

▶▶ LA RIOJA: ENCOMIENDA A LAS OFICINAS LIQUIDADORAS

Orden 16/2012, de 28 de Septiembre, de la Consejería de Administración Pública y Hacienda, por la que se encomienda a las oficinas liquidadoras del distrito hipotecario de La Rioja, la realización de funciones relativas a la aplicación de los tributos cedidos 2

- Artículo 1. Encomienda a las Oficinas Liquidadoras del distrito hipotecario de La Rioja 3
- Artículo 2. Dependencia, Coordinación e interpretación 3
- Artículo 3. Ejercicio de funciones por los Registradores de la Propiedad 3
- Artículo 4. Funciones encomendadas a las Oficinas Liquidadoras 3
- Artículo 5. Competencias y funciones no encomendadas 3
- Artículo 6. Asunción de expedientes 4
- Artículo 7. Atención a los Obligados Tributarios. 4

▶▶ TRIBUNAL SUPREMO: INTERESES DE DEMORA

SENTENCIA DE 14 DE JUNIO DE 2012 5

▶▶ TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA: PRÉSTAMOS Y CRÉDITOS

SENTENCIA DE 25 DE JUNIO DE 2012 24

LA RIOJA: ENCOMIENDA A LAS OFICINAS LIQUIDADORAS

ORDEN 16/2012, DE 28 DE SEPTIEMBRE, DE LA CONSEJERÍA DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA Y HACIENDA, POR LA QUE SE ENCOMIENDA A LAS OFICINAS LIQUIDADORAS DEL DISTRITO HIPOTECARIO DE LA RIOJA, LA REALIZACIÓN DE FUNCIONES RELATIVAS A LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS CEDIDOS

El artículo 157 de la Constitución Española estableció con carácter genérico el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, incluyendo en su apartado 1.a), como recurso de las mismas, los impuestos del Estado total o parcialmente cedidos a aquéllas, previsión que viene recogida igualmente en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas cuyo artículo 19.º establece que cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de tributos, la regulación de la gestión de los tributos cedidos, entre los que se encuentra el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La Ley 21/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de La Rioja y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, se remite a la Ley 22/2009, de 18 de diciembre por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias cuyo artículo 48.2 establece que las Comunidades Autónomas podrán regular los aspectos de gestión y liquidación.

La Ley 4/2005, de 1 de junio, de Funcionamiento y Régimen Jurídico de la Administración de la Comunidad Autónoma de La Rioja, en su Disposición Adicional Séptima dispone que los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, 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.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su artículo 83.4 dispone que corresponde a cada Administración Tributaria determinar su estructura administrativa para el ejercicio de la aplicación de los tributos. A su vez el artículo 84 de la misma Ley establece que la competencia en el orden territorial se atribuirá al órgano que se determine por la Administración tributaria, en desarrollo de sus facultades de organización, mediante disposición que deberá ser objeto de publicación en el boletín oficial correspondiente.

El Decreto 46/2011, de 6 de julio, por el que se establece la estructura orgánica de la Consejería de Administración Pública y Hacienda y sus funciones en desarrollo de la Ley 3/2003, de 3 de marzo de Organización del Sector Público de la Comunidad Autónoma de La Rioja dispone, en su artículo 10, apartado 2.8, letra d) que corresponde a la Dirección General de Tributos, bajo la dirección del Titular de la Consejería y de acuerdo con las directrices emanadas del Gobierno, la gestión, liquidación, revisión y recaudación voluntaria de impuestos propios y cedidos.

En este escenario, la Orden de la entonces denominada Consejería de Economía y Hacienda, de 31 de marzo de 1992 encomendó a las Oficinas Liquidadoras la gestión y liquidación de los Impuestos de Sucesiones y Donaciones, y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Así, con el transcurso de los años resulta aconsejable modernizar el sistema, en la medida en que la colaboración de las Oficinas Liquidadoras en la gestión y liquidación de los impuestos reseñados, puede coadyuvar a la mejora de la eficiencia de la gestión tributaria y el servicio que esta Comunidad Autónoma presta a los ciudadanos.

La presente Orden se dicta, en materia de Impuesto de Sucesiones y Donaciones al amparo de la Disposición Adicional Primera del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; y en el ámbito del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales

y Actos Jurídicos Documentados en la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Ambas normas permiten que la Comunidad Autónoma de La Rioja encomiende a las Oficinas Liquidadoras de partido a cargo de registradores de la propiedad funciones de gestión y liquidación del impuesto.

En consideración a todo lo expuesto, y en el uso de las funciones que tengo legalmente atribuidas, vengo a dictar la siguiente:

ORDEN

Artículo 1. *Encomienda a las Oficinas Liquidadoras del distrito hipotecario de La Rioja.*

Se encomienda a las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario de La Rioja, a cargo de los Registradores de la Propiedad, bajo la dependencia de la Dirección General de Tributos, el desarrollo de funciones de aplicación de los tributos y de revisión que se detallan en la presente Orden en relación con aquellos expedientes relativos a los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados cuya competencia corresponda a la Comunidad Autónoma de La Rioja que les sean remitidos por la Consejería de Administración Pública y Hacienda.

Artículo 2. *Dependencia, Coordinación e interpretación.*

La Consejería de Administración Pública y Hacienda, a través de la Dirección General de Tributos, ejercerá la coordinación, supervisión e inspección de las funciones encomendadas a las Oficinas Liquidadoras. A tal objeto podrá dictar cuantas instrucciones y directrices estime necesarias. En cualquier caso, las Oficinas Liquidadoras, en el ejercicio de las funciones delegadas, se someterán a los mismos criterios de aplicación de las normas tributarias fijados por la Dirección General de Tributos para los distintos Servicios dependientes de la misma.

Artículo 3. *Ejercicio de funciones por los Registradores de la Propiedad.*

En el ejercicio de las funciones encomendadas, los Registradores de la Propiedad tendrán la condición de funcionarios públicos liquidadores de los tributos a ellos encomendados.

Artículo 4. *Funciones encomendadas a las Oficinas Liquidadoras.*

En concreto, se encomiendan a las Oficinas Liquidadoras las siguientes funciones:

- a. Informar y asistir a los contribuyentes sobre sus obligaciones y derechos en relación con los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones.
- b. Recibir declaraciones liquidaciones y documentos sujetos a los impuestos citados.
- c. Calificar los hechos imponible y comprobar las autoliquidaciones presentadas en su Oficina Liquidadora
- d. Promover la comprobación del valor declarado por los contribuyentes
- e. Girar las liquidaciones tributarias derivadas de los expedientes presentados en su Oficina Liquidadora
- f. Resolver los recursos de reposición contra actos dictados por la propia Oficina
- g. En general, todos los demás actos derivados de la función de gestión y liquidación tributaria encomendada por la Comunidad Autónoma, incluyendo el pago en periodo voluntario.
- h. Ejercer las funciones indicadas en los apartados anteriores, en relación a los expedientes que le sean remitidos por la Dirección General de Tributos, de acuerdo con lo previsto en el Convenio firmado al efecto.

Artículo 5. *Competencias y Funciones no encomendadas.*

Corresponderán, en todo caso, a la Consejería de Administración Pública y Hacienda, de acuerdo con sus normas de atribución de competencias, el ejercicio de las siguientes funciones:

- a. La resolución de los aplazamientos y fraccionamientos de pago.
- b. La tramitación y resolución de las tasaciones periciales contradictorias.
- c. La resolución de los procedimientos de devolución de ingresos indebidos. Asimismo, corresponde a la Dirección General de Tributos la resolución de los procedimientos de revisión y el cumplimiento

de resoluciones económico-administrativas y judiciales en los que se reconozca el derecho a la devolución de un ingreso indebido.

- d. Las comprobaciones de valores realizadas mediante Dictamen de Peritos de la Administración.
- e. La resolución de los procedimientos sancionadores tributarios.
- f. La gestión recaudatoria en vía ejecutiva de los Impuestos de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y de Sucesiones y Donaciones, de conformidad con lo establecido en la Ley General Tributaria y en la normativa de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.
- g. La inspección de los hechos imposables.
- h. La resolución del procedimiento especial de revocación establecido en el artículo 219 de la Ley 58/2003, 17 de diciembre, General Tributaria.
- i. Todas las demás funciones no encomendadas expresamente a las Oficinas Liquidadoras en el artículo anterior.

Artículo 6. *Asunción de expedientes.*

La Consejería de Administración Pública y Hacienda, a través de la Dirección General de Tributos, podrá asumir en cualquier momento la competencia para la tramitación y resolución de cualquier procedimiento iniciado por las Oficinas Liquidadoras o previamente enviado, quedando estas obligadas a la remisión de la documentación que obre en las mismas.

Artículo 7. *Atención a los Obligados Tributarios.*

La atención a los obligados tributarios en relación con los expedientes gestionados por las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario, correspondientes a operaciones de competencia de Logroño, se desarrollará, a petición del contribuyente, bien en la Oficina Liquidadora encargada de la gestión, a través de su propio personal, bien en la Dirección General de Tributos del Gobierno de La Rioja, a través del personal de la Comunidad Autónoma de La Rioja.

