resulte innecesario. Recordemos que el TEAC consideró que fue la parte recurrente la que no cumplimentó el trámite, pero se valió para resolver de las alegaciones que la parte recurrente había hecho durante el procedimiento inspector.

También merece señalar que el artº 40, del RPREA, que concuerda con lo dispuesto en el artº 169 de la LGT, preveía que "las reclamaciones tributarias atribuyen al órgano competente para decidirlos en cualquier instancia la revisión de todas las cuestiones que ofrezca el expediente de gestión y el de reclamación ante el órgano inferior, hayan sido o no planteadas por los interesados, a quienes se le expondrá para que puedan formular alegaciones".

Como se observa la extensión de la facultad de revisión que otorga la ley a los órganos económico administrativos, como sin duda se desprende del texto del artículo citado, es amplísima, en tanto que aquel texto no ofrece limitación alguna, comprendiendo, pues, todos los supuestos susceptible de revisión, desde la mera modificación a la nulidad radical, pasando por decidir cuantas cuestiones se deriven del expediente. Es la propia ley la que autoriza la revisión sin restricciones, sin que se vea constreñido por las alegaciones de las partes, incluso pudiendo afrontar aquellas que sin haber sido opuestas por la reclamante lo considere de interés para la resolución.

Si ello es así, ha de convenirse que de haberse eludido dicho trámite no estamos ante el incumplimiento de un trámite esencial, sino que estaríamos ante un defecto formal que sus efectos, dado que no se cuestiona que el mismo haya evitado alcanzar su fin, deben determinarse en función de que haya provocado indefensión a la parte recurrente, de haberlo ocasionado estaríamos ante un defecto formal invalidante y determinante de la anulabilidad de lo actuado y en caso contrario ante un mero defecto formal sin consecuencia jurídica alguna. En fin, el incumplimiento del trámite de audiencia no

produce de modo automático la anulación del expediente de la reclamación económica-administrativa en que la omisión ha tenido lugar. El artº. 105 de la Constitución no contempla la audiencia del interesado como un trámite inexorable, sino sólo cuando proceda, y dentro del propio Reglamento de Procedimiento tampoco se preceptúa como forzoso pues los interesados pueden renunciar al mismo. Por tanto, habrá de estarse a las circunstancias del caso contemplado y decidido para determinar el alcance de la omisión del trámite» (FJ 2º).

VI.2.3.2.2.3. Introducción de cuestiones no planteadas por las partes

El incumplimiento por el Tribunal Económico-Administrativo de la obligación de exponerlas a las partes personadas para que formulen alegaciones, trámite previsto en el artículo 40.3 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, no deja de ser una quiebra formal, cuya relevancia anulatoria del acto impugnado está condicionado a que, por su mediación, se haya causado indefensión al interesado o impedido al acto alcanzar su fin. STS de 18 de junio de 2012 (RC 4261/2009).

«[...] el incumplimiento del trámite ex artículo 40.3 del Reglamento de procedimiento citado no deja de ser una quiebra formal, cuya relevancia anulatoria del acto impugnado está condicionado a que, por su mediación, se haya causado indefensión al interesado o impedido al acto alcanzar su fin, tal y como se infiere del artículo 63.2 de la Ley 30/1992 (actualmente, para el ámbito tributario, del artículo 219.1 de la Ley General Tributaria de 2003). Situados en esa perspectiva se ha de concluir que, si por indefensión se entiende una disminución real y efectiva de los medios de alegación y prueba, en el caso debatido no se ha producido tan indeseado efecto.

[...]

La circunstancia de que a lo largo del curso administrativo, primero en la fase de comprobación e inspección y después en la de revisión, las distintas instancias puedan utilizar razonamientos distintos, alterando el fundamento de la decisión, en modo alguno provoca per se indefensión en los interesados, siempre que se les dé oportunidad de manifestarse sobre la nueva visión de la cuestión o que, como ha ocurrido en este caso, si no han dispuesto de la misma, puedan, al fin y al cabo, discutir la decisión, tanto en sus aspectos fácticos como jurídicos. Desde luego resulta rechazable, como afirmación de principio, que puesta en cuestión una decisión administrativa deba mantenerse o anularse con independencia de su fundamentación, de manera que si esta resulta incorrecta el resultado ineluctable sea la anulación de la decisión a sabiendas de que es ajustada a derecho si se la analiza desde una perspectiva distinta, siempre claro está que, como ha ocurrido en este caso, no se cause indefensión a los interesados por haberseles dado la oportunidad de discutir, tanto en derecho como en los hechos, la nueva perspectiva abordada» (FJ 6º).

Idéntica problemática en la STS de 19 de diciembre de 2012 (RC 559/2010, FJ 5º).

VI.2.3.2.2.4. Paralización de las actuaciones

Si se extiende durante el plazo de prescripción prescribe el derecho a exigir la deuda tributaria reclamada. STS de 5 de noviembre de 2012 (RCUD 94/2009). Ratifica la jurisprudencia clásica, pero contiene voto particular.

«Sobre la cuestión de la eficacia interruptiva de la prescripción con ocasión de la interposición de la reclamación económico administrativa, la doctrina de esta Sala no ha sido plenamente unitaria; es cierto que algunas sentencias recientes (18 de Julio de 2011; Rec. 6103/2008; 5 de Julio de 2010; Rec. 725/2005) entendían que la suspensión de la ejecutividad del ingreso o del cumplimiento de la obligación tributaria impide que corra la prescripción para su exigencia, así como que resulta inviable iniciar el cobro de una deuda tributaria cuando ha sido suspendida su ejecutividad, y que, por lo tanto, tampoco puede ponerse en marcha el cómputo del plazo de prescripción. La sentencia dictada en el recurso 4956/2008 (de fecha 18 de Junio de 2012) afirmó que: <<el transcurso del tiempo indicado, con la inactividad del órgano de la Administración competente, privan a la Administración de su derecho o de su potestad para fijar la deuda tributaria, conduciendo a la extinción de la deuda tributaria liquidada de forma automática, cabiendo sólo evitar tal automatismo con la interrupción o la suspensión del plazo correspondiente, en la forma legalmente prevista>>».

Sin embargo, es necesario ahora insistir en la doctrina ya dictada por esta Sala en las sentencias que pasamos a mencionar y cuya aplicación obligará a la estimación del presente recurso de casación para unificación de doctrina y a la anulación de las liquidaciones impugnadas por haber transcurrido el plazo prescriptivo de cuatro años entre la fecha de presentación del escrito de alegaciones en la reclamación económico administrativa y la notificación de la resolución:

Sentencia de fecha 15 de Mayo de 2005 (Rec. 7077/2000) que afirma como <<Sobre la base del indicado relato fáctico (del que resultaba que la denegación de prueba en el TEAR se había acordado en Enero del año 1989 y la resolución se había dictado en Abril de 1994 y notificado en Mayo de ese año), que es obligado seguir en casación, no puede ser acogido el primero de los referidos motivos de casación. Pues, en efecto, es doctrina reiterada de esta Sala, especialmente a partir de la sentencia de 25 de junio de 1987, que procede aplicar la prescripción que se consume o produce por paralización o transcurso de los plazos prescriptivos en la vía administrativa, incluso aun cuando estuviera suspendida la ejecución del acto inicialmente impugnado. En definitiva, frente a cualquier acto administrativo que confirme el acto recurrido dictado tras el transcurso del correspondiente plazo establecido para la prescripción, por causa imputable a la Administración, puede oponerse la prescripción tanto del derecho de la Administración a liquidar como de la acción a exigir el pago de la correspondiente deuda tributaria liquidada. Esto es, perteneciendo a la esfera de las facultades de la Administración (en este caso acreedora, pero también cuando se trata de la Administración local, según la misma jurisprudencia) revisar el acto antes de que se consume el plazo de prescripción, atentaría al principio de seguridad jurídica, reconocido por el artículo 9.3 CE, confiar el instituto cuestionado a la voluntad de una de las partes de la relación jurídica tributaria. O dicho en otros términos, la moderna jurisprudencia admite la prescripción por la paralización, por plazo superior al establecido, del procedimiento económico-administrativo, tanto en la vía de primera instancia como en la alzada (Cfr. SSTs 9 de noviembre de 1998, 14 de febrero y 20 de marzo de 1999, 15 de marzo de 2000, 19 de febrero de 2001, y 5 de marzo de 2001, entre otras muchas).

Sentencia de fecha 5 de Junio de 2006 (Rec. 955/2001) que afirma que <<Esta Sala Tercera ha mantenido una doctrina constante y consolidada, entre otras, en sus sentencias de 7 de abril y 6 de octubre de 1.989, 9 de mayo y 23 de octubre de 1.990, 18 de diciembre de 1.991, 18 de marzo, 21 de octubre y 30 de noviembre de 1.992, de 14 de febrero de 1.997 y 21 de julio de 2000, consistente en que la inactividad de los Tribunales Económico-Administrativos por más de cinco años, produce la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria.(...) En definitiva, según la jurisprudencia de este Alto Tribunal, el escrito de alegaciones, presentado en la sustanciación de las reclamaciones económico-administrativas, interrumpe la prescripción, con más razón que el mero y simple escrito de interposición, pues es en aquél donde el recurrente manifiesta su pretensión y expone sus fundamentos jurídicos; es decir donde realmente rompe el silencio y exterioriza, con efectos jurídicos, su oposición a la obligación tributaria que se le exige>>.

Sentencia de fecha 14 de Junio de 2006 (Rec. 5170/2001) que en relación a la no producción de efectos suspensivos de las reclamaciones económico administrativas afirmó contundentemente que: <<Esta Sala ha mantenido una doctrina consolidada y constante en sentencias, entre otras, de 7 de Abril y 6 de Octubre de 1989, 9 de Mayo y 23 de Octubre de 1990, 18 de Diciembre de 1991, 18 de Marzo, 21 de Octubre y 30 de Noviembre de 1992 y de 8 de Febrero de 2002, consistente en que la inactividad de los Tribunales Económico-Administrativos por más de cinco años (actualmente cuatro), produce la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria.

En los supuestos en que se obtiene la suspensión este Tribunal declaró, en sentencia de 18 de Marzo de 1992, que la suspensión del acto administrativo que regulaba el art. 81 del Reglamento de 1981 no afectaba al plazo de prescripción, porque se trataba de una moratoria que el acreedor concedía al deudor, mientras que se revisaba la conformidad a Derecho de la deuda exigida, y que perteneciendo a la esfera de facultades del acreedor revisar el acto antes de que se consumase el plazo de prescripción, atentaría al principio de seguridad jurídica confiar al proceder de una de las partes la existencia o inexistencia de prescripción.

La misma solución ha de resultar aplicable en caso de impugnación de la liquidación e ingreso, pues la interposición de la reclamación implica la disconformidad del sujeto pasivo con el acto impugnado, a pesar de satisfacer el tributo, cuyo pago resulta obligado para evitar la acción ejecutiva de la Administración.

Otra cosa equivaldría a hacer de peor condición al reclamante que ingresa con respecto al que obtiene la suspensión de la deuda>>.

Este criterio viene siendo mantenido por este Tribunal desde sentencias aún anteriores a las señaladas, insistiendo en que la paralización de la reclamación económico administrativa ante el TEAR produce el efecto prescriptivo aún en el caso de que se hubiera alcanzado la suspensión; así podemos citar también la sentencia de fecha 29 de Enero de 2002 (Rec. 7357/96) cuando afirma que: << Perteneciendo a la esfera de las facultades o atribuciones del acreedor (el Tribunal Económico Administrativo, en este caso) revisar el acto liquidatorio antes de que se consuma el plazo prescriptivo, atentaría contra el principio de la seguridad jurídica (que garantiza la Constitución -ex artículo 9.3- y que constituye el fundamento de esta modalidad de adquisición o pérdida de los derechos) el confiar al proceder de una de las partes la existencia o inexistencia de la prescripción.

De ahí que, como se ha dejado expuesto, esta Sala entienda que, habiendo estado paralizada la reclamación económico administrativa promovida ante el TEAR de Cataluña, por causas no imputables a la entidad recurrente, durante más de cinco años, haya de estimarse prescrito el derecho de la Hacienda Local a cobrar la deuda tributaria liquidada>>.

[...]» (FJ 4º).

Idénticas las STS de 12 de noviembre de 2012 (RRCUD 136/2009 y 347/2009, FJ 3), que también contienen voto particular.

VI.2.3.2.3. Resolución

VI.2.3.2.3.1. De inadmisión a trámite

No cabe inadmitir a trámite la reclamación económico-administrativa interpuesta, para ser tramitada por el procedimiento abreviado ante órgano unipersonal, al aducir exclusivamente la inconstitucionalidad o ilegalidad de la norma aplicada, por haber promovido frente al mismo acto administrativo otra reclamación económico-administrativa para ser tramitada por el procedimiento ordinario. Interpretación del artículo 245 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. STS de 21 de diciembre de 2011 (RC 5649/2009).

«Ha de subrayarse que el interesado interpuso la reclamación económico administrativa reseñada al amparo del artículo 245.1 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre que prevé el procedimiento abreviado ante órganos unipersonales para las reclamaciones en que se aleguen exclusivamente la inconstitucionalidad o ilegalidad de la norma aplicada.

Interesa poner de relieve, finalmente, que el TEAC inadmitió el recurso, por entender que se infringía el principio de seguridad jurídica al interponer dos reclamaciones contra el mismo acto. Una, sólo por motivos de legalidad, que es la que aquí se analiza. Otra, ajena a este recurso, en la que se añaden contra la valoración impugnada todas las razones que se estiman oportunas, excluida la legalidad que aquí se actúa.

La Audiencia Nacional, al desestimar el Recurso Contencioso-Administrativo confirmó este criterio.

[...]