Disposición derogatoria. *Derogación normativa.*

Queda derogada la Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de 31 de marzo de 1992, y cuantas disposiciones se opongan a lo establecido en esta norma.

Disposición Final. *Entrada en vigor.*

La presente Orden entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial de La Rioja.

TRIBUNAL SUPREMO: INTERESES DE DEMORA

SENTENCIA DE 14 DE JUNIO DE 2012

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se interpone recurso de casación contra una sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional de 29 de octubre de 2009 (JUR 2009, 451838) , desestimatoria del recurso interpuesto por don Bernardino y doña Angelina contra una resolución del TEAC de 25 de julio de 2007, desestimatoria a su vez del recurso de alzada promovido por aquellos contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 5 de febrero de 2004, que había desestimado las reclamaciones nº NUM000 y NUM001 , referentes a la liquidación practicada en concepto de IRPF, ejercicio 1988 y cuantía 445.562,20 euros.

La sentencia de instancia nos da en su fundamento jurídico segundo información detallada sobre las circunstancias fácticas que concurrieron en el debate resuelto por la misma:

<< a) El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña acordó, en resolución de 10 de marzo de 1999, estimar parcialmente la reclamación nº NUM002, promovida por los reclamantes en relación con el IRPF, ejercicio 1988. En dicha resolución se refleja la incoación a los interesados de un acta por el impuesto y ejercicio en cuestión, derivada del aumento de la base imponible en 76.751.172 pesetas (461.283,83 euros), como incremento de patrimonio generado en seis años por la transmisión por aquellos de su participación del 25% en el capital social de la sociedad Forcada, S.A. a la entidad Promotora Mediterránea, S.A., a través de las siguientes operaciones:

- Los Sres Aureliano, Luis Alberto, Bernardino y Juan Ignacio constituyen el 10 de agosto de 1983 la sociedad FORCADA S.A., con un capital social de 100.000 pesetas (601,01 euros), del cual cada uno de ellos poseía el 25 %.
- El 1 de febrero de 1984 se amplió el capital social en 28.900.000 pesetas (173.692,5 euros), ascendiendo así su montante a 29.000.000 pesetas (174.293,51 euros). Dichas acciones fueron suscritas por D. Luis Alberto y D. Bernardino por 14.450.000 pesetas (86.846,25 euros) cada uno.
- El 16 de noviembre de 1988 se redujo el capital social de la citada entidad en 28.980.000 pesetas (174.173,31 euros) con devolución de aportaciones a los accionistas, disminuyéndose por ello la cifra del capital social a 20.000 pesetas (120,2 euros) del cual cada socio poseía una acción de 5.000 pesetas (30,05 euros) nominales.
- Dos días más tarde, el 18 de noviembre de 1988, se eleva a escritura pública el acuerdo adoptado ese mismo día, de elevación del capital social de FORCADA, S.A. en 19.980.000 pesetas (120.082,22 euros) mediante la emisión de 3.996 acciones de 5.000 pesetas (30,05 euros) nominales, quedando fijada la nueva cifra del capital social en 20 millones de pesetas. Ese mismo día 18 de noviembre de 1.988, cada uno de los cuatro socios fundadores vende sus correspondientes derechos de suscripción (999 derechos cada uno) a la entidad Promotora Mediterránea, S.A. por un importe de 76.751.172 pesetas (461.283,83 euros) en cada caso. Asimismo, ese día Promotora Mediterránea, S.A. suscribe y desembolsa 3.996 acciones de 5.000 pesetas (30,05 euros) nominales, lo que supone el 99,9 % del capital social de FORCADA S.A. Cada uno de los fundadores, desde ese momento, y hasta la fecha de las actas, posee el 0,025% del capital.
- En definitiva, para controlar la sociedad Forcada, S.A. en un 99%, Promotora Mediterránea, S.A. ha tenido que desembolsar 326.984.688 pesetas (1.965.217,55 euros).

En el acuerdo de liquidación, el Inspector Jefe sostenía la existencia de un negocio indirecto, ya que las

operaciones jurídicas y económicas realizadas por la sociedad y los socios han tenido como única finalidad la transmisión global de la empresa, eludiendo la tributación del incremento de patrimonio derivado de la transmisión, siendo éstos los efectos que la Administración Tributaria debe corregir conforme al artículo 25.3 de la Ley General Tributaria (RCL 1963, 2490). En cuanto a la infracción, el que el obligado tributario acudiera a la figura jurídica de la venta de derechos de suscripción, en lugar de formalizar el contrato real subyacente prueba la existencia de negligencia, por lo que no es defendible que exista interpretación razonable de la norma fiscal.

- b) La resolución del TEAR de 10 de marzo de 1999, estimatoria en parte, anuló la liquidación practicada considerando que, si bien en la liquidación se calificó la operación como negocio indirecto «...la calificación de negocio indirecto no es asumible después de la reforma practicada en la Ley General Tributaria por la Ley 25/1995 (RCL 1995, 2178 y 2787). Esta figura que tenía su cobertura en el antiguo artículo 25.3 cuyo contenido permitía que, partiendo de un análisis económico de las relaciones jurídicas dimanantes del negocio jurídico, se recalificase el mismo y se efectuase la correspondiente regularización, en la actualidad queda vedada a la Administración, habida cuenta de la redacción dada al artículo 28 que dispone en el apartado 2º que «El tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación de los interesados le haya dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez», con lo que queda superada la supuesta contraposición entre hecho imponible de naturaleza jurídica y hecho imponible de naturaleza económica...».

El TEAR, a la vista del artículo 24 de la Ley General Tributaria, relativo al fraude de ley, concluye que el conjunto de actos negociales realizados entraña un caso prototípico de fraude de ley fiscal, concurriendo en él todos sus requisitos: normas de cobertura que amparan la realización de negocios válidos y previstos en el ordenamiento jurídico, actos efectuados con el afán de eludir el pago del tributo y norma efectivamente eludida. Finalmente, se indicó que: «8º. Por consiguiente, considera este Tribunal que se ha utilizado una norma prevista para una finalidad distinta, habiéndose producido un resultado equivalente al hecho imponible anteriormente mencionado, por lo que la calificación que, en su caso merecen estas operaciones es la de Fraude de Ley no la de negocio indirecto ni negocio simulado. Ahora bien, no puede este Tribunal declarar la existencia del mismo, por la simple razón de que ello compete únicamente a la Oficina Gestora y previa la incoación del expediente especial al efecto que se prevé en el artículo 24 de la Ley General Tributaria, anteriormente mencionado. Lo que en cualquier caso resulta claro es que no procede lo que el acuerdo impugnado pretende y por consiguiente debe anularse por este motivo la liquidación impugnada, sin perjuicio de que si la Inspección lo considera conveniente, se inicie un expediente de Fraude de Ley».

- c) Tras la citada resolución, se comunicó a los reclamantes el 26 de julio de 1999 el inicio de actuaciones inspectoras por el IRPF de 1988. Mediante informe de 5 de noviembre de 1999, el actuario elevó propuesta al Inspector Jefe, estimando que los hechos transcritos incurren en fraude de ley tributaria. En el informe se razona que tales operaciones tuvieron como único propósito permitir a los primitivos socios de FORCADA S.A. transmitir la propiedad de la empresa, no mediante la lógica venta de acciones, sino de los derechos de suscripción derivados de la perfectamente planificada ampliación de capital, considerándose que el importe de la venta de los citados derechos simplemente minoraría el valor de las carteras de los socios, evitándose así cualquier tipo de tributación. Tras dicho informe, el Inspector Jefe acuerda, el 11 de noviembre de 1999, iniciar el procedimiento especial de fraude de ley, advirtiendo al contribuyente de su derecho a presentar alegaciones y aportar pruebas y de que, de apreciarse la existencia de fraude de ley, se aplicará la norma eludida, con liquidación que incluirá intereses de demora, sin imposición de sanción. El acuerdo se notificó el 17 de noviembre de 1999.
- d) El 18 de febrero de 2000 se dictó y notificó al interesado propuesta de resolución del procedimiento especial de fraude de ley tributaria, en la que se indica que los negocios jurídicos que se describen han sido ejecutados en fraude de ley, si bien corresponderá al Delegado en Gerona de la Agencia Tributaria dictar resolución. Se indica que no es objeto de discusión el esquema de tributación del importe obtenido en la venta de los derechos de suscripción previsto legalmente con anterioridad al Real-Decreto Ley 1/1989 (RCL 1989, 637), pues resulta pacífico que la regulación establecida en el artículo 20. Ocho. A) de la Ley 44/1978 (RCL 1978, 1936) era aplicable cuando el contribuyente vendió los derechos de suscripción y, por tanto, no existía laguna legal alguna para la determinación del tratamiento tributario aplicable a la venta de tales derechos.

En consecuencia, mediante acuerdo del Delegado en Gerona de la Agencia Tributaria de 22 de febrero de 2000, notificado el 24 de febrero siguiente, se declaró la existencia de fraude de ley tributaria conforme al artículo 24 de la Ley General Tributaria.