No parece que deba aceptarse la tesis sostenida por el TEAC y por la Sala. En primer lugar, porque tal modo de entender las cosas frustra uno de los fines de la reforma introducida por la L.G.T. que era el que este tipo de cuestiones (aquellas en las que el recurrente alega ilegalidad o inconstitucionalidad de la norma aplicada) tuvieran un rápido acceso a la jurisdicción contenciosa. En segundo lugar, la argumentación sobre la seguridad jurídica no resiste la crítica, pues es evidente que si el objeto y contenido de una reclamación es exclusivamente la ilegalidad de la norma de cobertura, y, el de otra, los restantes argumentos que contra ella puedan esgrimirse, no se produce el riesgo de inseguridad jurídica, pues los contenidos de una y otra reclamación y las razones en cada caso esgrimidas habrán de ser forzosamente diferentes, lo que evita la contradicción de las resoluciones que se dicten. Es indudable que aunque la resolución impugnada sea la misma, los argumentos aducidos contra ella son distintos (legalidad

de la norma de cobertura, en un caso; todos los demás motivos, en otro) razón por la que es imposible que se produzcan resoluciones contradictorias sobre el mismo objeto, que es lo que se pretende evitar, pues el contenido de los pronunciamientos de ambos procedimientos es diferente, pese a ser el mismo el acto impugnado» (FFJJ 2º y 3º).

En idéntico sentido SSTS de 15 de noviembre de 2012 (RC 37/2010) y 22 de noviembre de 2012 (RC 38/2010), que añaden:

«el Informe al Proyecto de Ley General Tributaria recordó que el motivo de inclusión de este supuesto entre los que determinan la competencia de los Órganos Unipersonales lo fue con el fin de permitir un rápido acceso de estos asuntos, sobre los que no podrán pronunciarse los Órganos económico-administrativos, a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

En relación con este supuesto, afirma la doctrina que no parece muy adecuado este sistema, ya que como sobre los mismos no se pueden pronunciar los Órganos económico-administrativos, lo más lógico hubiese sido que se eliminasen, sin más, del ámbito económico-administrativo atribuyéndose su conocimiento, directamente y sin filtro alguno, a los órganos competentes para ellos, ya sea el Tribunal Constitucional o la Jurisdicción Contencioso-Administrativa respectivas.

En efecto, no tiene demasiado sentido tener que esperar, aunque sólo sean los seis meses del procedimiento abreviado, para que aquellos contesten algo ya sabido antes de iniciar el procedimiento, y es que el Órgano no es competente para pronunciarse sobre la cuestión que se plantea; podría, pues, haberse señalado que en determinados supuestos, tales como el que estamos estudiando, no sería necesario agotar primero la vía administrativa sino que se podría acudir directamente a la Jurisdicción verdaderamente competente para dilucidar estas cuestiones» (FJ 4º).

VI.2.3.2.3.2. Estimatoria o desestimatoria: exige congruencia.

Con base en la exigencia de concordancia y plenitud de sus resoluciones, el Tribunal Económico-Administrativo Central no puede verse constreñido por las alegaciones del recurrente al punto de tener que compartir o rechazar íntegramente la alzada interpuesta si considera que los argumentos deben matizarse. STS de 20 de enero de 2011 (RC 833/2006, FJ 2º).

Si de la incongruencia de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central no ha derivado indefensión alguna al recurrente, contravendría el principio de economía procesal anular la resolución y devolver las actuaciones al momento inmediatamente anterior al que se dictó. STS de 4 de julio de 2011 (RC 6906/2009, FJ 3º).

VI.2.3.2.3.3. Eficacia subjetiva.

A los titulares de intereses legítimos a quienes no se les notifique la existencia de la reclamación económico-administrativa, no les afecta la resolución de la misma. SSTS de 11 de octubre de 2012 (RC 2492/2010) y de 28 de junio de 2012 (RC 6569/2009).

«El artículo 232 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, establece en su apartado tercero que en el procedimiento económico administrativo iniciado

"podrán" comparecer titulares de derechos o intereses legítimos que puedan resultar afectados; y a continuación señala que si se advierte la existencia de tales titulares de intereses legítimos que no hayan comparecido se les notificará la existencia de la reclamación, y será de aplicación lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 239 de la propia Ley, apartado que señala que la resolución en estos casos tiene plena eficacia respecto de los interesados a quienes se hubiese notificado la existencia de la reclamación. Lo cual supone que a aquellos a los no se le notifica la existencia de la reclamación no les afecta la resolución, es decir, no tiene "plena eficacia" respecto de los mismos» (FJ 2º).

VI.2.3.2.3.4. Eficacia objetiva

La amplia extensión de la competencia revisora otorgada a los Tribunales Económico-Administrativos no puede desbordar el ámbito de las facultades y potestades que tienen atribuidas, haciendo funciones propias de la Inspección de los Tributos. STS de 7 de abril de 2011 (RC 872/2006).

«[...] La extensión de la facultad de revisión que otorga la ley a los órganos económico administrativos, como sin duda se desprende del texto del artículo citado [artículo 40 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas], es amplísima, en tanto que aquel texto no ofrece limitación alguna, comprendiendo, pues, todos los supuestos susceptible de revisión, desde la mera modificación a la nulidad radical, pasando por decidir cuantas cuestiones se deriven del expediente. Por ello, la posibilidad de ordenar al órgano competente que girara una nueva liquidación, es una opción de las que legítimamente le corresponde, pues es la propia ley la que autoriza la revisión sin restricciones, comprendiendo, claro está, la de ordenar nueva liquidación atendiendo a la real trascendencia fiscal de las operaciones examinadas.

Ciertamente, tan amplias facultades, deben ir acompañadas por las garantías necesarias para preservar la seguridad jurídica subjetiva y la defensa en plenitud de los interesados.

Ahora bien esta revisión sin restricciones debe entenderse enmarcada dentro de las funciones y potestades que le vienen asignadas a los Tribunales Económico Administrativos, entre las que no se encuentran, desde luego, las de proyectar y hacer las funciones propias de los órganos de la Inspección en la regularización tributaria a la que tiende el procedimiento de comprobación e investigación, supliendo la inactividad de estos o subsanando los defectos materiales en la determinación de los hechos que constituyen el sustrato o presupuesto de legitimación del acto de liquidación objeto de la impugnación, colmando los defectos en los que incurrió el órgano en su tramitación o resolución. No corresponde a los Tribunales Económicos Administrativos llevar a cabo la actividad inspectora. La reclamación económico administrativa se configura como medio de impugnación cuya resolución se encomienda a otros órganos de los que han dictado el acto recurrido, situándose la Administración en pie de igualdad con los interesados. [...]» (FJ 3º).

VI.2.3.3. Ejecución

VI.2.3.3.1. Intereses

VI.2.3.3.1.1. Moratorios

Si la resolución del Tribunal Económico-Administrativo anula la liquidación tributaria inicial no cabe imputar al obligado tributario el retraso consecuente en el pago de la deuda tributaria nuevamente liquidada, aun cuando el procedimiento tributario se haya iniciado mediante autoliquidación. Modificación de la doctrina previa. SSTS de 14 de junio de 2012 (RRCC 2413/2010, 6386/2009, 6219/2009 y 5043/2009).

«Por lo que respecta a los de demora, el cálculo efectuado por la Administración ha sido el siguiente:

- Ha partido como dies a quo del último del plazo para presentar la autoliquidación en período voluntario por el IRPF, ejercicio 1988, esto es, desde el 30 de noviembre de 1989.

- El dies ad quem, ha sido el 11 de mayo de 2000, fecha en la que se dictó la liquidación resultante de las actuaciones de comprobación e investigación incoadas por Acuerdo de 21 de julio de 1999.

Discrepan los recurrentes de la fijación de este último término. Alegan que la liquidación definitiva del Inspector-Jefe se dictó el día 15 de febrero de 1996, fecha en la que debió entenderse efectuada la regularización tributaria si la Inspección hubiese actuado conforme a Derecho, cosa que no hizo, pues el TEARC anuló la liquidación, dictando en sustitución de la misma una nueva en fecha 11 de mayo de 2000 -día final del cómputo de los intereses efectuada por la Administración- y cuya causa es el error de la AEAT al dictar la primera propuesta de regularización. En atención a ello, pretenden que el cómputo de los intereses de demora sobre el principal finalice el día 15 de febrero de 1996.

En principio, la petición no se corresponde con el criterio básico que hemos desarrollado en torno a cuestiones parejas a la que se nos plantea: como decíamos en nuestra sentencia de 23 de mayo de 2011 (recurso de casación 257/08) en relación con los casos en los que tras tardar en resolver más del tiempo en que debían haberlo hecho, los órganos de revisión económico-administrativos estiman en parte la reclamación y ordenan practicar una nueva liquidación, este Tribunal ha resuelto que deben de liquidarse intereses moratorios a cargo del sujeto pasivo por el tiempo de aquel retraso.

En la sentencia de 18 de octubre de 2010 (casación 5704/07, FJ 3º) hemos recordado la jurisprudencia de la Sala, reproduciendo la sentencia de 23 de mayo de 2007 (casación 3695/05, FJ 3º), que razonaba en los siguientes términos:

"Pues bien, en la Sentencia de esta Sala 25 de junio de 2004 ya se hizo referencia a una "permanente petición de los contribuyentes", para que no se liquiden intereses de demora, por el tiempo de retraso en que tantas veces incurren los órganos de gestión o de resolución de recursos o reclamaciones, así como a la solución ofrecida por el artículo 26.4, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el cual señala: "No se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta Ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la

resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido".

Ahora bien, en la expresada sentencia se dijo que el precepto no era aplicable "ratione temporis" al supuesto allí debatido.

Este criterio nos llevaría a mantener la doctrina que ya habíamos expuesto en sentencia de 18 de julio de 1990, en la que se dijo que

"(...) mientras subsista una cuota tributaria insatisfecha de mayor o menor entidad, pero aceptada como tal, está sometida al régimen previsto en la Ley General Presupuestaria 11/1977, cuyo artículo 36.1 dispone que las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública, devengarán intereses de demora desde el día siguiente al de su vencimiento, (...)".

En la misma sentencia últimamente citada decíamos que

"Este Tribunal, en su sentencia de 28 de Noviembre de 1997, fallando un recurso de casación en interés de ley, declaró que no procedían intereses de demora por la suspensión en caso de estimarse parcialmente la reclamación, pero sí intereses de demora desde el final del periodo voluntario hasta la fecha de la liquidación resultante de la reclamación.

Concretamente, señaló la Sala que "cuando se anule un acto administrativo de liquidación, cuya ejecución se halla suspendida, al estimar parcialmente un recurso administrativo o jurisdiccional, no ha lugar evidentemente a exigir intereses de demora suspensivos (art. 61.4 de la L.G.T.) por el tiempo que ha durado la suspensión, pero al practicar la nueva liquidación procederá exigir los intereses de demora del art. 58.2.b) de la Ley General Tributaria girados sobre la cuota liquidada de nuevo, y calculados por el periodo de tiempo que media desde el día siguiente a la terminación del plazo de presentación de la declaración-autoliquidación, hasta la fecha en que se entiende practicada la nueva liquidación, es decir, el interés suspensivo (art. 61.4 de la LGT) es sustituido por el interés de demora (art. 58.2.b) de la LGT), respecto de la nueva cuota procedente conforme a Derecho, según la resolución administrativa o la sentencia de que se trate, lo que significa que en el caso de autos procede exigir intereses de demora del artículo 58.2.b) LGT, como componente de la deuda tributaria, desde el "dies a quo" inicial o sea desde el día siguiente a la terminación del plazo voluntario de presentación de las declaraciones-liquidaciones, ya indicado, hasta la fecha de la nueva liquidación...".

Esta doctrina ha sido consolidada luego en la sentencias de 6 de Julio y 18 de Noviembre de 2004 (RJ 2005, 442) y 18 de Noviembre de 2006", a la que podemos añadir la de 28 de junio de 2010 (casación núm. 2841/2005).

Hemos de precisar que en el presente caso nos encontramos ante una situación peculiar, que no encajaría de manera perfecta en el supuesto de una nueva liquidación ordenada por un órgano económico-administrativo al estimar de manera parcial una reclamación económico-administrativa, sino ante una nueva liquidación dictada con ocasión de la ejecución de la estimación por causas sustantivas de una reclamación económico-administrativa que no conducen a la nulidad de pleno derecho de la liquidación impugnada, fase de ejecución en la que, como hemos declarado en esta misma Sentencia, se abre el paso a la posibilidad de la Administración de corregir el

yerro cometido mediante la práctica de una nueva liquidación, doctrina que, atendida la similitud de supuestos, habilitaría la aplicación en el presente caso de lo expresado anteriormente, en el sentido de liquidar intereses de demora a cargo del sujeto pasivo por el tiempo del retraso en dictar una nueva liquidación.

Ahora bien, toda la anterior doctrina fue ya objeto de crítica en sendos votos particulares formulados a las sentencias de 28 de junio de 2010 (recurso de casación 2841/05), la antes citada de 18 de octubre de 2010 (recurso de casación 5704/07) y la de 23 de mayo de 2011 (recurso de casación de 23 de mayo de 2011).

En los votos particulares de estas dos últimas se decía por los firmantes del voto que

"A nuestro juicio, procede excluir del período de liquidación de intereses el tiempo en que el mencionado órgano administrativo de revisión se excedió del plazo previsto para la resolución de la reclamación, (...)".

A continuación y después de la cita de los artículos 26.4 y 240.2 de la Ley 58/2003, razonaban que

"En nuestra opinión, los mencionados preceptos de la Ley General Tributaria del año 2003 vinieron a plasmar negro sobre blanco una consecuencia que ya estaba presente en la naturaleza de la institución, corrigiendo de tal modo un incorrecto criterio interpretativo de los órganos de la Administración, avalado por este Tribunal Supremo. En efecto, según ha afirmado la jurisprudencia con reiteración, en el ámbito administrativo la institución de los intereses moratorios responde a la misma sustancia que en el ordenamiento jurídico privado. No hay –no había– nada en la legislación tributaria [artículos 58.2.c) y 61.2 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre) y 26 de la Ley 58/2003] ni en la presupuestaria [artículo 17 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (BOE de 27 de noviembre)] que autorizase a negar a la obligación de pagar intereses su condición de accesoria de otra principal, sometida a la disciplina de los artículos 1101, 1108 y concordantes del Código civil. Siendo así, no cabe exigir intereses en los casos de mora accipiendi, esto es, en aquellos supuestos en que el incumplimiento o el retraso sean imputables al acreedor, en este caso, la Administración".