- e) Disconforme el interesado con el mencionado acuerdo, promovió el 8 de marzo de 2000 reclamación nº 17/372/2000, ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña alegando que, en defecto de norma específica, al haber sido derogado el Real Decreto 1919/1979 (RCL 1979, 1954) por el Real Decreto 803/1993 (RCL 1993, 1644 y 2128), computan los plazos para dictar resolución previstos por la Ley 30/1992 (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246). Así, de acuerdo con el artículo 42 de la LRJAP y PAC el expediente, incoado de oficio, de fraude de ley, debió tramitarse en un plazo máximo de tres meses, so pena de caducidad en los 30 días siguientes (art. 43-4 LRJAP y PAC). En el caso discutido, el acuerdo de iniciación se adopta en fecha 11 de noviembre de 1999, y la resolución del procedimiento es de 22 de febrero de 2000, por lo que resulta evidente que se ha excedido el plazo de caducidad de tres meses. Dicho exceso produce dos efectos. Por un lado, la conclusión del procedimiento, sin que pueda la Administración emprender nuevas actuaciones y, por otro lado, que las actuaciones llevadas a cabo en el seno de ese procedimiento no produzcan el efecto de interrumpir la prescripción. Se alega, en segundo lugar, la prescripción del derecho de la Administración a reclamar la deuda tributaria, ejercicio fiscal de 1988, toda vez que el último acto interruptivo tuvo lugar con ocasión de la liquidación practicada por el Inspector Jefe en fecha 15 de enero de 1996, con anterioridad a la apertura del procedimiento de fraude de ley. Se niega la calificación de negocios ejecutados en fraude de ley, pues la actuación del contribuyente se ajustó a la literalidad del art. 20.8 .a) de la Ley 44/1978 (RCL 1978, 1936), interpretación coincidente con la de la AEAT.
- f) Una vez declarada por el Delegado de la AEAT la existencia de fraude de ley, se formalizó el 24 de marzo de 2000 Acta modelo A02, nº 70263481, con relación al sujeto pasivo D. Bernardino, por el IRPF, ejercicio 1988. La liquidación propuesta, comprensiva de cuota e intereses de demora, elevó la deuda tributaria a 74.890.300 pesetas (450.099,77 euros). Dicha propuesta de liquidación toma en consideración el incremento de patrimonio producido con la enajenación de las participaciones en la sociedad FORCADA, S.A., sobre la base de un valor de enajenación de 76.751.172 pesetas (461.283,83 euros), que es lo efectivamente percibido por la venta de los derechos de suscripción, un valor de adquisición de 5.000 pesetas (tras la ampliación de capital y su subsiguiente reducción), y un periodo de generación de 6 años. De ello resulta un incremento de patrimonio de 76.744.787 pesetas, desglosado en 12.790.798 pesetas (76.874,24 euros) de parte anualizada y 63.953.989 pesetas (384.371,22 euros) de resto. El Inspector-Jefe, el 11 de mayo de 2000, dictó acuerdo de liquidación, que confirma la propuesta, el cual se notificó el 26 de mayo de 2000.
- g) Disconforme con la liquidación, se interpuso nueva reclamación, la nº NUM002 , ante el TEAR de Cataluña manifestando, en resumen, que sólo es posible practicar la liquidación cuando la declaración de fraude de ley adquiera firmeza. Se afirma que las actas formalizadas como consecuencia de un procedimiento de fraude de ley no gozan de la presunción de legalidad. Por último, no procede el acta, ya que en su día se practicó otra por igual concepto y periodo, sin que procediera, conforme al artículo 154 de la LGT (RCL 2003, 2945), la revisión de oficio de actos previamente dictados en vía de gestión.
- h) El Tribunal Regional de Cataluña, mediante resolución de 5 de febrero de 2004 , acordó la desestimación de ambas reclamaciones, confirmando los actos impugnados.
- i) Dicha resolución, notificada el 12 de marzo de 2004, fue recurrida en alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central el 29 de marzo de 2004 en que se opone a la existencia de fraude de ley basándose en la letra y el espíritu de los artículos 53.2 y 84.2 .e) del Reglamento del tributo. En cuanto a las consultas de la Dirección General de Tributos sobre la cuestión, en ellas tampoco se hizo constar límites para que el tratamiento del importe de tales derechos se deduzca del coste de las acciones en el momento de la enajenación sin ninguna consecuencia tributaria hasta entonces. También se indica que el TEAR, al acordar en su resolución de 1999 la anulación del acto recurrido y efectuar en el acuerdo una hipotética calificación de las operaciones como fraude de ley, se extralimitó en sus competencias, habiendo actuado la Inspección en ejecución de un fallo nulo de pleno derecho conforme al artículo 153 de la LGT por haberse excedido de sus competencias e incurrir en «reformatio in peius».

Por otra parte, en cuanto a las actuaciones inspectoras para la declaración de fraude de ley, se refirió a la ausencia en el expediente de la inclusión previa en «plan de inspección» haciéndose constar solamente que se da cumplimiento a la resolución del TEAR sin que éste sea competente a efectos de iniciar actua-

ciones inspectoras.

Asimismo, se refirió a la caducidad por exceder el plazo de tres meses para la tramitación del expediente de fraude de ley, pues la iniciación del expediente se produjo el 11 de noviembre de 1999 y la fecha del acuerdo del Delegado de la AEAT de Gerona es de 22 de febrero de 2000, en sintonía con lo ya alegado en el expediente mismo.

Finalmente, se alega improcedencia de los intereses de demora, señalando que su cómputo debe finalizar el 6 de septiembre de 1995, en que la Agencia habría debido formular propuesta de regularización o, en todo caso, el 19 de abril de 1997, en que expiró el plazo que tenía el Tribunal Regional para resolver la reclamación interpuesta.

- j) El 25 de julio de 2007, el Tribunal Económico Administrativo Central desestimó el recurso de alzada, mediante el acuerdo que ahora es objeto de impugnación jurisdiccional».

SEGUNDO.- La ratio decidendi de la sentencia estimatoria aquí recurrida, se construyó, por razones obvias de unidad de doctrina, tal y como se pone de manifiesto en el primer párrafo de su fundamento de derecho cuarto, en los razonamientos contenidos en resoluciones anteriores dictadas por la misma Sala y Sección de la Audiencia Nacional, toda vez que ya había dictado dos sentencias -23 de junio de 2009 (RCA 429/2007) y 22 de octubre de 2009 (RCA 430/2007)- cuyos recursos contencioso-administrativos fueron promovidos por otros socios de la entidad Forcada, S.A., en las que se resolvían idénticas pretensiones suscitadas por el mismo concepto impositivo y ejercicio, con referencia a la misma operación mercantil protagonizada por el recurrente en la instancia, siendo la causa sobre la que se articuló la estimación de los mencionados recursos, la prescripción del derecho a liquidar por parte de la Administración.

A su vez dichas sentencias se fundamentaron en otra anterior de la Sala de instancia, de fecha 24 de julio de 2008 (JUR 2008, 282886) (RCA 642/2005), en la que se declaró en un supuesto idéntico al de autos que “el inicio de un procedimiento especial como el de fraude de ley “no puede encuadrarse en el concepto de actuaciones inspectoras, en el sentido patrocinado por la Administración, como continuación de las declaradas nulas. Asimismo, en dicha sentencia se afirma que el inicio de un procedimiento de fraude de ley, no forma parte de la declaración principal de la resolución del TEAR, al limitarse la misma a la posibilidad de que por la Inspección se aprecie la existencia de fraude de ley, lo que ha acontecido en el caso de autos...”.

En este sentido tras una larga y prolija remisión al contenido de esta última sentencia citada, la Sala de instancia concluye:

«Por razón de todo lo expuesto y dada la identidad del asunto presente con los que fueron examinados en las citadas sentencias, cuanto se dijo en ellas para fundamentar en Derecho la estimación del recurso y la condicta nulidad de los actos combatidos resulta válido completamente para la decisión de este litigio, ya que los razonamientos expuestos son de plena aplicación y los imperativos de la unidad de doctrina, consecuencia directa del principio de seguridad jurídica, así lo imponen».

De entre todos los argumentos que se contienen en la citada Sentencia de 24 de julio de 2008, que reiteramos, sirve de razonamiento último a la aquí recurrida, debemos destacar, en aras a aportar claridad expositiva, los que se expresan en los fundamentos de derecho cuarto y quinto:

«**CUARTO.-** Pues bien, los argumentos expuestos son plenamente aplicables al supuesto de autos, pues:

1. El fallo del TEARC de 24 de febrero de 1999 se limitó a declarar la nulidad de la liquidación girada y la devolución de las cantidades ingresadas con su correspondiente interés legal: «Acuerda estimar en parte la presente reclamación, confirmando la liquidación impugnada, reconociendo al reclamante, en su caso, el derecho a la devolución de las cantidades que resulten indebidamente ingresadas, así como el cobro de los correspondientes intereses legales».

Eso sí, en el fundamento de derecho 8 de la referida resolución se recogía tras declararse la nulidad de la liquidación girada, la posibilidad por parte de la inspección de iniciar un expediente de fraude de ley «sin perjuicio de que si la Inspección lo considera conveniente, se inicie un expediente de fraude de ley».

Es decir, la declaración de nulidad del TEARC puso término a las actuaciones inspectoras y procedimiento derivado de la liquidación por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1988, pues fueron anulados, declaración que quedó firme, al no constar impugnación de la misma, ni por el recurrente ni por la Administración.

2. Prueba de ello es el Acuerdo del Jefe de la Secretaría Administrativa de la Delegación de Gerona de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de 22 de julio de 1999, que en ejecución de la referida

resolución del TEARC, folios 93 a 96 del expediente administrativo de este órgano, procede a anular la liquidación girada a la recurrente, reconociendo el derecho de la parte a la devolución de las cantidades ingresadas.

El que en dicha resolución se señalara «la anulación referida lo es sin perjuicio de la práctica de nuevas actuaciones de comprobación e investigación por parte de esta Dependencia, de acuerdo con lo dispuesto en el fallo que se ejecuta», iniciación que a través del procedimiento de fraude de ley tuvo lugar posteriormente, no conlleva en modo alguno que la misma se pueda incardinar en el seno de un incidente de ejecución de la referida resolución del TEARC, pues ésta se ejecutó en todos sus términos, no formando parte del referido procedimiento, al estar contenida en un «obiter dicta» de la resolución referida que no enerva la declaración favorable obtenida por el recurrente, en resolución que además devino firme.

3. Si el inicio de las nuevas actuaciones inspectoras se produjo el 21 de julio de 1999, notificado al recurrente el 26 del referido mes y año, fecha en la que era aplicable la Ley 1/98 (RCL 1998, 545), de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, fecha de inicio, reiteramos, de un procedimiento especial nuevo y distinto al procedimiento que terminó con la declaración de nulidad de la liquidación practicada en el mismo, aunque lo haya tenido en cuenta, tal como deriva de su contenido, que lo es en cumplimiento de la resolución del TEARC, de fecha 24 de febrero de 1999, resulta evidente que ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria (art. 64,a, de la Ley 1/98), pues desde que finalizó el plazo para presentar la declaración del impuesto que nos ocupa (art. 65.a) Ley 1/98), 30 de noviembre de 1989 SIC, hasta el 26 de julio de 1999, ha transcurrido sobradamente el plazo de 4 años, aquí aplicable, por lo que debe estimarse el recurso interpuesto, es decir, la prescripción invocada, sin necesidad de examinar el resto de los motivos expuestos en el escrito rector.

QUINTO.- Por otra parte, en la misma sentencia de esta Sala y Sección se recogía la imposibilidad por parte del TEAR de ordenar retroactivamente una nueva resolución con un sentido diferente, doctrina recogida en el fundamento jurídico quinto de aquella sentencia, en los siguientes términos: «QUINTO: Por otra parte, se ha de señalar la doctrina sustentada por el TEAC, entre otras en resolución de fecha 4 de marzo de 2005 (RG 4756/02 (JT 2005, 777); RS 2226-03), en la que se pronuncia sobre la improcedencia de la retroacción del expediente al órgano de gestión acordada por el Tribunal Regional, aplicable también a los supuestos en los que se hace dicha indicación, en los siguientes términos: «Como se puso de manifiesto en el Fundamento de Derecho Séptimo de esta resolución, el Tribunal Regional en su resolución de 30 de septiembre de 1.999 (núm. Reclamación 46/4285 /99) sobre la base de la resolución dictada en la misma fecha en relación a la misma entidad (expediente de reclamación 46/12625/98) y de conformidad con las facultades revisoras que el artículo 40.1 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económicas-Administrativas de 1 de marzo de 1996 (RCL 1996, 1072, 2005) otorga a los Tribunales Económico Administrativos, apreció la existencia de simulación en las operaciones analizadas en la reclamación que ahora se sustancia en este Tribunal Central. Por lo que estimó en parte la reclamación de INMOBILIARIA ELECTRA y anuló la liquidación dictada por la Inspección de los tributos sobre la base de fraude de ley. Resulta evidente, a tenor de lo apuntado, que el Tribunal Regional se excede en las competencias que el artículo 40 del Reglamento de Procedimiento anteriormente aludido le otorga como órgano revisor, al efectuar una calificación de las operaciones realizadas por la reclamante, como simulación, que no le corresponde, pues, por una parte, esta calificación incumbe a la Inspección de los Tributos [como indirectamente reconoce el propio Tribunal al retrotraer el expediente a la Inspección, para realizar las actuaciones procedentes conforme a lo dispuesto en la resolución (F.D. Tercero)], para la cual, a mayor abundamiento, tal posibilidad no se planteaba lo que determinó que no constituyera una cuestión suscitada en el expediente sustanciado por el Regional la calificación y determinación de existencia de simulación. Por ello, este Tribunal ha de declarar que en base al principio que prohíbe la interdicción de la reformatio in peius y al contenido de las facultades revisoras que se otorgan a los órganos económico-administrativos, considera no ajustada a derecho la calificación otorgada por el Tribunal de Instancia de simulación de las operaciones controvertidas, resultando improcedente, en consecuencia, la retroacción del expediente al órgano de gestión para que proceda en consecuencia». (Fundamento Jurídico Decimocuarto).

Con ello, se quiere poner de relieve, ante todas las anteriores consideraciones, que la resolución de anulación de las liquidaciones ganó firmeza, por lo que procede la estimación del recurso.

Esa doctrina del TEAC se ha visto confirmada por esta Sala a partir de su sentencia de 24 de abril de 2008 (JUR 2008, 170712), recurso 281/2005, que en su fundamento jurídico octavo declaraba:

« *OCTAVO*.- Es cierto que tal resolución, si bien favorecedora de las pretensiones articuladas en el suplico de la demanda, puesto que la que se vierte sobre la nulidad de la resolución del TEAC objeto de impugnación ya ha sido ampliamente fundamentada y la del TEAR de Cataluña habría sido cuestión ya resuelta en la vía de alzada, atendidos los fundamentos de dicha resolución revisoria, no consideramos que satisfaga plenamente dichas pretensiones, sobre las que abundantemente se razona en la demanda y que preconizan un pronunciamiento de la Sala sobre la improcedencia, en este concreto caso, de liquidar el recargo discutido, por las tres razones desarrolladas ampliamente en la demanda, como ya si hizo en la vía económico-administrativa».

A este respecto, prescindimos en un primer momento de los efectos de la in(co)stitucionalidad del recargo del artículo 61.2 LGT (RCL 2003, 2945), declarada en la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 276/2000, de 16 de noviembre (RTC 2000, 276), no sólo porque la consecuencia afectaría de modo parcial al objeto procesal, comprensivo de cinco ejercicios, cuando el recargo del 50 por 100 cuya inconstitucionalidad se declara únicamente afectaría, en su caso, a los ejercicios 1992 a 1994, no a los años 1990 y 1991, sino también porque la resolución del TEAR no prejuzga cuál es el recargo teóricamente aplicable, por razón del tiempo de demora en el ingreso voluntario, puesto que el precepto contiene dos recargos distintos en su porcentaje, y sólo sobre el primero de ellos pesa la anulación por inconstitucionalidad.

Si tiene un peso significativo, a juicio de la Sala, la cuestión relativa a la improcedencia de ordenar imperativamente una nueva resolución con un sentido diferente. A este respecto, cabe recordar que el artículo 101.5º.b) del Reglamento de procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas, señala lo siguiente: «El fallo contendrá alguno de los pronunciamientos siguientes: b) 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. En su caso, especificará las medidas a adoptar para ajustar a derecho el acto objeto de reclamación o recurso». Este último inciso que comienza con la expresión «en su caso» únicamente puede referirse a instrucciones o sugerencias que, por razón de la propia función revisora, cabe dirigir al órgano de gestión o inspección para que la resolución estimatoria, lo sea total o parcial, adquiera su pleno significado y su cumplimiento íntegro.

De ordinario, cabría ese pronunciamiento complementario cuando la anulación lo fuera por infracción de defectos formales o por vicios de procedimiento, en la medida en que hubieran impedido un examen sobre el fondo de la cuestión, tal como sucede, por ejemplo, en los casos en que se aprecie un defecto de notificación o una motivación insuficiente, pues la función propia de la retroacción de las actuaciones es la de depurar el procedimiento de sus vicios invalidantes o integrar sus omisiones mediante la práctica de las diligencias o actuaciones omitidas. En todo caso, lo decisivo es que se trata, en ese inciso, de señalar las medidas que, como consecuencia de la nulidad total o parcial del acto revisado en vía económico-administrativa, es preciso adoptar en satisfacción de los derechos del contribuyente vulnerados por el acto invalidado, pero no es un instrumento cuya finalidad sea la de conceder a la Administración una segunda oportunidad para practicar la liquidación (o sanción, o acto recaudatorio), por varias razones: a) en primer término, porque tal mandato sería contrario estrictamente a la función revisora, tenga la amplitud que se le quiera dar, que se debe detener en el examen sobre la legalidad de lo que se ha actuado; b) porque esa orden de retroacción podría suponer, de hecho, una *reformatio in peius*, en la medida en que reorienta la actividad administrativa hacia el ejercicio de una potestad distinta a la que originó el acto debatido, todo ello en virtud del sólo recurso o reclamación, de modo que si el interesado se hubiera abstenido de recurrir, consintiendo la liquidación, no habría tenido cabida alguna la idea de imponer en este caso un recargo, que supone el ejercicio de una potestad distinta a la sancionadora; y c) porque el propio TEAC ha manifestado, en diversas ocasiones, la improcedencia de ordenar la reposición de actuaciones, incluso en supuestos donde parecería más razonable abrir esa posibilidad, como en los casos de falta de motivación, que es un defecto que, a menudo, puede ser subsanado o integrado en la vía revisora.