Una argumentación inspirada en esta forma de razonar nos lleva a entender que aún cuando el procedimiento tributario se haya iniciado mediante una autoliquidación - como acontece en este caso- en el supuesto de que la misma, como consecuencia de la actividad inspectora, haya dado lugar a una liquidación practicada por la Administración, ahí termina el recorrido de las consecuencias en cuanto a la mora del sujeto pasivo del tributo, de modo que si esta liquidación administrativa es a su vez anulada en la vía económico-administrativa o jurisdiccional ya no será posible imputar el retraso consecuente en el pago de la deuda tributaria al contribuyente sorprendido por la ilegalidad cometida por la propia Administración, doctrina incluso aplicable con anterioridad a al vigencia de la Ley General Tributaria de 2003 y que, como preciso corolario, produce el efecto de que aceptemos la postura de la parte recurrente, en el sentido de fijar como día final del cómputo de los intereses de demora el de la fecha en la que el Inspector Jefe dictó la liquidación definitiva después anulada por el TEAR de Cataluña, esto es el 15 de febrero de 1996» (FJ 8º).

Se extiende así la misma doctrina consolidada para los supuestos en los que el procedimiento tributario se hubiera iniciado mediante declaración tributaria

simple. La doctrina está resumida en las SSTs de 7 de marzo de 2011 (RCUD 216/2007, 325/2007, 338/2007 y 370/2007), que remiten a las previas de 31 de octubre de 2006 (RC 4686/2001) y 11 de julio de 2007 (RC 1819/2002).

«La cuestión ahora a decidir es si también en la otra modalidad de gestión, denominada de liquidación, porque la Administración Tributaria se reserva la facultad de practicar la correspondiente liquidación, y en la que el contribuyente sólo está obligado a declarar los hechos, o no existe acto alguno por su parte, cuando el acto liquidatorio es impugnado, siendo luego parcialmente estimada la reclamación, deben o no exigirse intereses de demora desde el momento en que debió ingresarse el resultado de la primera liquidación hasta el momento en que se produce el definitivo establecimiento de la cuantía de la deuda.

[...].- Ningún precepto, ni de rango legal ni siquiera reglamentario, antes de la nueva Ley General Tributaria de 2003, se refería a esta posible situación.

En efecto, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 25/1995, que modificaba la Ley General Tributaria, no existía una regla general de devengo del interés, pues el art. 58 se limitaba a incluir esta prestación entre los componentes de la deuda tributaria, estableciendo, por su parte, en los apartados 3 y 4 del art. 61 el devengo de esta prestación en los casos de aplazamientos, fraccionamientos, suspensiones de ingresos y prórrogas.

La situación cambió, en parte, tras la reforma de 1995, al establecer el art. 61.2 que "el vencimiento del plazo establecido para el pago sin que éste se efectúe determinará el devengo de intereses de demora", y señalar a continuación que "de igual modo se exigirá el interés de demora en los supuestos de suspensión de la ejecución del acto y en los aplazamientos, fraccionamientos o prórrogas de cualquier tipo."

Finalmente, el art. 109 del Real Decreto 1648/90, de 20 de diciembre, por el que se aprobaba el Reglamento General de Recaudación, disponía en su apartado primero que las cantidades adeudadas devengarán interés de demora desde el día siguiente al del vencimiento de la deuda en periodo voluntario hasta la fecha de su ingreso, y en el apartado 6 que "procederá la devolución del interés de demora cuando en el procedimiento ejecutivo se hubiera efectuado el cobro de los débitos y la liquidación que les dio origen resultare anulada sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 94 de este Reglamento", precepto este último que se refería a la conservación de las actuaciones no afectadas por la causa de nulidad.

[...].- No es de extrañar, ante la imperfecta regulación del interés legal, la existencia de dos tesis opuestas en nuestra jurisprudencia sobre la exigibilidad o no de intereses de demora, tras una resolución parcialmente estimatoria.

De un lado, nos encontramos con la sentencia de 18 de Julio de 1990, que admite el devengo de intereses de demora por la parte de la deuda tributaria subsistente por estar sometida al régimen previsto en la Ley General Presupuestaria, art. 36,1, que disponía "que las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública devengarán intereses de demora desde el día siguiente al de su vencimiento."

En el caso allí enjuiciado, la rectificación de la liquidación inicial versó sobre la improcedencia de las sanciones, no afectando a la cuota del tributo, sobre la que se estima que procede liquidar y exigir los intereses de demora.

También en este grupo podemos englobar la sentencia de 28 de Noviembre de 1997, dictada en recurso de casación en interés de ley, cuya doctrina, pero referida a un supuesto de autoliquidación, como hemos señalado, es seguida en las posteriores sentencias de 25 de Junio, 6 de Julio y 18 de Noviembre de 2004, y en la más reciente de 18 de Septiembre de 2006. Sin embargo, la sentencia de 23 de Octubre de 1995 sienta que no pueden exigirse intereses de demora, ya que la causa del retraso es la conducta de la Administración contraria a Derecho.

Se discutía en este caso si procedía devolver la totalidad de lo ingresado más el interés legal por unas liquidaciones provisionales anuladas por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones por no haberse tomado el valor declarado sino el comprobado, o solamente el exceso ingresado sobre el importe de las nuevas liquidaciones practicadas en sustitución de las anuladas.

En este supuesto no se consideró procedente la liquidación de intereses desde la fecha en que se practicaron las liquidaciones que fueron anuladas hasta la fecha en que se giraron las nuevas, porque el tiempo transcurrido era culpa de la Administración al liquidar incorrectamente (mora accipiendi).

Esta línea se sigue también en la sentencia de 5 de Enero de 2001, citada por la parte recurrente, en donde se contempla un caso de anulación de liquidaciones provisionales por el Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos, acordándose la práctica de nuevas liquidaciones con reducción de las cuotas, declarándose que no procede el pago de intereses de demora sobre una nueva deuda tributaria en periodo voluntario de ingreso, "porque como la liquidación ha sido anulada, evidente es que la exigencia de intereses ha dejado también de tener sentido, pues ya no hay deuda líquida que los genere."

Asimismo, la sentencia de 11 de Mayo de 2004 mantiene la improcedencia de la exigencia de intereses de demora por parte de la Administración Tributaria en los supuestos en los que procede a realizar una liquidación provisional tiempo después de la realización del hecho imponible.

En este caso, que versaba sobre el gravamen a la importación del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, la cuestión se plantea porque el contribuyente presentó una correcta declaración sobre la titularidad de los hidrocarburos correspondientes y del depósito donde pensaba dejarlos sin devengo de los correspondientes gravámenes a la importación, que, en principio, fue aceptada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, aunque, posteriormente, en un procedimiento de comprobación se giraron al contribuyente liquidaciones por esos gravámenes.

[...]- Con estos antecedentes, la Sala estima que procede acoger el motivo de casación por estas razones:

Primera.- No cabe la menor duda que la sentencia de 28 de Noviembre de 1997 se refiere a los supuestos de autoliquidación, pero no a los casos de liquidación administrativa, como expresamente declaró la posterior sentencia de 25 de Junio de 2004, recurso de casación 8.564/99, en la que se alude a la otra modalidad de gestión, precisando con respecto a este último sistema que, aunque el tributo se devenga con la realización del hecho imponible, la obligación tributaria ya devengada sólo es líquida, vencida y exigible a partir de la notificación de la respectiva liquidación, de modo que en esta modalidad no existen, en principio, intereses de demora, por el periodo de

tiempo que va desde la fecha de devengo del Impuesto hasta la fecha de liquidación, sin que se pronuncie por el periodo comprendido entre la liquidación inicial y la definitiva, en caso de estimación parcial de la impugnación.

Segunda.- El caso que nos ocupa es de la llamada tasa suplementaria en el sector de la leche y de los productos lácteos, siendo la Administración quién practica la liquidación.

La liquidación fue declarada ilegal, ordenándose fuera dictada una nueva.

Notificada la nueva liquidación se exigen intereses de demora, no desde el devengo, sino desde el día siguiente al fin del plazo voluntario de ingreso de la primera liquidación anulada, hasta la fecha de la nueva liquidación, sin tener en cuenta que como consecuencia de la anulación, aún parcial, por no estar determinada válidamente la deuda, no puede hablarse de deuda vencida, líquida y exigible, por lo que no puede obligarse al deudor a soportar intereses por no haber ingresado en plazo una liquidación ilegal.

Tercera.- Avala esta conclusión la finalidad y naturaleza de los intereses de demora.

En efecto, siendo indemnizatoria la finalidad de los intereses de demora, no cabe en dicha finalidad que se devenguen intereses por una exigencia del acreedor más allá de lo debido, y mientras no se determine la cuantía de la deuda de forma definitiva, al estar vinculados a la denominada mora debitoris o mora del deudor, que responde precisamente al plazo de tiempo que media entre el ingreso de una deuda tributaria y el momento en que debería haberse producido la misma.

Por tanto, si la Administración es la causante del retraso en el pago, por haber cometido errores, es ella quién debe hacerse única responsable del mismo, sin que pueda trasladarse dicha responsabilidad al deudor, por lo que la nueva liquidación, en la fecha en que se practique, es la única que debe tomarse en cuenta a la hora de calcular los intereses de demora.

Mantener lo contrario y, por tanto, entender que es la liquidación originaria la que es necesario tomar, supondría tanto como validar una liquidación, que fue anulada, y que conlleva una nueva.

Cuarta.- Esta solución viene a coincidir con los principios que inspiran la regulación contenida en la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, al señalar su art. 26 que el interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar, una vez finalizado el plazo al efecto establecido en la normativa vigente, y establecer, por su parte, el art. 129.3, sobre tramitación del procedimiento iniciado mediante declaración, que en las liquidaciones que se dicten en este procedimiento no se exigirán intereses de demora desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo para el pago en periodo voluntario.

Por otro lado, la nueva Ley dispone que la exigencia del interés de demora cesa por la "mora accipiendi", al señalar, apartado 4 del art. 26, apartado 3 del art. 150 y apartado 2 del art. 240, que tanto en vía de gestión e inspección, como en la económico-administrativa no se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla alguno de los plazos establecidos en la propia Ley para dictar

resolución por causa a ella imputable, salvo que se trate de expedientes de aplazamiento o de recursos o reclamaciones en los que no se haya acordado la suspensión.

Finalmente, en cuanto el periodo de cómputo de intereses de demora, cuando la liquidación es anulada y sustituida por otra, se refiere el apartado 5 del art. 26 indicando que en los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación, por haberse procedido a la anulación de la anterior, se exigirán intereses de demora desde la fecha originaria de la primera liquidación, pero siempre que existan actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, lo que permite entender que los conceptos de deuda afectados por la controversia no generan intereses de demora, pues habrán de ser objeto de nueva liquidación siguiendo los pronunciamientos del órgano que haya puesto fin a la controversia» (FJ 6º de la última sentencia mencionada).

Es improcedente el devengo de intereses de demora a favor de la Administración tributaria por la diferencia entre la cantidad ingresada y la resultante de la liquidación administrativa practicada como consecuencia de una comprobación de valores o de una diferencia en la interpretación de las normas, cuando los sujetos pasivos hubieran acudido al opcional procedimiento de autoliquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones. STS de 14 de septiembre de 2012 (RCUD 265/2010, FJ 3º) y 17 de septiembre de 2012 (RCUD 414/2010, FJ 3º).

No cabe tampoco exigir intereses de demora por el retraso en que incurra la Administración tributaria en la ejecución de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo. SSTS de 20 de octubre de 2011 (RC 5892/2007, FJ 4º) y 2 de junio de 2011 (RC 175/2007, FFJJ 4º y 5º).

VI.2.3.3.1.2. Suspensivos

Antes de la entrada en vigor de la Ley General Tributaria de 2003, resultaba procedente liquidar intereses suspensivos por el tiempo en que los Tribunales Económico-Administrativos se demorasen en resolver más allá del plazo reglamentariamente previsto. SSTS de 23 de mayo de 2011 (RRCC 257/2008 y 250/2008) y 18 de julio de 2011 (RC 6103/2008). Contienen voto particular en contra.

«En relación con los casos en los que, tras tardar en resolver más del tiempo en que debían haberlo hecho, los órganos de revisión económico-administrativos estiman en parte la reclamación y ordenan practicar una nueva liquidación, este Tribunal ha resuelto que deben liquidarse intereses moratorios a cargo del sujeto pasivo incluso por el tiempo de aquel retraso. En la sentencia de 18 de octubre de 2010 (casación 5704/07, FJ 3º) hemos recordado la jurisprudencia de la Sala, reproduciendo la sentencia de 23 de mayo de 2007 (casación 3695/05, FJ 3º), que razonaba en los siguientes términos: [...]

«Pues bien, en la Sentencia de esta Sala 25 de junio de 2004 ya se hizo referencia a una "permanente petición de los contribuyentes", para que no se liquiden intereses de demora, por el tiempo de retraso en que tantas veces incurren los órganos de gestión o de resolución de recursos o reclamaciones, así como a la solución ofrecida por el artículo 26.4, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el cual señala: "No se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los

plazos fijados en esta Ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido."

Ahora bien, en la expresada sentencia, se dijo que el precepto no era aplicable "ratione temporis" al supuesto allí debatido y ahora hemos de mantener el mismo criterio por obvias razones de coherencia, pues como también pone de relieve el Abogado del Estado, aquí recurrente, la vigencia del precepto transcrito, según la Disposición Transitoria Primera. Dos de la Ley 58/2003, viene referida a " los procedimientos escritos y solicitudes que se inicien o presenten a partir de la entrada en vigor de esta Ley" (que tuvo lugar en 1 de julio de 2004), y es claro que el acto liquidatorio se produjo en el presente caso, en 8 de junio de 2004.

Por ello, ha de mantenerse la doctrina ya expuesta en la Sentencia de 18 de julio de 1990, en la que se dijo:

"PRIMERO.- La cuestión controvertida tanto en la instancia como en el recurso de apelación, gira en torno a la interpretación del n.º 10 del artículo 81 del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones Económico-Administrativas -Real Decreto 1999/81 de 20 de agosto- respecto a si proceden o no intereses de demora en el supuesto de suspensión de una liquidación, cuando la reclamación resultó estimada en parte, pues los términos del precepto no contemplan esta hipótesis, al disponer que se satisfarán intereses de demora, en la cuantía establecida en el artículo 36 de la Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977 por todo el tiempo que hubiese durado la suspensión, pero sólo en el caso de haber sido desestimada la reclamación interpuesta. El fallo ahora impugnado llega a la conclusión de que la postura correcta se decanta por el criterio más favorable al obligado al pago, puesto que el legislador pudo haber incluido junto a la desestimación de la reclamación la estimación parcial como causa determinante del abono de intereses y al omitir esta última alternativa, vino a excluirla del pago de los devengados por tal concepto.

SEGUNDO.- Sin embargo mientras subsista una cuota tributaria insatisfecha de mayor o menor entidad, pero aceptada como tal, está sometida al régimen previsto en la Ley General Presupuestaria 11/1977, cuyo artículo 36.1 dispone que las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública, devengarán intereses de demora desde el DIA siguiente al de su vencimiento, pero es que además en el supuesto enjuiciado la estimación parcial no se refiere al principal de la liquidación, sino a la infracción de las determinaciones accesorias, al calificar aquéllas de infracción de omisión en un caso y de infracción tributaria simple en otro, disminuyendo en consecuencia únicamente el importe de las sanciones. En resumen cuando la reclamación prospera íntegramente, como la liquidación es absolutamente improcedente, no existe deuda tributaria ni por tanto intereses de demora imputables al importe de la misma pero en cambio cuando la deuda permanece aunque disminuida en su cuantía a causa de una estimación sólo parcial de la reclamación, continúa presente la obligación de satisfacer intereses por su importe durante el período de suspensión, pues la cuota tributaria subsiste y con ella el sometimiento del sujeto pasivo al régimen del artículo 36.1 de la Ley General Presupuestaria"».

En la misma línea hemos sostenido en reiteradas ocasiones [por todas, sentencias de 3 de julio de 2009 (casación 2230/06, FJ 3º), 16 de julio de 2009 (casación 622/06, FJ 3º), 3 de noviembre de 2009 (casaciones 6278/07, FJ 3º; 6250/07, FJ 3º; 5590/07, FJ 3º; 5577/07, FJ 3º; 4674/07, FJ 3º, y 6532/05, FJ 4º), 28 de junio de 2010 (casación 2841/05, FJ 4º, en respuesta a una queja de la propia SGAE) y 12 de julio de 2010 (casación 168/07, FJ 3º)], que:

«[...]

Este Tribunal, en su sentencia de 28 de Noviembre de 1997, fallando un recurso de casación en interés de ley, declaró que no procedían intereses de demora por la suspensión en caso de estimarse parcialmente la reclamación, pero sí intereses de demora desde el final del periodo voluntario hasta la fecha de la liquidación resultante de la reclamación.

Concretamente, señaló la Sala que "cuando se anule un acto administrativo de liquidación, cuya ejecución se halla suspendida, al estimar parcialmente un recurso administrativo o jurisdiccional, no ha lugar evidentemente a exigir intereses de demora suspensivos (art. 61.4 de la L.G.T.) por el tiempo que ha durado la suspensión, pero al practicar la nueva liquidación procederá exigir los intereses de demora del art. 58.2.b) de la Ley General Tributaria girados sobre la cuota liquidada de nuevo, y calculados por el periodo de tiempo que media desde el día siguiente a la terminación del plazo de presentación de la declaración-autoliquidación, hasta la fecha en que se entiende practicada la nueva liquidación, es decir, el interés suspensivo (art. 61.4 de la LGT) es sustituido por el interés de demora (art. 58.2.b) de la LGT), respecto de la nueva cuota procedente conforme a Derecho, según la resolución administrativa o la sentencia de que se trate, lo que significa que en el caso de autos procede exigir intereses de demora del artículo 58.2.b) LGT, como componente de la deuda tributaria, desde el "dies a quo" inicial o sea desde el día siguiente a la terminación del plazo voluntario de presentación de las declaraciones-liquidaciones, ya indicado, hasta la fecha de la nueva liquidación..."

Esta doctrina ha sido consolidada luego en las sentencias de 6 de Julio y 18 de Noviembre de 2004 y 18 de Noviembre de 2006 [...]»

Pues bien, la anterior doctrina, sentada para casos en los que el desenlace de la reclamación, económico-administrativa o jurisdiccional, es parcialmente estimatoria, con mayor razón debe operar en un supuesto en el que las pretensiones del sujeto pasivo han sido totalmente rechazadas. En efecto, a la SGAE se le han reclamado los llamados intereses suspensivos, generados a raíz de la suspensión de la deuda tributaria durante la tramitación de la reclamación económico-administrativa y del posterior recurso jurisdiccional, teniendo en cuenta la total y completa desestimación de sus pretensiones. Es decir, el acto tributario que discutió, tras el examen a que fue sometido en el proceso revisor, resultó ser ajustado a derecho. Lo anterior significa que, de acuerdo con la doctrina jurisprudencial expuesta, la deuda tributaria, tal y como fue determinada por la Administración, era procedente, por lo que su importe debió ser ingresado en su totalidad por el sujeto pasivo al vencimiento del periodo voluntario de pago, cualquiera que fuese el retraso producido en la resolución de las reclamaciones que instó» (FJ 4º).

En el mismo sentido la STS de 14 de noviembre de 2011 (RC 6220/2009, FJ 3º), donde se añade que para determinar la aplicación de lo previsto en los artículos

240.2 y 26.4 de la Ley General Tributaria de 2003 ha de estarse a lo dispuesto en el apartado 3 de la disposición transitoria quinta de la misma (FJ 4º). No cabiendo tampoco utilizar el citado artículo 26.4 de la Ley General Tributaria del 2003, como criterio interpretativo, no siendo aplicable *ratione temporis*, porque se trata de incumplimientos de plazos que se produjeron con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley, sin que la misma contenga una disposición transitoria que otorgue efectos retroactivos a su artículo 26.4, por lo que la parte, al acogerse a la suspensión hasta la resolución firme, ha de soportar la liquidación practicada por la Administración tributaria conforme a la regulación entonces vigente [STS de 20 de marzo de 2012 (RCUD 415/2009, FJ 3º).

La inaplicación de los artículos 240.2 y 26.4 de la Ley General Tributaria de 2003, a los procedimientos económico-administrativos iniciados antes de su entrada en vigor no vulnera el artículo 14 de la Constitución Española, por discriminar a los administrados que recurrieron antes de esa fecha. SSTS de 14 de junio de 2012 (RRCC 2413/2010, 6386/2009, 6219/2009 y 5043/2009).

«Esta pretensión esta abocada al fracaso, pues como ya atisbaba el propio demandante, en el presente caso resulta de aplicación preferente el régimen de la disposición transitoria quinta, apartado 3 de la propia Ley General Tributaria de 2003, que evidencia su falta de fundamento.

Así, en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, el artículo 240.2 de la Ley establece el cese del devengo de intereses suspensivos cuando transcurre el año desde el inicio de la instancia correspondiente sin haberse notificado resolución expresa. No obstante, la transitoria quinta, apartado 3, de la Ley expresamente establece que «lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 240 de esta ley se aplicará a las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan a partir de un año desde la entrada en vigor de esta ley». Luego al margen de los razonamientos y de los argumentos del recurrente, el régimen previsto en el artículo 240.2 en relación con el 26.4 de la Ley 58/2003 nunca sería aplicable a las reclamaciones iniciadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley.

Está fuera de discusión que los intereses suspensivos exigidos en este caso lo fueron como consecuencia del tiempo que permaneció suspendida la deuda tributaria a raíz tanto de una reclamación económico-administrativa (interpuesta el 8 de marzo de 2000) como de la sustanciación de un recurso de alzada (presentado el 29 de marzo de 2004) deducido por el contribuyente antes de que el nuevo régimen jurídico contemplado en el artículo 240.2 de la LGT 2003 se aplicara a las reclamaciones económico-administrativas, lo que efectivamente sucedió con aquellas interpuestas a partir del 1 de julio de 2005. Ello supone, en definitiva, la expresión de la aplicación de la norma vigente al supuesto que nos ocupa, sin que quepa hablar de discriminación al resultar la nueva normativa mas beneficiosa para aquellos que se someten a su imperio, toda vez que un principio general de nuestro derecho, consagrado a la luz del artículo 9 de la Constitución, lo es la irretroactividad de las normas, salvo en aquellos supuestos en que se trate de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, lo que no acontece en el presente caso, en el que sin más nos encontramos ante una normativa tributaria mas favorable que no puede ser objeto, por las razones expuestas, de aplicación retroactiva» (FJ 9º).

VI.2.3.3.2. Retroacción de actuaciones y práctica de nuevas liquidaciones

La amplia extensión de la competencia revisora otorgada a los Tribunales Económico-Administrativos no les permite ordenar la retroacción de actuaciones cuando no existió vicio formal del procedimiento. STS de 7 de abril de 2011 (RC 872/2006).

«La fijación en el procedimiento de comprobación e investigación de los elementos y presupuestos relevantes tributariamente, para la procedente regularización tributaria, conlleva una serie de consecuencias jurídicas derivadas de la vinculación a los presupuestos del hecho normativos, de suerte que se conforma el presupuesto y base fáctico-jurídica que dota de validez y legitimación al acto liquidatorio. Si en el curso del procedimiento se ha realizado una valoración de elementos relevantes para determinar el quantum debeatur de la obligación tributaria, a la que se opuso la parte recurrente, logrando llevar al convencimiento del órgano llamado a controlar dicha actuación inspectora y liquidadora, de la falta de veracidad de la valoración y, por ende, de la falta de validez de la liquidación, no cabe, cuando no existe vicio formal del procedimiento, una retroacción de actuaciones, que más es una reconstrucción de un resultado equivocado derivado del ejercicio de las potestades que a tal fin tiene asignado la Inspección de los Tributos, a los efectos de una nuevas valoraciones hasta lograr el acierto en la determinación de los elementos relevantes; menos aún es factible que el Tribunal Económico Administrativo, excediéndose de sus funciones, indique siquiera como deben desarrollarse las potestades que a tal fin se le asigna normativamente a la Inspección de los Tributos, artº 13 del Reglamento General de Inspección, de cómo llevar a cabo la comprobación a los efectos de las actuaciones de valoración, indicando el método cuando este ya viene determinado en el artº 16.3 de la LIS, pues otra cosa no se desprende cuando el TEAC recoge en su resolución lo siguiente: "A juicio de este Tribunal, lo más razonable es establecer el valor de mercado de los camiones nuevos y, a partir de ese valor, determinar el valor dado por las partes a los camiones usados entregados en pago"; en definitiva, en un procedimiento en el que no existió una sola tacha formal, el TEAC debió limitarse a examinar la legalidad de la liquidación -y de la sanción impuesta- en base a los antecedentes y justificantes que la Inspección incorporó a las actas, conformadores de las posteriores liquidaciones y, puesto en duda la corrección de la valoración de los camiones por parte del sujeto pasivo, en el procedimiento revisor comprobar la veracidad de los hechos base del acto, concluido que la Administración no ha logrado probar la veracidad de dichos hechos, de las valoraciones, o mejor teniendo por acreditado lo contrario, esto es que la valoración resultaba incongruente y poco razonable, y habiendo llegado también a la conclusión de la improcedencia e incorrección de aplicar los valores declarados por el contribuyente, debió limitarse a declarar la nulidad de la liquidación -y sanción-, y no procurar la reconstrucción de los elementos relevantes determinante del acto impugnado mediante la correspondiente retroacción del procedimiento, sino que, artículo 101 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, la "estimación total o parcial de la reclamación o recurso declarando no ser conforme a derecho y anulando, total o parcialmente, el acto reclamado o recurrido", así como especificar "las medidas a adoptar para ajustar a derecho el acto objeto de reclamación o recurso", debió de proceder a anular las liquidaciones y sanciones combatidas, especificando las medidas a adoptar, en su caso, para ajustar a derecho las liquidaciones, y por otro lado entrar a dilucidar la conformidad a derecho de las sanciones por los motivos sustanciales hechos valer por la reclamante; y de ordenar nuevas medidas de ser procedentes, deberían llevarse a cabo en ejecución de la

resolución, sin que fuese correcto ordenar la retroacción de lo actuado a los fines referidos» (FJ 3º).

La concesión a la Administración tributaria de una tercera oportunidad de liquidar, habiendo errado en las dos primeras, no resulta necesariamente contraria al principio constitucional de seguridad jurídica y la doctrina sentada por esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo. SSTs de 3 de mayo de 2011 (RRCC 466/2009, 4723/2009 y 6393/2009).

«[...] no hay precepto legal o reglamentario, principio jurídico ni doctrina jurisprudencial alguna que impida automáticamente y con carácter general a la Administración ejercer las potestad que le ha atribuido el legislador una vez que, inicialmente actuada, su resultado es anulado por ser disconforme a derecho; ni el principio constitucional de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución Española, ni el deber de eficacia en su actuar que le exige el artículo 103.1 de la Carta Magna, pueden ser entendidos en esos términos.

Tampoco se puede aseverar categóricamente que, si la Administración tributaria yerra más de una vez en la realización de sus actuaciones de liquidación, pierde automáticamente la posibilidad de enmendar su error. La respuesta habrá de suministrarse a la luz de las circunstancias concurrentes en cada caso, ya que la anulación de un acto administrativo no conlleva automáticamente el decaimiento y la extinción de la potestad administrativa plasmada en el mismo, de modo que la Administración tributaria no pudiera volver a actuar, aun cuando tal potestad no haya prescrito; aun más, no le es exigible otro comportamiento en defensa del interés público y de los derechos de la Hacienda.

Lo único jurídicamente intolerable es la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la reincidencia en idéntico yerro una y otra vez. Una tesitura así atentaría contra su deber constitucional de eficacia, desconociendo de paso el principio constitucional de seguridad jurídica e incurriendo en un indudable abuso de derecho. En ese escenario debe situarse nuestra jurisprudencia sobre las comprobaciones de valores inmotivadas, que hemos resumido en la sentencia de 24 de mayo de 2010 (casación en interés de ley 35/09, FJ 6º), como a continuación se sintetiza. [...]

En definitiva, si no existe una actitud contumaz de la Administración tributaria, si no se obstina en el mismo error, si no reincide en idéntico defecto una y otra vez, ninguna tacha cabe oponer a que, anulado el acto viciado, la Administración retrotraiga las actuaciones para volver a liquidar. Esto es lo que sucede en el presente caso, en el que nada tiene que ver la causa de la primera anulación y la vuelta atrás en las actuaciones inspectoras (comprobar las fechas de adquisición de las acciones transmitidas para calcular el incremento de patrimonio) con el defecto que motivó la segunda (la falta de incoación de la correspondiente acta de inspección y la necesidad de poner de manifiesto para alegaciones la propuesta de liquidación antes de la emisión de la segunda liquidación)» (FJ 3º).