Cabe mencionar lo afirmado por el TEAC en la resolución dictada en el asunto designado con el número de registro general nº 6327/01, en cuyo fundamento séptimo se dice: «Pues bien, este Tribunal considera que, si bien concurre el defecto de motivación alegado siendo el mismo determinante de la anulación acordada por el Tribunal Regional por la indefensión que provoca en la recurrente, no es procedente la reposición de actuaciones que ordena el Tribunal Regional, y ello en base al principio de seguridad jurídica, puesto que la Administración, tendría la posibilidad de actuar y liquidar, en su caso, una y otra vez, hasta hacerlo correctamente, si es que finalmente se daba esta hipótesis. Por ello, debe confirmarse parcialmente la Resolución del Tribunal Regional, confirmándola en lo relativo a la anulación acordada y revocándola en cuanto a la

reposición de actuaciones»».

TERCERO.- A la conclusión a la que llegó la Sala de instancia el Abogado del Estado opone un único motivo, que formula al amparo del artículo 88.1.d) de la LJC (RCL 1998, 1741), por infracción de los artículos 64 y 66 de la LGT 1963 (RCL 1963, 2490), en relación con el artículo 111 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económicas-Administrativas (RCL 1996, 1072, 2005), aprobado por Real Decreto de 1 de marzo de 1996 (RPREA).

Desarrolla el motivo el Abogado del Estado refiriéndose, en primer término, a la Resolución del TEAR de Cataluña de 10 de marzo de 1999, mostrando su desacuerdo con la declaración que en la misma se contiene relativa a la existencia de fraude de ley y que es considerada por aquella como un mero obiter dicta que no afecta al fallo y que motiva que las actuaciones posteriores iniciadas el 21 de julio de 1999 no puedan considerarse ejecución de esa Resolución del TEARC, sino un procedimiento autónomo que hay que considerar prescrito, pues el dies a quo era el 30 de noviembre de 1989. Fundamenta el Abogado del Estado su discrepancia respecto de este razonamiento argumentando que la existencia de fraude de ley sí que constituyó verdadera ratio decidendi de la Resolución del TEARC, hasta el punto de dedicarle la mayor parte de su contenido, siendo la única causa por la que no declara la existencia de la misma «por la simple razón de que ello compete únicamente a la oficina gestora y previa la incoación del expediente especial al efecto que se prevé en el art. 24 de la LGT «razón por la que anula la liquidación, eso sí, «sin perjuicio de que si la Inspección lo considera conveniente, se inicie un expediente de fraude de Ley» . Si bien reconoce el Abogado del Estado que dicha cláusula no se lleva de forma expresa al fallo, sin embargo habría que considerarla tácitamente formando parte del mismo, como se deduce, a su juicio, tanto por constituir la esencia de la argumentación contenida en sus fundamentos de derecho como del propio sentido del fallo, que únicamente es de estimación parcial.

En segundo lugar, el Abogado del Estado considera que las actuaciones de la Inspección lo fueron -y así se hizo constar de forma expresa- en ejecución de la Resolución del TEARC de 10 de marzo de 1999, resultando suficientemente expresivas la resolución de la Agencia Tributaria de 22 de julio de 1999, por la que se da cumplimiento a la mencionada Resolución del TEARC.

Por último, afirma el recurrente que si la parte ahora recurrida no estaba de acuerdo con esa interpretación del TEARC que efectuó la Agencia Tributaria, debió promover el pertinente incidente de ejecución ante el mismo TEARC, al amparo del artículo 111 del RPREA, tal y como le fue ofrecido expresamente por la AEAT en el acuerdo de 22 de julio de 1999.

Concluye el Abogado del Estado sosteniendo que no se produjo la prescripción apreciada por la Sala de instancia, al considerar que las actuaciones inspectoras comenzadas el 21 de julio de 1999 no eran autónomas y desvinculadas de la Resolución del TEARC, sino que cabía enmarcarlas dentro de las actuaciones de ejecución de la misma.

El problema que se nos plantea en este motivo lo hemos abordado en la perspectiva de las facultades que se le reservan a la Administración en los supuestos de que una liquidación tributaria sea anulada sin retroacción de actuaciones, por no responder a defectos formales la causa de la anulación. Sobre esta cuestión hemos realizado una declaración genéricamente clara en sentencia tan reciente como lo es una de 26 de marzo de 2012 (RJ 2012, 5101) (rec. de casación 5827/2009), en la que hemos establecido que

«(...), 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 (RJ 2010, 3869) (casación 1707/03, 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 (RCL 1978, 2836)) 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».

Ciertamente que en el caso resuelto en esta sentencia lo que simplemente había hecho la Administración tributaria había sido sustituir la liquidación anulada en la vía económico-administrativa por una practicada de nuevo, pero sobre la base del mismo procedimiento de comprobación e inspección en el que había sido aprobada la liquidación anulada, lo que ofrece obvios matices diferenciales con el caso que enjuiciamos, en el que anulada la primera liquidación, se dio paso al inicio de un expediente de fraude de Ley.

Para examinar si esta diferencia debe de conducir a una solución diferente a la postulada en la sentencia que hemos invocado, nos detendremos en la sentencia de 11 de febrero de 2010 (RJ 2010, 3869) (rec. de casación 1707/2003), que aquella cita en apoyo de su tesis.

En esta sentencia desarrollamos el tema de la eficacia interruptiva sobre los plazos de prescripción de los actos anulados pero no nulos de pleno derecho en los siguientes términos:

«(...), en la Sentencia de 29 de diciembre de 1998 (RJ 1999, 559) (rec. cas. núm. 4678/1993), con relación a un supuesto de falta de motivación del acto, dejamos claro que «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. En este sentido -decíamos- son aleccionadores los artículos 52 y 53 de la misma Ley de Procedimiento Administrativo (RCL 1958, 1258, 1469, 1504 y RCL 1959, 585) que disponen que en el caso de nulidad de actuaciones, se dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites, cuyo contenido hubiera permanecido el mismo de no haberse realizado la infracción origen de la nulidad, y también que la Administración podrá convalidar los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan, preceptos que llevan claramente a la idea de que los actos administrativos de valoración, faltos de motivación, son anulables, pero la Administración no sólo esta facultada para dictar uno nuevo en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que esta obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda» (FD Tercero); y añadíamos que «[n]o obstante lo anterior, la Administración Tributaria conserva el derecho a determinar la deuda tributaria mediante la previa comprobación de valores durante el plazo de prescripción de cinco años, eso sí cumpliendo rigurosamente los requisitos propios del dictamen de peritos de la Administración, que hemos expuesto» (FD Cuarto). Las mismas palabras reproducimos en las Sentencias de 7 de octubre de 2000 (RJ 2000, 7877) (rec. cas. núm. 3090/1994), FD Segundo, y de 9 de mayo de 2003 (RJ 2003, 5265) (rec. cas. núm. 6083/1998), FD Tercero agregando inmediatamente después lo siguiente: «Cierto es -añadimos ahora- que el derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad o insuficiencia de motivación en las comprobaciones de valores, no tiene carácter ilimitado, pues está sometido en primer lugar a la prescripción, es decir puede volver a practicarse siempre que no se haya producido dicha extinción de derechos y en segundo lugar a la santidad de la cosa juzgada, es decir si se repite la valoración con la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación, comportaría la pérdida -entonces sí- del derecho a la comprobación de valores y en ambos casos (prescripción o reincidencia) la Administración había de pasar por la valoración formulada en su día por el contribuyente».

La doctrina sentada en las dos resoluciones anteriores fue posteriormente reproducida en la Sentencia de 19 de septiembre de 2008 (RJ 2008, 4459) (rec. cas. núm. 533/2004), FD Cuarto, y en la Sentencia de 22 de septiembre de 2008 (RJ 2008, 7227) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 1/2004), en la que, además, precisamos que «[en la actualidad, la retroacción de actuaciones está expresamente admitida en el ámbito tributario en el art. 239.3 de la Ley General Tributaria cuando la anulación de las liquidaciones es por

cuestiones de forma» y que «los artículos 67 a 67 de la Ley 30/92 (RCL 1992, 2512 , 2775 y RCL 1993, 246) al permitir que la Administración pueda subsanar, convalidar o convertir los actos anulables, están tolerando la retroacción de actuaciones» (FD Cuarto).

En la misma línea, en la Sentencia de 19 de julio de 2007 (RJ 2007, 6889) (rec. cas. núm. 9446/2004) -a cuyos fundamentos se remitió la posterior Sentencia de 23 de abril de 2008 (RJ 2008, 2481) (rec. cas. núm. 4141/2002), FD Tercero- señalamos que «la liquidación que nos ocupa no era nula, sino anulable, y la anulación de un acto administrativo no significa, en absoluto, que decaiga o se extinga el derecho de la Administración a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados, y todo ello sin perjuicio de la posibilidad de plantear la prescripción, si así lo estima oportuno la parte por el transcurso de los plazo» (FD Tercero).