No cabe retrotraer las actuaciones cuando la liquidación tributaria examinada adolezca de un defecto sustantivo, debiendo limitarse el pronunciamiento económico-administrativo a anularla o, a declarar su nulidad, si se encuentra aquejada de alguno de los vicios que la determinan, pero lo dicho no trae de suyo

que le esté vedado a la Administración aprobar otra liquidación. STS de 26 de marzo de 2012 (RC 5827/2009). Contiene voto particular contrario.

«[...] los artículos 169 de la Ley de 1963 y 40 del Reglamento de 1996 atribuían al órgano competente para decidir la reclamación en cualquier instancia la revisión de todas las cuestiones que ofreciese el expediente de gestión y el de reclamación ante el órgano inferior, hubiesen sido o no planteadas por los interesados. En cuanto a su contenido, la resolución que adoptasen los órganos de revisión, como establecía el artículo 101.5.b) del mismo Reglamento, estimaría total o parcialmente la reclamación o el recurso declarando no ser conforme a derecho y anulando total o parcialmente el acto reclamado o recurrido; en su caso, especificaría las medidas a adoptar para ajustar dicho acto a derecho.

El régimen jurídico expuesto, como hemos reconocido en reiteradas ocasiones, otorga a los tribunales económico-administrativos una amplia facultad revisora, que va desde la mera modificación a la nulidad radical de los actos impugnados y que les faculta para decidir cuantas cuestiones se deriven del expediente, hayan sido o no planteadas por las partes (sentencia de 11 de marzo de 2010, casación 8651/04, FJ 4º). Tan amplias facultades deben ir acompañadas de las garantías necesarias para preservar la seguridad jurídica subjetiva y la defensa en plenitud de los derechos de los interesados (sentencia de 30 de junio de 2001, casación 3958/07, FJ 3º), dentro siempre de los límites propios de la función que tienen atribuida.

Por ello, les cabe, en efecto, (a) resolver la cuestión de fondo, (i) declarando la nulidad del acto impugnado o (ii) anulándolo total o parcialmente, (iii) suministrando, incluso, a los órganos de gestión las bases con las que aprobar una nueva liquidación. Pueden también (b) aprobar resoluciones que expulsen del mundo del derecho dicho acto porque (i) ha sido adoptado sin cumplir las garantías formales y procedimentales dispuestas en el ordenamiento jurídico o (ii) sin contar con los elementos de juicio indispensables para decidir, ordenando dar marcha atrás, retrotraer las actuaciones y reproducir el camino, ya sin los defectos o las carencias inicialmente detectadas (contenido de la decisión que, por cierto, no estaba previsto expresamente en cuanto tal en ninguno de los preceptos invocados por el abogado del Estado, aunque sí se contempla hoy en los artículos 239.3 de la Ley General Tributaria de 2003 y 66.4 del Reglamento que la desarrolla en materia de revisión).

Ahora bien, si optan por la retroacción de actuaciones no pueden olvidar que en nuestro sistema jurídico tal remedio constituye un instrumento para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la lesión; se trata de subsanar defectos o vicios formales (el propio artículo 239.3 de la nueva Ley General Tributaria, en su segundo párrafo, así lo expresa con meridiana claridad). O, a lo sumo, para integrar los expedientes de comprobación e inspección cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no se cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación; se trata de acopiar los datos de hecho indispensables para dictar una decisión ajustada a derecho, que, por la ausencia de los mismos, no se sabe si es sustancialmente correcta o no.

Desde antiguo este es el criterio del Tribunal Supremo [pueden consultarse las sentencias de 30 de noviembre de 1995 (apelación 945/92, FJ. 2º); 15 de noviembre de 1996 (apelación 2676/92, FJ 4º); y 29 de diciembre de 1998 (casación 4678/93, FJ 3º);

más recientemente, las sentencias de 26 de enero de 2002 (casación 7161/96, FJ 4º); 9 de mayo de 2003 (casación 6083/98, FJ 3º); 19 de septiembre de 2008 (casación para la unificación de doctrina 533/04, FJ 4º); 24 de mayo de 2010 (casación interés de ley 35/09, FJ 6º); y 21 de junio de 2010 (casación para la unificación de doctrina 7/05, FJ 3º), entre otras muchas].

Desde luego, la retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Es decir, cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo material alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar marcha atrás. Ahora bien, si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa, no cabe retrotraer para que la Administración rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión.

La mencionada jurisprudencia, sin embargo, ha establecido un límite a la posibilidad de que la Administración liquide de nuevo cuando, retrotraídas las actuaciones, vuelve a dictarse un acto que adolece del mismo o similar vicio que el inicialmente anulado. El Tribunal Supremo ha entendido que, en tales tesituras, la «santidad de la cosa juzgada» impide dictar una tercera liquidación [sentencia de 7 de octubre de 2000 (casación 3090/94, FJ)], en aras de la seguridad jurídica. En realidad, cuando ocurre tal, si el defecto es reiterado, se produce un acto que frontalmente no ejecuta la decisión económico-administrativa o jurisdiccional que ordenó la retroacción de las actuaciones para practicar una nueva liquidación sin el vicio que motivó la anulación.

En esas situaciones, la imposibilidad de reconocer a la Administración una tercera oportunidad deriva del principio de buena fe al que están sujetas las administraciones públicas en su actuación (artículo 3.1 de la Ley 30/1992) y es consecuencia de la fuerza inherente al principio de proporcionalidad que debe presidir la aplicación del sistema tributario, conforme dispone hoy el artículo 3.2 de la Ley General Tributaria de 2003, entendido como la adecuación entre medios y fines. Es, además, corolario de la proscripción del abuso de derecho, que a su vez dimana del pleno sometimiento de las administraciones públicas a la ley y al derecho ex artículo 103.1 de la Constitución española. Jurídicamente resulta intolerable la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la repetición de idéntico yerro, por atentar contra su deber de eficacia, impuesto en el mencionado precepto constitucional, desconociendo el principio de seguridad jurídica, proclamado en el artículo 9.3 de la propia Norma Fundamental [véanse tres sentencias de 3 de mayo de 2011 (casaciones 466/98, 4723/09 y 6393/09, FJ 3º en los tres casos)].

En el caso de resoluciones jurisdiccionales, habría que añadir que la nueva liquidación que reincide en el error constituye en realidad un acto dictado en contradicción con lo ejecutoriado, nulo de pleno derecho en virtud del artículo 103.4 de la Ley de esta jurisdicción.

En el presente supuesto, el Tribunal Económico-Administrativo Regional apreció defectos de fondo en la liquidación, como era la improcedente aplicación de un régimen jurídico derogado. En lugar de limitarse a anular, por tal causa, los actos impugnados, acordó devolver el expediente a la Inspección para que, de conformidad con «la normativa vigente determine el régimen tributario aplicable», practicándose nuevas liquidaciones y, en su caso, infligiéndose las correspondientes sanciones. Es evidente que no se trataba de un defecto procedimental o formal, sino de fondo, que

atañía a la selección de la norma aplicable para practicar la liquidación. El órgano de revisión, en un claro exceso, actuó frente a la liquidación impugnada como el inspector jefe respeto de la propuesta elevada por el actuario, en el seno de un procedimiento de inspección, desconociendo el principio al que hacíamos referencia en el segundo párrafo de este fundamento jurídico. No le cabía actuar así por lo ya dicho, y mucho menos dejando la puerta abierta a nuevas sanciones, pues esa reproducción del camino para castigar otra vez contraviene frontalmente el principio ne bis in idem, en su dimensión procedimental [véanse las sentencias de 22 de marzo de 2010 (casación 997/06, FJ 4º) y 11 de julio de 2011 (casación 238/09, FJ 3º)]» (FJ 3º).

«[...] el hecho de que no quepa retrotraer las actuaciones cuando la liquidación adolece de un defecto sustantivo, debiendo limitarse el pronunciamiento económico-administrativo a anularla o, a declarar su nulidad, si se encuentra aquejado de alguno de los vicios que la determinan, no trae de suyo que le esté vedado a la Administración aprobar otra liquidación, ganando “firmeza” las autoliquidaciones del sujeto pasivo, que devienen ya irrevisables. Como en cualquier otro sector del derecho administrativo, ante tal tesitura, la Administración puede dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad no haya prescrito. Esto es, una vez anulada una liquidación tributaria en la vía económico-administrativa por razones de fondo, le cabe a la Administración liquidar de nuevo si no ha decaído su derecho por el transcurso del tiempo. Y en este punto se ha de tener en cuenta nuestra jurisprudencia sobre la interrupción de la prescripción y la negativa de este Tribunal Supremo a reconocer tales efectos a los actos nulos de pleno derecho [véase, por todas, la sentencia de 11 de febrero de 2010 (casación 1198/01, FJ 4º) y las que en ella se citan].

Por ello, en cuanto se entienda que el pronunciamiento de la Sala de instancia impide a la Administración liquidar el impuesto sobre sociedades de «Acampo» aun cuando su potestad no haya prescrito, debe ser corregido. En realidad, este es el planteamiento que subyace a la tesis de la Administración recurrente, que, en esencia, viene a coincidir con el planteamiento de la Audiencia Nacional. Lo que ocurre es que los jueces a quo realizan, a nuestro juicio, un pronunciamiento excesivo al decir que, con la anulación de las dos resoluciones económico-administrativas, queda subsistente la autoliquidación de la entidad en la que se aplica la exención controvertida, porque es evidente que no están haciendo una proclamación obvia y que, en realidad, están dando a entender que la Administración no puede volver a liquidar. Esa solución de la sentencia impugnada implica que a la Administración se le impone la tesitura de acertar a la primera, de modo que si yerra ya no tiene posibilidad alguna de liquidar el tributo, aun cuando su potestad no haya prescrito, conclusión que, a nuestro juicio, carece de sustento normativo, tanto ordinario como constitucional. Aún más, el ya mencionado principio de eficacia administrativa y el diseño de un sistema tributario justo en el que cada cual ha de tributar de acuerdo con su capacidad económica (artículo 31.1 de la Constitución) abogan por una solución distinta, siempre, claro está, que la seguridad jurídica quede salvaguardada mediante el respeto de los plazos de prescripción y las garantías de defensa del contribuyente debidamente satisfechas» (FJ 4º).

La anulación de la liquidación por resolución del Tribunal Económico-Administrativo no impide que el órgano de gestión tributaria abra después un expediente de fraude de ley tributaria, debiéndose entender interrumpida la prescripción del derecho a liquidar por las actuaciones vinculadas a la liquidación

inicial que resultó anulada. SSTS de 14 de junio de 2012 (RC 5043/2009, 6219/2009, 6386/2009 y 2413/2010).

«[...] la peculiaridad del caso que enjuicamos, en el que la declaración de nulidad de la primera liquidación originó que la organización de gestión tributaria abriese al recurrente un expediente de fraude de ley, según lo normado en el artículo 24 de la LGT de 1963, en el que se establece que "para declarar que existe fraude de Ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado", siendo precisamente este dato el que ha originado el debate en torno a si tal actuación administrativa, por ser mera ejecución de lo acordado por el TEARC, no habría prescrito o si, por el contrario, al tener naturaleza autónoma, debería de considerarse prescrita al no haber interrumpido el transcurso del tiempo de prescripción las actuaciones que habían generado la decisión adoptada en el procedimiento económico-administrativo de anular la liquidación a la que se había llegado por la vía de calificar los hechos como un supuesto de negocio indirecto.

La perplejidad ante el dilema ha de resolverse en el sentido de afirmar que si bien es cierto que la fase estrictamente ejecutiva de la resolución del TEARC ha de entenderse consumada con la ejecución de la declaración de nulidad, sin embargo también lo es que esta ejecución abre el paso a la posibilidad de la Administración de corregir el yerro cometido mediante la práctica de una nueva liquidación, salvo que hubiere prescrito su derecho a hacerlo, aunque en todo caso el cómputo del tiempo de prescripción ha de entenderse interrumpido por las actuaciones vinculadas a la liquidación anulada -siempre que no haya sido por causa de nulidad de pleno derecho- pues aquellas son las que sirven de base a la nueva que se practique, en cuanto que al recaer sobre los mismos hechos con trascendencia tributaria, no cabe negarles su finalidad de comprobación y liquidación de los mismos.

No hay razón para variar esta doctrina en el supuesto de la apertura de un expediente de fraude: su viabilidad depende de una previa actuación administrativa de comprobación que induzca al órgano de gestión a apreciar la posibilidad de que concurra el tipo descrito en el art. 24 de LGT de 1963, momento en que para alcanzar las consecuencias fiscales que en el mismo se autorizan, impone la Ley la garantía complementaria del expediente especial que, no obstante, no deja de ser una derivación del ordinario y en torno a los mismos hechos y en este sentido perfectamente integrable en el procedimiento general de comprobación e investigación y por esto afectado por los actos de interrupción de la prescripción que concurran en el mismo, todo lo cual determina que debemos estimar el motivo» (FJ 3º).

VI.2.4. RECURSO DE ALZADA

VI.2.4.1. Naturaleza

En los casos en que sea obligatorio para agotar la vía administrativa, el principio *pro actione* no puede convertirlo en potestativo. El interesado podía y puede optar por acudir directamente al Tribunal Económico-Administrativo Central, evitándose la primera instancia, pero no le cabía ni le cabe dirigirse únicamente al Tribunal Económico-Administrativo Regional si la cuantía del asunto hacía preceptiva la alzada. SSTS de 14 de noviembre de 2011 (RC 3882/2009).

«El principio pro actione no puede convertir en potestativa una vía de recurso legalmente obligatoria, como era en el presente caso la alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, a la vista de la cuantía de la reclamación interpuesta en primera instancia ante el Regional de Cataluña.

[...]

Podemos acabar recordando que, según ha señalado el Tribunal Constitucional, el principio pro actione no debe entenderse como la forzosa selección de la interpretación más favorable a la admisión o a la resolución del problema de fondo (sentencias 207/1998, FJ 2º; 78/1999, FJ 3º; 64/2005, FJ 2º; y 75/2008, FJ 2º, entre otras muchas). Tal principio implica la interdicción de aquellas decisiones de inadmisión —o de no pronunciamiento— que por su rigorismo, por su formalismo excesivo o por cualquier otra razón revelen una clara desproporción entre los fines que aquellas causas de inadmisión —o no pronunciamiento sobre el fondo— preservan y los intereses que sacrifican (entre otras muchas, sentencias 160/2001, FJ 3º; 27/2003, FJ 4º; y 75/2008, FJ 2º)» (FJ 3º).

VI.2.4.2. Cómputo del plazo de interposición

Es necesario interpretar restrictivamente lo dispuesto en el artículo 68.1.d) del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo: «[l]os escritos y documentos referentes a las reclamaciones económico-administrativas se presentarán, a elección de los interesados, en alguna de las oficinas siguientes durante las horas en que, respectivamente, estén abiertas al público: [...] d) En cualquiera de las oficinas del Ministerio de Economía y Hacienda o de las Entidades dependientes del mismo». **STS de 16 de febrero de 2011 (RC 5564/2006).**

«la mención de una fecha en el Registro de Salida del propio órgano recurrente, sólo puede garantizar que el escrito fue entregado a dicho Registro en la citada fecha, pero no que en esa fecha tuviese entrada en el Tribunal Económico-Administrativo Central, tal cual se exige en el artículo 121 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico Administrativas; y es que en las comunicaciones entre órganos, por razón de una mayor transparencia en el cumplimiento de los requisitos formales y temporales, debe extremarse el celo, por lo que el artículo 68.1.d) de dicho Reglamento debe ser interpretado, restrictivamente y, por tanto, no ser aplicado en los casos de presentación en las mismas dependencias a que pertenece el órgano que presenta el escrito.

Por lo tanto, siendo la fecha de notificación la de 10 de julio de 2000, el plazo de 15 días para la presentación de la alzada ante el TEAC había fenecido el 4 de agosto de 2000, y el recurso debió declararse extemporáneo» (FJ 2º).

Pese a la literalidad del artículo 240 de la Ley General Tributaria de 2003, el transcurso del plazo de un año sin resolución expresa y el de un mes posterior a dicho plazo, no autoriza a declarar la extemporaneidad del recurso de alzada, dada la doctrina que acerca del silencio han elaborado tanto el Tribunal Constitucional como este Tribunal Supremo. STS de 17 de noviembre de 2011 (RC 4891/2007, FJ 4º).

Remitiendo a la doctrina sentada en la anterior, la STS de 22 de noviembre de 2011 (RC 7195/2010) considera que no cabe declarar extemporánea la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la desestimación presunta por silencio de una solicitud de rectificación de autoliquidación, habiendo transcurrido el plazo de un mes desde esa tácita desestimación.

«[...] el TEAC no debió de inadmitir la reclamación formulada por la recurrente contra la desestimación presunta referida y ello porque, aunque la parte afectada no interpusiera la reclamación económico-administrativa al mes de la resolución presunta y lo hiciera con posterioridad, no puede en ningún caso privarle de su derecho a presentar los recursos previstos legalmente, que en este supuesto lo eran en propia vía administrativa (ante el TEAC), porque el claro incumplimiento de la obligación legal de resolver por parte de la Administración no puede perjudicar al interesado, en el ejercicio del derecho fundamental a obtener una tutela judicial efectiva, que también se extiende a la vía de los recursos administrativos en cuanto son la antesala necesaria, como ocurre en el presente caso, del control jurisdiccional que ejercen los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa» (FJ 3º).

El plazo de interposición del recurso de alzada es legalmente único e improrrogable. STS de 2 de marzo de 2012 (RRCC 4278/2008 y 4863/2008, FJ 2º).

El mes de agosto no es inhábil, a estos efectos. STS de 4 de octubre de 2012 (RC 5257/2010).

«El recurso de casación se fundamenta en dos motivos fundados en el artículo 88.1.d) de la LJC.

En el primero se argumenta que el recurso de alzada en el ámbito económico-administrativo cubre el mismo trámite que la reclamación previa a la vía jurisdiccional y que, en aplicación del artículo 130 de la LEC, en relación con el 183 de la LOPJ, en su redactado actual, establece la inhabilidad del mes de agosto, lo que conllevaría que el sentido del fallo de la sentencia de instancia habría sido distinto, pues el escrito de alzada debería haberse considerado presentado dentro de plazo.

Es cierto que tales preceptos señalan que el mes de agosto es inhábil, pero también lo es que se refieren a las actuaciones judiciales, soslayando la recurrente que el recurso de alzada en el ámbito económico-administrativo no es una actuación judicial, sino un recurso administrativo, razón por la que no resultan de aplicación los preceptos invocados por la recurrente, debiendo, por tanto, atenderse al cómputo de los plazos previsto en el artículo 48 de la Ley 30/1992, donde tras no indicar el carácter inhábil del mes de agosto, en su apartado 2, y para los plazos fijados en meses, señala que se computan a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación, y que si en el mes de vencimiento no hubiese día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes» (FJ 2º).

VI.2.4.3. Cómputo de la cuantía

Cuando el acto administrativo impugnado deniega una parte de la cantidad total a compensar solicitada por el sujeto pasivo en la correspondiente autoliquidación por el impuesto sobre el valor añadido, será la cuantía en la que el acto liquidatorio recurrido minore la compensación solicitada. STS de 7 de abril de 2011 (RC 5247/2007).

«[...] el art. 46 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, disponía, en lo que aquí interesa, lo siguiente:

«1. Para determinar la cuantía de las reclamaciones económico-administrativas, se atenderá, con carácter general, a la cantidad total objeto del acto administrativo.

2. En particular, la cuantía vendrá determinada:

a) Por la base o valor de los bienes o derechos de que se trate, en los casos a que se refiere el artículo 38.1.c).

b) Por el importe de la deuda tributaria objeto de la reclamación [...]».

El problema reside, por tanto, en determinar qué debe entenderse por «cantidad total objeto del acto administrativo» y, en particular, por «importe de la deuda tributaria objeto de la reclamación», cuando el acto administrativo impugnado deniega, como aquí sucede, una parte de la cantidad total a compensar solicitada por el sujeto pasivo en la correspondiente autoliquidación por el IVA.

Para la Sala de instancia, la «cantidad total objeto del acto administrativo» viene determinada por la suma de dos conceptos, a saber, el importe de las cuotas a compensar en periodos posteriores consignado por el obligado tributario en su declaración-liquidación y el importe de la liquidación practicada por la Administración tributaria, pues, a su entender, «la liquidación impugnada contiene un doble pronunciamiento, de un lado, rechaza la compensación solicitada por la recurrente y, de otro lado, declara un saldo a favor de la Hacienda Pública» (FD Tercero). Y no le falta razón.

Es evidente que, atendiendo a la mecánica liquidatoria del IVA, el importe de la deuda tributaria por dicho impuesto podrá ser positivo o negativo, según que las cuotas devengadas en el ejercicio o periodo considerado superen o no las cuotas soportadas deducibles durante el mismo lapso temporal. En este último supuesto surgirá un crédito tributario a compensar con las deudas resultantes de las siguientes autoliquidaciones, o a devolver, si el sujeto pasivo opta por solicitar dicha devolución conforme a las condiciones, términos, requisitos y procedimiento previstos reglamentariamente.

Por tanto, cuando el sujeto pasivo obtenga como resultado de su autoliquidación por el IVA un crédito tributario a compensar con las deudas tributarias de las siguientes autoliquidaciones y el importe de dicho crédito resulte minorado como consecuencia de la liquidación practicada por la Administración tributaria, tras la pertinente actuación de comprobación, sólo una interpretación literal de la expresión «cantidad total objeto del acto administrativo» permitirá entender que la cuantía de la reclamación económico-administrativa deducida contra ese acto de liquidación será el importe que en el mismo aparezca reflejado, importe que, en ningún caso, podrá identificarse con el de «la deuda tributaria objeto de la reclamación», pues éste vendrá determinado por la cuantía en la que el acto liquidatorio recurrido minore la compensación solicitada, en la medida en que tal compensación, si finalmente se confirma la liquidación reclamada, se convertirá en deuda tributaria, al no poder deducirse en los siguientes periodos de liquidación» (FJ 4º).

Criterio reiterado en las STS de 12 de mayo de 2011 (RC 4613/2008, FJ 3º) y 26 de marzo de 2012 (RC 4602/2008), en esta última cuando la liquidación tributaria reduce a cero la cantidad solicitada a compensar, como sigue:

«Cuando el sujeto pasivo obtiene como resultado de su autoliquidación por el impuesto sobre el valor añadido un crédito tributario y su importe es reducido a cero por una liquidación practicada por la Administración, tras la pertinente comprobación, sea cual sea la causa, sólo una interpretación literal de la expresión «cantidad total objeto del acto administrativo» permite entender que la cuantía de la reclamación económico-administrativa que tenga por objeto ese acto liquidatorio será la suma que en el mismo aparezca reflejada, puesto que el «importe de la deuda tributaria objeto de la reclamación» no sería ese sino, precisamente, aquella cuantía en la que la liquidación minore la devolución solicitada, puesto que la misma se convertirá en deuda tributaria, si finalmente se confirma la liquidación reclamada» (FJ 3º).

Cuando el acto administrativo minora el importe de la base imponible negativa de un sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades, a compensar con las positivas de los siguientes ejercicios, la repercusión que en la cuota del impuesto sobre sociedades de los siguientes ejercicios tendría la minoración de las bases imponibles negativas a compensar con las positivas de los futuros ejercicios hasta el límite máximo legalmente previsto. STS de 30 de enero de 2012 (RC 4675/2007).

«El artículo 46 del Real Decreto 391/1996 [...] dispuso que para fijar la cuantía de las reclamaciones económico-administrativas se atendería, con carácter general, a la cantidad total objeto del acto administrativo, previendo que, en particular, vendría determinada por la base o el valor de los bienes o derechos, en los casos del mencionado artículo 38.1.c), o por el importe de la deuda tributaria objeto de la reclamación.

El problema reside, por tanto, en decidir qué debía entenderse por «cantidad total objeto del acto administrativo» y, en particular, por «importe de la deuda tributaria objeto de la reclamación», cuando el acto administrativo reclamado minora, como aquí sucede, el importe de la base imponible negativa de un sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades, a compensar con las positivas de los siguientes ejercicios.

Sólo una interpretación literal de la expresión «cantidad total objeto del acto administrativo» permitiría entender que la cuantía de la reclamación económico-administrativa deducida contra ese acto de liquidación era la suma que en el mismo aparecía reflejada, en este caso 8.040 pesetas (48,32 euros) a devolver. En efecto, el «importe de la deuda tributaria objeto de la reclamación» no era ese sino, precisamente, la repercusión que en la cuota del impuesto sobre sociedades de los siguientes ejercicios tendría la minoración de las bases imponibles negativas a compensar con las positivas de los futuros ejercicios hasta el límite máximo legalmente previsto, ya que ese montante devendría deuda tributaria en los períodos impositivos venideros, de confirmarse la liquidación reclamada, salvo en el caso de que «PISA» no obtuviera base imponible positiva alguna hasta agotar el número máximo de ejercicios legalmente previsto para proceder a esa compensación, circunstancia que a estos efectos resulta irrelevante. [...]» (FJ 4º).

VI.2.4.4. Legitimación.

Al Director General de Tributos de una Comunidad Autónoma no se le aplica la misma doctrina jurisprudencial existente para los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda o los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre la exigencia de constancia fehaciente de la fecha de notificación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional para determinar el *dies a quo* del cómputo del plazo para interponer recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central. STS de 23 de abril de 2012 (RC 5017/2009).

«En la sentencia de 17 de febrero de 2010 (casación 11036/04, FJ 3º) resumimos como sigue nuestra doctrina sobre la observancia del plazo establecido para la interposición del recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central por los órganos administrativos legitimados y sobre las consecuencias de su inobservancia:

a) Cuando la remisión de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional a los órganos legitimados para recurrir no se hace en el plazo previsto, pero se deja constancia expresa en las actuaciones de la fecha de notificación a los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda o a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el plazo para la interposición del recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central se cuenta desde el siguiente al de su notificación o comunicación. En estos casos, el incumplimiento del plazo previsto en el artículo 103 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas de 1996 no tiene carácter invalidante de la notificación o comunicación de la resolución realizada fuera del perentorio término establecido. Se trata de una simple irregularidad no invalidante.

b) Si no hay constancia de la fecha de recepción de la notificación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional y no es posible, por tanto, saber si el recurso de alzada fue presentado en el improrrogable plazo previsto al efecto, hay que aplicar el artículo 103 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas y exigir el estricto cumplimiento del plazo de cinco días de remisión por parte del Tribunal Regional de la resolución estimatoria. En esta situación, el incumplimiento de ese término sin consecuencias jurídicas negativas equivaldría a admitir la prórroga indefinida del plazo de interposición de la alzada por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda o por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, pues no se trata de una notificación a una persona jurídica distinta sino de una comunicación entre órganos de la misma Administración General del Estado.

c) No resulta admisible en tales circunstancias que la Administración señale la fecha en la que se da por notificada, sin justificarla.

Pues bien, el presente recurso de casación no puede ser rechazado a limine en aplicación de esta doctrina porque no está formulada respecto del Director General de Tributos de una Comunidad Autónoma, sino respecto de los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y de los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, órganos directivos que se integran en la Administración General del Estado, de la que también forman parte los tribunales económico-administrativos» (FJ 2º).

«[...] El problema es que no concurre la premisa en la que se asienta la ratio decidendi de la sentencia recurrida, esto es, que «cuestionada [...] la interposición del recurso en

plazo, la mera alegación de la fecha de notificación de la resolución sin aportación de ninguna certificación o documentación donde se pueda deducir de forma fehaciente la misma no es suficiente para acreditar que el recurso de alzada se interpuso en tiempo hábil para ello» (FJ 3º). Y no concurre porque tal exigencia se deriva de la consolidada jurisprudencia de esta Sala, a la que hemos hecho alusión en el fundamento de derecho segundo, referida a los recursos de alzada promovidos por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda o por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria contra las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativo Regionales, porque en tal caso no se trata de una notificación practicada a una persona jurídica distinta sino de una comunicación entre órganos de la misma Administración General del Estado. Sin embargo, en el presente supuesto el recurso de alzada fue interpuesto por el Director General de Tributos de la Comunidad Autónoma de Madrid, luego la situación no es la misma.