Finalmente, en la reciente Sentencia de 29 de junio de 2009 (RJ 2009, 6846) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 86/2008), hemos vuelto a recordar que «[la anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados» (FD Tercero).

C) Determinada la anulabilidad del acto de declaración de responsabilidad y la obligación de dictar un nuevo acto dentro del plazo de prescripción, resta por señalar que, salvo en algún caso aislado [véase la Sentencia de 29 de septiembre de 2004 (RJ 2005, 849) (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 (RJ 1996, 6269) (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 (RJ 2003, 7088) (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 T.E.A.C., concluimos que interrumpió la prescripción del derecho a liquidar [art. 64.a) de la L.G.T .] no sólo dicho acto, sino también, en virtud del art. 66.1.b) de la L.G.T ., 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 (RJ 2006, 6758) (rec. cas. en interés de Ley núm. 58/2004) - cuyos términos reiteramos en la reciente Sentencia de 22 de octubre de 2009 (RJ 2009, 7630) (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 (RJ 2004, 7633), 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.

No es ocioso recordar que este tratamiento jurídico no es diferente al que consagra el artículo 1973 del

Código Civil (LEG 1889, 27) a efectos de interrupción de la prescripción y que establece la capacidad interruptiva de la prescripción en términos claramente genéricos, llegando también a utilizar la expresión «cualquier», como el precepto citado de la LGT, por lo que el efecto interruptivo no se supedita al éxito de la reclamación sino a la ausencia de silencio en la relación jurídica que prescribe» (FD Tercero).

A la doctrina que acabamos de transcribir aludimos poco después en la Sentencia de 23 de mayo de 2006 (RJ 2006, 6979) (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» arts. 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 ineficación 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 (RCL 1963, 2490); y art. 217 LGT/2003 (RCL 2003, 2945))- no es el que se adecua 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 que 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. Sentencia de 19 de abril de 2006 (RJ 2006, 6758)).
- 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).

El criterio que deriva de esta jurisprudencia es el de que, con carácter general, las actuaciones administrativas de comprobación, calificación y liquidación tributaria relacionadas con una declaración de nulidad que no tenga la naturaleza de nulidad de pleno derecho pueden dar lugar a nuevas actividades administrativas dirigidas a declarar el correcto importe del tributo a liquidar y que, además, en cuanto válidas para esta finalidad, lo son también para que se considere interrumpido el cómputo del plazo legalmente establecido para que se produzca la prescripción y todo ello, por supuesto, siempre que esta segunda actuación administrativa se produzca antes de que el efecto prescriptivo se haya consumado.

Ubicados en este territorio, hemos de observar la peculiaridad del caso que enjuiciamos, en el que la declaración de nulidad de la primera liquidación originó que la organización de gestión tributaria abriese a los recurrentes 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 debamos estimar el motivo.

En consecuencia de cuanto se ha expuesto, procede estimar el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, casar la sentencia, en cuanto aprecia la prescripción y, de conformidad con lo previsto en el art. 95.2.d) de la Ley Jurisdiccional (RCL 1998, 1741), dictar sentencia sustitutoria en contemplación de las alegaciones aducidas en la instancia.

CUARTO.- En el escrito de demanda invocan los recurrentes como primera pretensión la prescripción de la facultad de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, atendida la inactividad de aquella por un plazo superior a seis meses en las actuaciones de comprobación e investigación iniciadas por Acuerdo de 17 de octubre de 1994.

En este sentido ponen de manifiesto que entre el 6 de septiembre de 1995 (fecha en que se levantó el Acta firmada en disconformidad, correspondiente al IRPF, ejercicio 1988) y el 1 de abril de 1996 (fecha en que se notificó el Acuerdo de liquidación de 15 de febrero de 1996) transcurrieron en exceso seis meses por causas no imputables a los sujetos pasivos, por lo que de conformidad con lo establecido en el artículo 31.4.a) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT (RCL 1986, 1537, 2513 y 3058) 1986) se deberá entender no producida la interrupción de la prescripción de la deuda tributaria, lo que, a su juicio, supone la prescripción de la facultad de la Administración para determinar la deuda tributaria y dictar liquidación respecto al IRPF, ejercicio 1988, ya que el inicio del plazo de prescripción de cinco años para liquidar el citado concepto fue el 30 de noviembre de 1989 y el fin de dicho plazo el 30 de noviembre de 1994, no pudiendo atribuir eficacia interruptiva alguna a las alegaciones efectuadas por los sujetos pasivos contra el Acta de disconformidad, ya que ello, según afirman, contraviene claramente la ley y la consolidada jurisprudencia de esta Sala.

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 (RJ 2010, 6489) (casación 3433/06 , FJ 2º), y hemos reproducido, entre otras, en las sentencias de 13 de febrero de 2012 (RJ 2012, 4545) (casación 4964/2008 , FJ2º), 17 de marzo de 2011 (RJ 2011, 2189) (casación 5871/06, FJ 2º), 14 de octubre de 2011 (RJ 2011, 7261) (casación 391/09, FJ 3 º) 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 (RJ 2010, 4162) (casación 6587/04 , FJ 2º), 10 de diciembre de 2009 (RJ 2010, 2179) (casación 447/04 , FJ 3º), 27 de mayo de 2009 (RJ 2009, 5632) (casación 6437/04 , FJ 5º), 21 de mayo de 2009 (RJ 2009, 4507) (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 otros en los que el obligado tributario no las formule en el término que se le concede [sentencias de 3 de junio de 2009 (RJ 2009, 4529) (casación 7052/03, FJ 3 º, y casación 5033/03, FJ 3 º) y 7 de mayo de 2009 (RJ 2009, 3243) (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.

En el caso aquí enjuiciado, habiéndose formalizado el acta de inspección en disconformidad el 6 de septiembre de 1995 y notificado la liquidación derivada de ella el 1 de abril de 1996, descontando el plazo que transcurrió desde el citado 6 de septiembre hasta el 2 de octubre de 1995 -fecha en que se presentaron por parte de los sujetos pasivos las alegaciones al acta-, sin necesidad de considerar el hecho de haber presentado

aquellos el 6 de noviembre de 1995 un escrito de ampliación de alegaciones, resulta evidente que no existió una interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras durante más de seis meses, contrariamente a lo que sostienen los recurrentes en la instancia.

QUINTO.- Insisten los demandantes, en su segundo motivo de impugnación, en alegar la prescripción de la facultad de la Administración para determinar la deuda tributaria, si bien en este caso lo fundamentan en la nulidad de pleno derecho de las actuaciones de comprobación e investigación incoadas por Acuerdo de fecha 17 de octubre de 1994, al entender que el plazo de prescripción no puede entenderse interrumpido por las citadas actuaciones ni por ninguna de las practicadas en su seno ni por la liquidación de 15 de febrero de 1996 que las culminó, por haber resuelto el TEARC en esolución de 10 de marzo de 1999 que todas ellas fueron actuaciones nulas y por tanto no válidas en derecho ni con virtualidad interruptiva del cómputo de plazo de prescripción.

La respuesta a la cuestión planteada ha de partir del error en que incurren los recurrentes al afirmar que la Resolución del TEARC de 10 de marzo de 1999 declaró nulas las actuaciones inspectoras y la liquidación impugnada ante dicho órgano económico-administrativo, pues el tenor del fallo de la mencionada Resolución, al estimar en parte la reclamación, declara la anulación, que no la nulidad, de la liquidación recurrida, declaración que hace ineficaz la argumentación desplegada en este segundo motivo impugnatorio, porque como ya hemos tenido ocasión de declarar en esta Sentencia al estimar el recurso de casación promovido por el Abogado del Estado, resulta trascendente a efectos de la interrupción de la prescripción la diferencia entre actos nulos y anulables, pues de acuerdo con la jurisprudencia de esta Sala aludida al resolver el presente recurso de casación, solo cabe negar eficacia interruptiva de la prescripción a los actos nulos de pleno derecho.

De esta manera, la primitiva acción administrativa iniciada en este caso el 17 de octubre de 1994 al incoarse las actuaciones inspectoras dirigidas a la liquidación de 15 de febrero de 1996, ulteriormente anulada, configura el hecho interruptivo de la prescripción contemplado en el artículo 66.1.a) de la LGT 1963 (RCL 1963, 2490), al establecer que «Los 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, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible...», lo que en consecuencia determina que no se haya producido la prescripción de la facultad de la Administración para determinar la deuda tributaria relativa al IRPF ejercicio 1988, cuyo dies a quo hay que situar en el 30 de noviembre de 1989, toda vez que con anterioridad a la expiración del plazo de cinco años aplicable al presente caso se habían iniciado las actuaciones de comprobación e investigación descritas con anterioridad.

Una segunda argumentación contenida en este segundo motivo impugnatorio pretende igualmente se declare la prescripción de la facultad de la administración para determinar la deuda tributaria, al entender que las actuaciones inspectoras que dieron lugar a la liquidación posteriormente anulada incurrieran en nulidad de pleno derecho al haber sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, al haber declarado el TEARC en su Resolución de 10 de marzo de 1999 que la Administración se equivocó de procedimiento al dictar la liquidación en actuaciones inspectoras ordinarias cuando lo procedente hubiera sido, según sus propios términos, dictarla en el seno de un expediente especial de fraude de ley.