[...] No constando la fecha de notificación a la Administración autonómica de la resolución que impugnó en alzada y no siéndole exigible su acreditación, por lo que acaba de exponerse, ha de entenderse temporáneo el recurso de alzada que el Director General de Tributos de la Comunidad Autónoma interpuso contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, en aplicación del artículo 58.3 de la Ley 30/1992, porque habría que atender a la fecha en que se dio por notificada o a la fecha en la que lo promovió, tal y como sostiene la Administración recurrente.

Es patente que la Sala de instancia no aplicó este precepto porque entendió que no operaba, al considerar que la Comunidad de Madrid estaba obligada a acreditar cuándo se le notificó la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional, pero no siéndole exigible dicha obligación el mencionado artículo 58.3 es el precepto que debe entrar en juego, por lo que no cabe entender, como hace «Talgo», que ni siquiera este recurso debiera haber superado el juicio de relevancia exigido por el artículo 89.2 de la Ley reguladora de esta jurisdicción contencioso-administrativa.

Es evidente, además, que si no puede acreditarse que la notificación de la resolución se produjo dentro del plazo establecido a tal efecto, no cabe suponer que tal cosa sucedió en perjuicio de la Administración interesada, cuando no estaba obligada a demostrar el momento en que se le notificó, manifestándose así el defecto en la notificación que permite aplicar el artículo 58.3 de la Ley 30/1992» (FJ 4º).

VI.2.4.4.1. Requisitos a observar por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda o los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

- a) Las fechas a tener en cuenta para comprobar si el recurso de alzada fue interpuesto dentro de plazo son la de notificación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de instancia y la de presentación del escrito de impugnación en el registro del Tribunal Económico-Administrativo Central. STS de 27 de junio de 2011 (RC 5874/2008). Remite a la previa de 8 de mayo de 2009 (RC 7458/2003, FJ 3º).**

«En nuestra sentencia de 8 de mayo de 2009 (casación7458/03, FJ 3º), hemos afirmado que, conforme a lo dispuesto en los artículos 121.1 y 122.1 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, las fechas a tener en

cuenta para comprobar si el recurso de alzada fue interpuesto dentro de plazo son la de notificación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de instancia y la de presentación del escrito de impugnación en el registro del Tribunal Económico-Administrativo Central.

Si no se hiciera así se estaría dando un trato de privilegio a la Administración frente a los particulares, dejando en sus manos la facultad de fijar, casi con absoluta libertad, la determinación de la fecha ad quem en la interposición de los recursos, cuando es ella la que ejercita la impugnación. Como dijimos en la sentencia de 21 de enero de 2002 (casación 7368/96, FF JJ 4º y 5º), resulta

«[...] inadmisibles en un Estado de derecho que el plazo para interponer un recurso quede a merced del Órgano administrativo recurrente, y que, además, este se niegue a facilitar los datos que sólo él posee, que permitan conocer el dies a quo del plazo reglamentario, circunstancia que ha ocurrido en el caso de autos, en el que se ha vulnerado el principio de derecho que dispone que no puede beneficiarse de los vicios o defectos jurídicos aquel que los ha cometido, en este caso la Administración Tributaria.

[...] Ha desaparecido, pues, todo vestigio de competencias jurisdiccionales en su sentido estricto, conferidas a la Administración Tributaria, por ello la legitimación de los Directores Generales, del Ministerio de Hacienda, et alii, para interponer recursos de alzada contra las resoluciones estimatorias, ha de ser examinada, como hacemos a continuación, desde la perspectiva del Derecho administrativo.

[...] y en esta consideración de "partes" procedimentales, carecen de privilegio alguno en cuanto al cómputo e improrrogabilidad de los plazos, antes al contrario, como el recurso de alzada es una modalidad muy peculiar de posible anulación de actos administrativos (resoluciones de los T.T.E.E.A.A.) declarativos de derechos, el rigor exigido en el cumplimiento de los plazos de remisión de las resoluciones estimatorias a estas "partes", del plazo de interposición del recurso de alzada, y de la justificación de la recepción de las mismas debe ser absoluto [...]» (FJ 2º).

- b) Habiendo constancia indubitada en las actuaciones de la fecha de recepción de la comunicación por los órganos legitimados para recurrir, el incumplimiento del plazo de cinco días previsto en el artículo 103 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por Real Decreto 396/1996, de 1 de marzo, para la remisión por el Tribunal Económico Administrativo Regional o Local de su resolución a dichos órganos, no invalida la notificación o comunicación realizada fuera del preteritorio plazo establecido. Se trata de una simple irregularidad no invalidante. SSTS de 28 de febrero de 2012 (RC 5835/2007). Doctrina reiterada.**

«[C]uando la remisión de la resolución del Tribunal económico-administrativo regional a los órganos legitimados para recurrir no se hace en el plazo de los cinco días, pero se deja constancia expresa en las actuaciones de la fecha de notificación de la resolución estimatoria de la reclamación a los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda o a los Directores de Departamento de la AEAT, el plazo de quince días para la interposición del recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central se contará desde el siguiente al de su notificación o comunicación, sin que en tales casos de constancia indubitada en las actuaciones de la fecha de recepción de la comunicación por los órganos legitimados para recurrir, el

incumplimiento del plazo de cinco días previsto en el art. 103 del RPEA tenga carácter invalidante de la notificación o comunicación realizada fuera del perentorio plazo establecido. Se tratará de una simple irregularidad no invalidante».

c) Contenido del escrito de interposición. STS de 28 de marzo de 2011 (RC 2204/2007). Doctrina reiterada, diferenciando la situación existente antes y después de la entrada en vigor de la Ley General Tributaria de 2003.

«Así en la sentencia de 6 de marzo de 2008, dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina 316/04, hemos señalado, recordando la de 30 de enero del mismo año (casación para la unificación de doctrina 92/03), que:

«QUINTO.- [e]l art. 121.1 del Real Decreto 391/1996 [...] dispone que el recurso de alzada se interpondrá ante el Tribunal Regional o Local que hubiera dictado la resolución que se recurra en el plazo improrrogable de quince días, contados desde el siguiente al de su notificación. No obstante --dice el apartado 2--, si el recurso de alzada se promoviera por alguno de los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda o Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, "podrá" interponerse el recurso ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en el ya indicado plazo de quince días.

El contenido del escrito de interposición del recurso de alzada debe reunir una serie de requisitos. Así, según el art. 123.1 del citado [Reglamento], de idéntica redacción al art. 133.1 del Real Decreto 1999/1981, en el escrito de interposición de la alzada debe exponer el recurrente los motivos en que se funde y podrá acompañar los documentos que estime pertinentes, sin que en la segunda instancia (la de alzada) sea procedente la puesta de manifiesto del expediente para alegaciones, salvo en los casos previstos en el apartado 2 del art. 122.

A tenor del art. 122.2, de análoga redacción al art. 132, apartado 2, del [Reglamento] de 1981, cuando el recurso se interponga directamente ante el Tribunal Central, en virtud de lo previsto en el apartado 2 del artículo anterior --es decir, cuando el recurso de alzada se promueva por alguno de los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda o Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria--, el Secretario General, dentro de un plazo de ocho días, reclamará el expediente con todas las actuaciones al Tribunal Regional o Local correspondiente, al que se enviará el escrito de interposición del recurso, con objeto de que se dé vista del mismo, en unión de los expedientes, al reclamante y demás partes interesadas, con puesta de manifiesto de los expedientes durante el plazo de quince días para que en dicho plazo presenten las alegaciones que estimen convenientes (único supuesto de puesta de manifiesto del expediente para alegaciones en la segunda instancia además del caso de diligencias de prueba practicadas de oficio: art. 124.2).

Así pues, a diferencia de la posibilidad de iniciar la reclamación económica administrativa mediante escrito en el que el interesado se limite a pedir que se tenga por interpuesta la reclamación, a la manera de escrito de iniciación del proceso contencioso-administrativo, el escrito de interposición del recurso de alzada ha de contener necesariamente las alegaciones correspondientes (hechos, fundamentos jurídicos y petición que se concrete en el recurso) y los documentos que acompañen al mismo al no haber con posterioridad, en la segunda instancia de la vía económica administrativa, un trámite posterior de puesta de manifiesto del expediente para alegaciones y por ello no existe la posibilidad de iniciar el recurso de alzada mediante

un escrito en el que el interesado se limite a pedir que se tenga por interpuesto el recurso, reservándose la realización de las alegaciones para un momento posterior.

Además, pues, de los requisitos comunes a todo escrito de iniciación de un procedimiento, el recurso de alzada deberá contener, obligatoriamente, los hechos y fundamentos jurídicos que justifiquen la pretensión del recurrente. Y así, el art. 123.2 del Real Decreto 391/1996 (que es transcripción del art. 133.2 del Decreto 1999/1981) señala que "después de la presentación del escrito de interposición, no se admitirá documento alguno y el Tribunal mandará devolver de oficio los que se presenten, sin ulterior recurso".

La doctrina ha precisado que, aún cuando el art. 123.1 del [Reglamento] no exige la puesta de manifiesto previa del expediente para poder formular la interposición del recurso, parece evidente que si el recurrente estimase necesario el examen del expediente para fundar debidamente el recurso, tendrá derecho a ello, pudiendo examinar tanto el expediente de gestión para constatar algún dato que estime de interés para articular el recurso como el expediente correspondiente a la primera instancia para verificar cualquier otro extremo. Negar el acceso del recurrente al expediente podría colocarle en situación de indefensión.

La interpretación conjunta de los arts. 121 y 123 del Real Decreto 391/1996, al igual que la de sus homólogos arts. 131 y 133 del Real Decreto 1999/1981, determina, forzosamente, dada la radicalidad de los requisitos formales establecidos en los mismos para la viabilidad del recurso de alzada en vía económico administrativa y para que éste goce de la virtualidad de un acto impugnatorio propiamente dicho, que su escrito de interposición, en el plazo improrrogable de 15 días contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución del [Tribunal Económico-Administrativo Regional] que se intenta impugnar, contenga, ya, como algo insito y connatural al mismo, la exposición de los motivos en que se funde en cuanto que -como expresamente se precisa- no es procedente en la segunda instancia el trámite de puesta de manifiesto del expediente ni habrá periodo de alegaciones, debiendo formularse éstas en el mismo escrito de interposición.

De no observarse todos los condicionantes expuestos, no se estaría ante la presencia de un recurso de alzada ordinario en sentido estricto, con todos sus elementos de contraste justificativos, sino ante una virtual pretensión, vacía de contenido.

El cumplimiento de las formalidades y plazos indicados en la interposición del recurso de alzada obliga a todos los intervinientes, sin posibilidad de la concesión de plazos de cortesía o de una interpretación que pueda beneficiar a una de las partes en detrimento del principio de seguridad jurídica (derivado del cumplimiento del indicado plazo y formalidades procedimentales). Como decía esta Sala en su sentencia de 21 de enero de 2002 (rec. de casación num. 7368/1996), el [Tribunal Económico-Administrativo Central] debió tratar al Director General de Tributos como una parte recurrente, sin privilegio procedimental alguno, al igual que si se tratara de un recurso de alzada de un contribuyente.

Esta Sala y Sección, en su sentencia de 18 de septiembre de 2001 (rec. num. 3282/2000) ya había establecido que en los procedimientos tramitados con el Real Decreto 1999/1981 el escrito de interposición del recurso debía contener las alegaciones, entendiéndose en caso contrario, es decir, cuando sólo se anunciaba el recurso, que no

había verdadera interposición del recurso, ya que únicamente puede entenderse planteado cuando se presentan alegaciones.

La misma sentencia señaló que con los arts. 121, 122 y 123 del Real Decreto 391/1996 la solución era distinta, dando a entender que admitían el desdoblamiento del procedimiento entre anuncio del recurso y alegaciones.

Este criterio debe entenderse superado porque, comparando la redacción del art. 132.2 del Real decreto 1999/1981 con la del art. 122.2 del Real Decreto 391/1996 no se aprecia cambio sustantivo alguno. El primero establecía que se dará "vista del escrito de interposición del recurso" a las "demás partes interesadas" y la novedad introducida por el Real Decreto 391/1996 es que, además de las partes interesadas, se dará vista al "reclamante". El "reclamante" es el sujeto que instó la reclamación en primera instancia, siendo el órgano que interpone la alzada "el recurrente", término acuñado por el apartado 3 del art. 122 del Real Decreto 391/1996, en referencia a quien interpone el recurso.

Ítem más, si el escrito de interposición del recurso es un mero anuncio, las demás partes interesadas, entre las que se incluye al reclamante a cuyo favor produce efectos la resolución impugnada, desconocerán los motivos de impugnación del órgano directivo, pues el plazo de alegaciones es común de quince días, como prevé el num. 3 del art. 122 del Real Decreto 391/1996, lo que atentaría al derecho del administrado a la defensa y al orden público procesal pues primero debe exponer la parte que acciona y después la parte que ejerce la oposición. En conclusión, ni el Real Decreto 1999/1981 ni el Real Decreto 391/1996 preveían un procedimiento de interposición del recurso de alzada ordinario distinto según que el recurrente fuera el propio reclamante o alguno de los órganos directivos legitimados para su interposición, sino un único procedimiento consistente en la formulación de alegaciones en el mismo escrito de interposición sin admitir posteriormente documento alguno, lo que convierte el anuncio previo en una pretensión vacía de contenido, como decíamos en la sentencia de 18 de septiembre de 2001, impidiendo así tener por planteado el recurso".

SEXTO.- No desconoce, si embargo, la Sala, como se señalaba en la citada sentencia de 30 de Enero de 2008 , que "el nuevo régimen del recurso de alzada ordinario constituido por el art. 241 de la nueva Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, y por el art. 61.2 del "Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa" (RGRVA), aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, ofrece algunos aspectos de interés en la tramitación del recurso de alzada ordinario.

Se amplía el plazo de interposición a un mes, en lugar de los quince días que regían en el régimen anterior. El plazo obliga igualmente a los órganos administrativos legitimados para recurrir.

En cuanto al órgano al que debe dirigirse el recurso, éste se interpone ante el Tribunal Económico-Administrativo Central y se dirige al Tribunal que hubiese dictado la resolución recurrida, que, en el plazo de un mes, lo remitirá junto con el expediente de aplicación de los tributos y el de la reclamación al Tribunal Económico-Administrativo Central (art. 61.2, párrafo 1 del RGRVA).

El procedimiento a seguir es distinto según que el legitimado para recurrir hubiera estado personado o no en el procedimiento en primera instancia:

a) Cuando el recurrente hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el escrito de interposición -dice el art. 241.2 de la Ley 58/2003- deberá contener las alegaciones y adjuntará las pruebas oportunas, resultando admisibles únicamente las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia.

b) Cuando el legitimado para recurrir no hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, dice el art. 61.2, párrafo 2º, del RGRVA que el tribunal económico-administrativo regional o local le pondrá de manifiesto el doble expediente -el de aplicación de los tributos y el de la reclamación- para que pueda formular alegaciones en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación y, a continuación, dará traslado de ellas al reclamante en primera instancia y a los demás personados para que en el plazo de otro mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, puedan formular las alegaciones que estimen convenientes. (En total, dos meses para que las partes -las que se personaron y las que no- efectúen alegaciones). Una vez completados estos trámites, los expedientes se remitirán al Tribunal Económico-Administrativo Central.

Así pues, la Ley 58/2003 y su RGRVA de 13 de mayo de 2005 han introducido un cambio en la normativa reglamentaria anterior (Real Decreto 1999/1981 y Real Decreto 391/1996) al imponer el procedimiento de interposición con alegaciones sólo cuando el recurrente haya comparecido en la reclamación en primera instancia. Cuando el recurrente en alzada no hubiera comparecido en la reclamación, el procedimiento en alzada se desdobra en dos fases: simple anuncio y posterior formulación de alegaciones, tal como desarrolla el art. 61 del RGRVA».

La doctrina que acabamos de reproducir se encuentra recogida en numerosos pronunciamientos posteriores, entre los que pueden citarse, como más recientes, las sentencias de 8 de julio de 2010 (casación 4007/05, FJ 2º); 22 de abril de 2010 (casación 11225/04, FJ 2º); 25 de marzo de 2010 (casación 9213/04, FJ 2º); 11 de febrero de 2010 (casación 6855/04, FJ 2º); y 4 de noviembre de 2010 (casación 1264/07, FJ 3º)» (FJ 3º).

d) A los efectos de los artículos 241 de la Ley General Tributaria de 2003, y 61 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la misma, en materia de revisión en vía administrativa, no cabe entender que la Administración siempre es parte siempre en uno de naturaleza administrativa, como lo es la vía económico-administrativa. STS de 11 de junio de 2012 (RC 2763/2010).

«[...] La personación en un determinado proceso o procedimiento se ha de entender desde un punto de vista explícito, al definirse como el acto de comparecer formalmente como parte en un juicio -en este caso en un procedimiento administrativo de revisión- no pudiendo inferirse dicha personación con alusiones implícitas a circunstancias tales como la personalidad jurídica única con la que actúa la Administración o por que ha tenido la misma conocimiento pleno del expediente administrativo objeto del procedimiento de revisión, pues es lo cierto que no consta en el expediente de la reclamación que el Director del Departamento de Inspección estuviera personado en aquél tramitado ante el TEARC, lo que por otra parte le está vedado por mor del artículo 232 de la LGT 2003, que atribuye únicamente legitimación para personarse en la primera instancia del procedimiento económico-administrativo a los obligados tributarios, a los sujetos infractores así como a cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resultasen afectados por el acto o actuación tributaria.

En consecuencia, de acuerdo con lo previsto en los artículos 241.2 LGT 2003 y 61.2 del RGRVA, se ha de considerar que el órgano administrativo recurrente en alzada obró de manera correcta, tanto al interponer el recurso en el plazo de un mes a contar desde la notificación de la Resolución del TEARC -fecha de notificación 30 de noviembre de 2006, fecha de la interposición de la alzada 29 de diciembre de 2006- como al formular con fecha 22 de marzo de 2007 alegaciones, en el plazo de un mes a contar desde la fecha de notificación el 26 de febrero de 2007 de la puesta de manifiesto del expediente, no pudiendo, por tanto, apreciarse la extemporaneidad invocada en este primer motivo» (FJ 3º).

En el mismo sentido STS de 12 de junio de 2012 (RC 1934/2010).

VI.2.4.5. Actos no recurribles

El acto del secretario del Tribunal Económico-Administrativo Regional declarando correctamente ejecutada una previa resolución de ese mismo órgano administrativo revisor no es un acto de trámite, sino definitivo, y no se encuentra entre los susceptibles de recurso de alzada. STS de 27 de octubre de 2011 (RC 2852/2008, FJ 4º).

VI.2.4.6. Alcance de la revisión interesada

No existe un principio inmanente en nuestro ordenamiento que restrinja el alcance de la legitimación que para recurrir en alzada las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativo Regional se reconoce a los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda o los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, pudiendo mantener la legalidad del acto de liquidación con cualquiera de los motivos y de los razonamientos presentes en el procedimiento de gestión o inspección. STS de 23 de marzo de 2011 (RC 6285/2006, FJ 4º). Contiene voto particular en contra.

VI.3. EFECTOS DE LA DECLARACIÓN JUDICIAL DE NULIDAD DE PLENO DERECHO DE DISPOSICIONES GENERALES EN MATERIA TRIBUTARIA

STS de 7 de marzo de 2012 (RC 4941/2009, FJ 10º), que remite a la previa de 19 de diciembre de 2011 (RC 2884/2010, FJ 3º). Es necesario distinguir los siguientes supuestos:

- a) Las sentencias y actos administrativos que han adquirido firmeza antes de que la sentencia que declara la nulidad de la disposición que aplican alcance o tenga efectos generales resultan, como regla general, intangibles. El límite a partir del cual no puede invocarse dicha firmeza de los actos aplicativos de la norma anulada es la publicación del fallo anulatorio.**
- b) Las sentencias y actos que no hayan adquirido tal firmeza, frente a los que puede hacerse valer la declaración de nulidad de la disposición que aplicaron.**
- c) Las sanciones impuestas se ven, en todo caso, afectadas por la declaración de nulidad de la disposición con cuya base se aplicaron. En este supuesto, frente a la seguridad jurídica que fundamenta la regla general, prima la eficacia retroactiva o "ex tunc" de la anulación cuando ello suponga la**

exclusión o reducción de las sanciones impuestas, con el único límite de que se hayan ejecutado completamente».

VI.4. EFECTOS DE LA DECLARACIÓN JUDICIAL ANULATORIA DE UNA LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA.

Impide imputar al obligado tributario el retraso consecuente en el pago de la deuda tributaria nuevamente liquidada. SSTS de 14 de junio de 2012 (RRCC 2413/2010, 6386/2009, 6219/2009 y 5043/2009). Modificación de la doctrina previa y aplicación del mismo criterio que para los casos en que la declaración anulatoria se contenga en una resolución de un Tribunal Económico-Administrativo (véase el apartado 2.3.3.1.1). Se ha ido más allá de reconocer la improcedencia de exigir intereses de demora por el retraso de la Administración tributaria en la ejecución de la sentencia judicial, como hace la STS de 9 de febrero de 2012 (RC 6136/2010, FJ 8º), con remisión a otras previas.

«La estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia» (doctrina legal). STS de 19 de noviembre de 2012 (RCIL 1215/2011). Contiene votos particulares.

«TERCERO.- [...] esta Sala viene manteniendo la posibilidad de reiterar liquidaciones tributarias anuladas vía económico-administrativa por defectos procedimentales, a fin de que la Administración puede subsanar el vicio advertido, aunque la resolución no lo hubiese ordenado.

En este sentido, resultan significativas las sentencias de 26 de Marzo de 2012, (cas. 5827/2009) y de 14 de Junio de 2012, (casaciones 6219/2009 y 5043/2009), que resumen la posición de la Sala, basada en la doctrina de la conservación de los actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido de no haberse cometido la infracción procedimental que dio origen a la nulidad, así como en la posibilidad de convalidación por la Administración de los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan (art. 66 y 67 de la Ley 30/1992), aunque recuerdan los límites establecidos a partir de la sentencia de 7 de Octubre de 2000 (cas 3090/94), la prescripción y la santidad de la cosa juzgada, que impide reconocer una tercera oportunidad, en aras del principio de buena fe, al que están sujetas las Administraciones Públicas en su actuación (art. 3.1 de la Ley 30/1992), por la proscripción del abuso de derecho y por el principio de seguridad jurídica proclamado en el art. 9.3 de la Constitución.

En cambio, esta Sala ha negado la retroacción de actuaciones para los supuestos de vicios de fondo apreciados en vía económico-administrativa.

Así, las sentencias de 7 de Abril de 2011 (cas. 872/2006) y de 26 de Marzo de 2012 (cas. 5827/2009) antes referida, aunque esta última matizó la doctrina, al señalar que el hecho de que no quepa retrotraer actuaciones cuando la liquidación adolece de un defecto sustantivo, no trae de suyo que le esté vedado a la Administración aprobar otra liquidación ajustada a Derecho, mientras no haya decaído su derecho por el transcurso

del tiempo, A esta última conclusión se llega en la referida sentencia de 26 de Marzo de 2012, porque la imposibilidad de volver a liquidar, aun cuando la potestad no haya prescrito, carece de sustento normativo, tanto ordinario como constitucional, agregándose que "Aún más, el ya mencionado principio de eficacia administrativa y el diseño de un sistema justo en el que cada cual ha de tributar de acuerdo con su capacidad económica (art. 31.1 de la Constitución) abogan por una solución distinta, siempre, claro está, que la seguridad jurídica quede salvaguardada mediante el respeto de los plazos de prescripción y las garantías de defensa del contribuyente debidamente satisfechas".

CUARTO.- Sin embargo, ahora se cuestiona la facultad de la Administración Tributaria de reiterar actos de naturaleza tributaria tras haber sido anulados por sentencia judicial, con independencia de cuál haya sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación, no obstante haberse limitado el tribunal a anular la liquidación tributaria.

Según la posición mayoritaria de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Valencia la posibilidad de que la Administración Tributaria subsane un acto administrativo que adolezca de un defecto formal sólo está prevista en vía administrativa, pero fenecería desde el momento en que una sentencia judicial lo anula, por vicios de forma, puesto que no está contemplada en la normativa que regula la jurisdicción contencioso administrativa, salvo que la retroacción de las actuaciones haya sido expresamente solicitada por el recurrente en la demanda a fin de obtener el restablecimiento de su derecho de defensa.

Por otra parte, para reforzar su tesis, se apoya en los principios constitucionales de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva recogidos en los arts. 9.3 y 24.1 de la Constitución.

No se cuestiona, por tanto, que el Tribunal de lo Contencioso Administrativo pueda anular el acto cuando la liquidación adolezca de un defecto formal, y dictar una sentencia que ordene la retroacción de las actuaciones a fin de que, previa subsanación del defecto formal advertido, pueda reiterar la liquidación tributaria, siempre que el recurrente lo haya solicitado expresamente, sino si la Administración puede o no reabrir el expediente, una vez anulada la liquidación.

Pues bien, con independencia de que se conciba el recurso contencioso administrativo como un proceso al acto, o se parta de la naturaleza del mismo como un proceso entre partes, hay que reconocer que la solución tiene que venir dada, a falta de una expresa regulación en la ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y sin necesidad de acudir a la normativa constitucional, ante la existencia de varios derechos en conflicto, a lo que se establezca en la normativa administrativa general o en la estrictamente tributaria, sin que ello suponga infringir los efectos materiales de la cosa juzgada, ya que la nueva actuación administrativa no trata de reproducir el acto inicial anulado, sino de ajustarse a la Ley, ni los preceptos que regulan la ejecución de las resoluciones de los Tribunales, artículos 103 y siguientes, porque basta dejar sin efecto la liquidación anulada con todas sus consecuencias (devolución de lo indebidamente ingresado con sus intereses legales, reconocimiento del derecho a recibir los costes de las garantías aportadas si se acordó la suspensión o anulación incluso de la vía de apremio), para que la sentencia se considere ejecutada.

En definitiva, al no impedir la Ley de la Jurisdicción la posibilidad de remediar los vicios que hayan dado lugar a la estimación del recurso, debe estarse a la regulación establecida en la ley 30/1992 y en la Ley General Tributaria, normativa que permite la reiteración de los actos anulados, tanto en el caso de vicios de forma o de procedimiento, como en el de infracción sustantiva o error iuris.

Así, los arts. 66 y 67 de la Ley 30/92 consagran los principios de conservación de actos y trámites y de convalidación de los actos anulables para la subsanación de los vicios de que adolezca.

Por su parte, el art. 26.5 de la Ley General Tributaria dispone, en los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, la conservación de los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, principios que aparece "desarrollados por el Reglamento en materia de revisión en vía administrativa de 13 de Mayo de 2009, arts. 66 y 70.

Concretamente el art. 70 del Reglamento de 2005 señala que "la ejecución de las resoluciones de los tribunales se efectuará de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de la Jurisdicción contencioso administrativo. En todo lo que no se oponga a la normativa citada a la resolución judicial que se está ejecutando, será de aplicación lo dispuesto en la sección 1ª de este capítulo".

Sin embargo, esta facultad de la Administración no es absoluta, pues está sujeta, de un lado, al límite de la prescripción, debiendo tenerse en cuenta en este punto nuestra jurisprudencia sobre la interrupción de la prescripción y la negativa a reconocer tal efecto a los actos nulos de pleno derecho (sentencia, entre otras, de 11 de Febrero de 2010, cas. 1198/01) y, de otro, a la imposibilidad de la repetición del mismo error por la Administración Tributaria, no pudiendo tener consecuencias tampoco en la determinación de los intereses de demora, como ha reconocido esta Sala recientemente, rectificando su anterior doctrina, en las dos sentencias de 14 de Junio de 2012, (casaciones 6219/2009 y 5043/2009), al considerar, tratándose del sistema de autoliquidación, frente al criterio inicial de aplicar el interés de demora por todo el tiempo transcurrido desde el fin del periodo voluntario hasta que la Administración dicta la nueva liquidación, que la Administración ha de tener en cuenta como día final del cómputo la fecha de la liquidación administrativa inicialmente anulada» (FFJJ 3º y 4º).