Incide, la parte recurrente en sostener, a fin de fundamentar la causa de nulidad alegada, la nulidad de la liquidación, cuando ya ha quedado expuesto que la Resolución del TEARC la anuló por causa de anulabilidad que no de nulidad, lo que ya haría decaer ab initio este motivo impugnatorio, rechazo que además viene refrendado por lo que ya hemos expresado en el penúltimo párrafo del fundamento de derecho tercero de la presente sentencia al sostener que el expediente especial de fraude de ley del artículo 24 de la LGT 1963, no deja de ser una derivación del ordinario, en torno a los mismos hechos y por tanto perfectamente integrable en el procedimiento general de comprobación e investigación, conclusión que determina que no se pueda apreciar la causa de nulidad invocada consistente en haber dictado el acto de liquidación prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, pues las notas de gravedad y trascendencia de las que esta revestida esta causa de nulidad no resultan concurrentes en este caso, atendidas las notas que hemos descrito y que relacionan al procedimiento ordinario de comprobación e investigación con el de fraude de ley.

SEXTO.- En su tercer motivo impugnatorio, los demandantes pretenden se declare la prescripción de la facultad de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante liquidación, al considerar que

no se ha producido la interrupción del plazo de prescripción al no haberse observado el plazo máximo de duración del expediente de fraude de ley -tres meses (artículo 42.2 de la Ley 30/1992 (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246))-, lo que determinaría su caducidad y como consecuencia de ella, la invocada no interrupción de la prescripción.

Sobre la aplicación del instituto de la caducidad al expediente especial de fraude de ley contemplado en el artículo 24 de la LGT 1963 (RCL 1963, 2490), 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 (RJ 2012, 3870) (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 (RJ 2001, 7604), 27.9.2002 (RJ 2002, 8289), 31.1.2003 (RJ 2003, 2708), 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 (JT 2003, 1572), 16.10.2003 , 4.3.2004 (JT 2004, 949), 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 (RCL 1998, 545) 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 (RCL 1999, 114, 329) (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 a los interesados 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 (RCL 1999, 114 y 329) (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 los

recurrentes.

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.

SÉPTIMO.- La cuestión planteada en su quinto motivo impugnatorio -el cuarto ha sido objeto de análisis al resolver el recurso de casación del Abogado del Estado-, gira en torno a la inexistencia de fraude de ley, afirmando los recurrentes que conforme a la normativa vigente en el momento en que tuvieron lugar los hechos (artículos 20.8 de la Ley 44/1978 (RCL 1978, 1936), del IRPF y 53.2 y 84 del Reglamento del IRPF, aprobado por Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto (RCL 1981, 2532, 2931 y RCL 1982, 29)) se permitía enajenar títulos y tributar en el momento de la enajenación o transmitir derechos de suscripción, suscribir títulos y no tributar por los derechos de suscripción hasta la enajenación de los títulos, deduciendo de ello la ausencia de prueba alguna respecto de que haya actuado con una finalidad fraudulenta.

Deducen los recurrentes que de esta regulación se desprendería que el resultado de la venta de los derechos de suscripción no tenía la consideración de rendimiento de capital mobiliario ni de incremento o disminución patrimonial, determinándose que de dichas variaciones patrimoniales resultantes de la venta de valores mobiliarios debía deducirse de su coste de adquisición el importe por el que los derechos de suscripción habían sido adquiridos, siendo la propia normativa la que difiere la tributación del importe de los derechos de suscripción al momento de la enajenación de las acciones que se sometan a tributación.

Otra cosa, manifiestan, es que al considerar el legislador que dicha normativa podía ocasionar pérdidas de recaudación, se modificara el tratamiento fiscal de la transmisión de los derechos de suscripción a través del Real Decreto-ley 1/1989, de 22 de marzo (RCL 1989, 637), normativa que no resulta de aplicación al caso que nos ocupa referida al ejercicio 1988.

Concluyen oponiendo que la intención y el resultado de las operaciones efectuadas fuera la transmisión de la empresa, toda vez que ni fue esa la intención ni fue ese el resultado, sosteniendo, por el contrario, que todo lo actuado respondía a causas económicas justificadas.

Hemos de comenzar el análisis de la cuestión controvertida, recordando los hechos a partir de los cuales la AEAT considera producido el fraude de ley.

En el año 1988, el capital social de la entidad FORCADA, S.A., era de 29.000.000 ptas, estando constituido por 5.800 acciones de 5.000 ptas nominales, siendo la composición del accionariado la siguiente: 1.- Don Luis Alberto, 2.895 acciones. 2.- Don Juan Ignacio, 5 acciones. 3.- Don Bernardino, 2.895 acciones, y 4.- Don Aureliano, 5 acciones.

La Junta General de accionistas de FORCADA, S.A. adopta en fechas 14 de noviembre de 1988 y 18 de noviembre de 1988, los siguientes acuerdos:

- FORCADA, S.A. redujo su capital social a 20.000 pesetas, siendo por tanto el importe de la reducción de 28.980.000 pesetas, reducción que se materializó mediante con abono a la cuenta de reservas de libre disposición y con posterior devolución a los socios de las aportaciones, amortizándose todas las acciones, excepto cuatro.
- Simultáneamente, FORCADA, S.A. amplió su capital social hasta 20.000.000 ptas, mediante la emisión de 3.996 nuevas acciones de 5.000 ptas nominales, desembolsadas y suscritas por PROMOTORA MEDITERRANEA, S.A., reconociéndose el derecho de suscripción preferente de los nuevos títulos a favor de los antiguos accionistas, eliminando los impedimentos a la libre transmisión de las acciones.

Tras la ampliación de capital efectuada, la participación de los antiguos accionistas, que era del 100% del capital social de la entidad, pasó a ser del 0.1% del total, es decir, el 0,025 cada uno de ellos.

El mismo día 18 de noviembre de 1988, cada uno de los cuatro socios, procedió a la enajenación de la totalidad de los derechos de suscripción que les correspondían, es decir 999 derechos de suscripción preferente cada uno de ellos, a la entidad PROMOTORA MEDITERRANEA, S.A., fijando como precio de

venta 76.828 pesetas, por cada derecho de suscripción, lo que supone un global para cada uno de los socios de FORCADA, S.A. de 76.751.172 pesetas, ascendiendo el importe de la enajenación de la totalidad de los derechos de suscripción a 307.004.688 pesetas.

Asimismo, se observa un drástico cambio en la composición de los órganos de dirección de FORCADA, S.A., producida a raíz de la Junta General celebrada precisamente el mismo día 18 de noviembre de 1988, en la que se aceptó la renuncia de todos y cada uno de los antiguos consejeros, nombrándose como nuevos a personas físicas vinculadas a PROMOTORA MEDITERRANEA, S.A. cambiando en dicha fecha la propiedad de FORCADA, S.A.

En su declaración del IRPF, relativo al ejercicio 1988, ninguno de los Sres. Bernardino Aureliano Juan Ignacio Luis Alberto consignó dato alguno relativo a esta operación de venta de derechos de suscripción, al considerar que resultaba de aplicación del artículo 20.8 de la Ley 44/1978, del IRPF, del que se desprendería que el importe en la venta de derechos de suscripción no generaba variación patrimonial alguna, sino que dicho importe minoraba el valor de adquisición de las acciones, de las que aquellos derechos procedían, a efectos del cálculo de la variación patrimonial que resultase por la transmisión de esas acciones.

La AEAT, a la vista de los hechos expresados, considera que el resultado final producido con la realización de todos los actos y negocios jurídicos descritos, es la transmisión de la propiedad de FORCADA, S.A. por parte de sus dueños (entre los que se encuentra don Bernardino) a favor de una entidad PROMOTORA MEDITERRANEA, S.A. lo que no se efectúa a través de una vía natural, como lo sería la simple transmisión de las acciones, sino recurriendo los accionistas de FORCADA a un complejo y artificioso mecanismo que contemplaría una primera reducción de capital, una posterior ampliación del mismo, la venta por los antiguos accionistas de FORCADA, S.A. de sus derechos de suscripción a PROMOTORA MEDITERRANEA y la suscripción por parte de ésta de la totalidad del capital social ampliado, consiguiéndose así un efecto traslativo de la propiedad de las acciones.

Apunta, la AEAT, como dato significativo a tener en cuenta de cara a evidenciar el fraude de ley apreciado, que tras las operaciones de reducción y ampliación de capital el nuevo titular de casi la totalidad de las acciones de FORCADA resulta ser PROMOTORA MEDITERRANEA, mientras que los primitivos accionistas pasan a detentar una insignificante participación en el capital social (0,025% cada uno de ellos), todo ello a cambio de percibir con carácter global y conjunto un importe de 307.004.688 pesetas.

Dichas operaciones, por supuesto, individualmente contempladas son operaciones amparadas por las normas mercantiles, válidas y con eficacia frente a terceros; pero desde la perspectiva fiscal dicha eficacia queda supeditada al cumplimiento de las normas de tributación, y cuya elusión se trata de evitar.

Como declara la resolución del TEAC, son normas de cobertura las disposiciones del Real Decreto Legislativo 1564/1989 (RCL 1989, 2737 y RCL 1990, 206), por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, que regulan la disminución y aumento del capital social, así como el apartado segundo del artículo 20.8 de la Ley 44/78, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al excluir de tributación las rentas obtenidas en la enajenación de derechos de suscripción, que pasarán a computarse como menos coste de adquisición de los títulos que procedan cuando éstos se enajenen, siendo las normas eludidas o defraudadas las disposiciones del ya citado 1564/1989, que regulan la transmisión de las acciones y el artículo 20.8, puntos 1º, 3º y 4º y las normas contenidas en su punto octavo dedicadas a la cuantificación del incremento patrimonial en caso de enajenación de acciones. De esta manera resultaría acreditado el requisito exigido en el artículo 24 de la LGT 1963 (RCL 1963, 2490), es decir, la utilización de una norma de cobertura que fue dictada con distinta finalidad y a la que se acoge el negocio realizado y al mismo tiempo la existencia de una norma que se defrauda y que resultaría aplicable a la cuestión típica.

El mecanismo utilizado por los Sres. Bernardino Aureliano Juan Ignacio Luis Alberto a través de una serie de operaciones materializadas en diversas figuras jurídicas, se ha producido realmente de una manera atípica, atendida la finalidad perseguida, que no es otra que la transmisión en bloque de una entidad FORCADA a otro accionista, o desde la perspectiva individual de cada socio, de transmitir el 25% del capital que ostentaban. Transmitiendo los derechos de suscripción en lugar de las acciones se difiere indefinidamente la tributación de las rentas obtenidas en esa operación, de forma que, en lugar de proceder a la venta pura y simple de las acciones en cuestión, los interesados llegaron a idéntico resultado jurídico de transmisión de la propiedad de FORCADA a través de diversos actos jurídicos, quedando cumplido otro de los requisitos del artículo 24 de la LGT 1963, consistente en la obtención, mediante la realización de una serie de actos, de un resultado equivalente al que se deriva de la realización del presupuesto de hecho configurado en la norma tributaria como hecho imponible típico, sin que dicho resultado económico obtenido conlleve las

consecuencias fiscales que son normales en estos casos.

La Sala comparte estas conclusiones, pues en definitiva, lo que se aprecia es que la operación realizada por los Sres. Forcada, supone eludir el hecho imponible del incremento de patrimonio derivado de la transmisión de unas acciones y la obligación de reflejar el mismo en sus respectivas declaraciones del IRPF relativas al ejercicio en que se produjo dicha enajenación, siendo el único objetivo de la operación, el obtener un beneficio fiscal de no tributar en dicho impuesto personal.

Por otro lado, las alegaciones expuestas por los actores, como hechos obstativos de la existencia de fraude de Ley han de ser rechazadas. En primer lugar, carece de virtualidad alguna la alegación efectuada en el sentido de sostener que no existe transmisión de la empresa al continuar como accionista de la compañía, ser su apoderado e incluso empleado de PROMOTORA MEDITERRANEA, circunstancias irrelevantes que no contradicen a la finalidad transmisiva declarada, pues el hecho de pasar a ser titular de únicamente el 0,025% del capital social no puede hacernos llevar a la convicción de la inexistencia de la transmisión declarada, atendida la insignificancia de dicho porcentaje.

En segundo término, los recurrentes no pueden ampararse en la existencia de una justificación económica de la reducción y posterior ampliación de capital posterior, pues situar la misma en el hecho de dar entrada en el accionariado de FORCADA de una Compañía dotada de alto grado de solvencia que asegurara la viabilidad de la misma, no explica de manera lógica que los antiguos accionistas solo conservaran un porcentaje exiguo de la Sociedad.

OCTAVO.- La última de las cuestiones aducidas por los recurrentes se proyecta sobre lo que consideran un incorrecto cálculo de los intereses de demora y de los suspensivos.

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 (RJ 2011, 4591) (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 (RJ 2010, 7396) (casación 5704/07, FJ 3º) hemos recordado la jurisprudencia de la Sala, reproduciendo la sentencia de 23 de mayo de 2007 (RJ 2007, 5882) (casación 3695/05, FJ 3º), que razonaba en los siguientes términos:

«Pues bien, en la Sentencia de esta Sala 25 de junio de 2004 (RJ 2004, 5799) 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 (RCL 2003, 2945), 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 (RJ 1990, 6161) , 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 (RCL 1977, 48), 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 (RJ 1998, 771), 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 LGT) 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 (RJ 2010, 5924) (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 (RJ 2010, 5924) (recurso de casación 2841/05), la antes citada de 18 de octubre de 2010 (RJ 2010, 7396) (recurso de casación 5704/07) y la de 23 de mayo de 2011 (RJ 2011, 4592) (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 (RCL 2003, 2945) , 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 (RCL 1963, 2490), 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 (RCL 2003, 2753), 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 (LEG 1889, 27). 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 la 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.

NOVENO.- Por último, solo nos resta responder al pretendido incorrecto cálculo de los intereses suspensivos, sobre los que los recurrentes sostienen la aplicación de los artículos 240.2 y 26.4 de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945), General Tributaria, de manera que se tomen en consideración como dies ad quem las fechas en que los respectivos órganos económicos-administrativos intervinientes (TEARC y TEAC) debieron resolver la reclamación y el recurso de alzada interpuestos.

Reconocen los recurrentes que la disposición transitoria primera de la LGT 2003 limita, a su juicio de manera incomprensible, su aplicación a los procedimientos iniciados tras su entrada en vigor -1 de julio de 2004-, lo que prima facie haría ineficaz lo sostenido en este motivo impugnatorio, puesto que el procedimiento aquí controvertido se inició con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley, no obstante lo cual de llevarse a efecto se vulneraría de manera flagrante el artículo 14 de la Constitución (RCL 1978, 2836) ya que sin razón alguna se discriminaría a unos administrados (los que recurrieron antes de la entrada en vigor) frente a otros (los que han recurrido con posterioridad a dicha entrada en vigor).

Esta pretensión esta abocada al fracaso, pues como ya atisbaban los propios demandantes, 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 de los recurrentes, 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) deducidos por los contribuyentes 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.

DÉCIMO.- El éxito del recurso de casación determina, en aplicación del artículo 139.2 de la Ley reguladora

de esta jurisdicción (RCL 1998, 1741), que no proceda hacer un especial pronunciamiento sobre las costas causadas en su tramitación, sin que, al estimarse en parte el recurso contencioso-administrativo, proceda imponer costas de la instancia.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

PRIMERO

Declaramos haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional el 29 de octubre de 2009 (JUR 2009, 451838) en el recurso 431/07, que casamos.

SEGUNDO

Estimamos en parte el recurso contencioso-administrativo formulado por don Bernardino y doña Angelina contra la resolución del TEAR de Cataluña de 5 de febrero de 2004, que había desestimado las reclamaciones acumuladas núms. NUM000 y NUM001, referentes a la liquidación practicada en concepto de IRPF, ejercicio 1988, resoluciones administrativas que anulamos únicamente en cuanto al cálculo de los intereses de demora, para el que ordenamos que se considere como día final para su cómputo el 15 de febrero de 1996.

TERCERO

No hacemos especial declaración sobre las costas, ni de la instancia ni del recurso de casación.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA: PRÉSTAMOS Y CRÉDITOS

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA DE 25 DE JUNIO DE 2012

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Se impugna en el presente procedimiento ordinario la resolución dictada por el Tribunal Económico - Administrativo Regional de Galicia en fecha 16 de mayo de 2011 en la reclamación nº NUM002 interpuesta por doña Elena Feal Mariño en representación de don Teodoro contra acuerdo dictado por el servicio de gestión tributaria del departamento territorial de A Coruña de la Consellería de Economía en Facenda de la Xunta de Galicia por el que se practica liquidación por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La cuestión en torno a la que gira el presente procedimiento ordinario es de carácter meramente jurídico y estriba en determinar si a los créditos hipotecarios les es de aplicación la exención prevista en el art. 9 párrafo primero de la Ley 2/1994 de 30 de marzo (RCL 1994, 999) sobre Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios, a la que remite el art. 45.1.c) del Real Decreto legislativo 1/1993 por el que se aprueba el Texto Refundido de la ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en relación con la novación de los préstamos hipotecarios y su tributación por el gravamen gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados.

La resolución del Tribunal Económico - Administrativo Regional de Galicia, en exigua fundamentación, inaplica la exención con base en lo dispuesto en el art. 14 de la Ley 58/2003, de 17 Diciembre (RCL 2003, 2945) General Tributaria que proscribe la analogía en el ámbito de los beneficios fiscales por entender que la citada exención se circunscribe a los préstamos hipotecarios y no a los créditos.

A fin de centrar el debate y en una interpretación histórica de los preceptos de aplicación conviene hacer una síntesis de las distintas modificaciones legislativas que se han ido produciendo en esta materia.

Así, la exposición de motivos de la Ley 2/1994 revela que su finalidad consiste en permitir a los prestatarios beneficiarse de la bajada de tipos de interés en el mercado, posibilidad obstaculizada tanto por la fuerte comisión por amortización anticipada impuesta contractualmente por las entidades crediticias como por la duplicación de gastos que implica la cancelación de un crédito hipotecario y la constitución de otro nuevo.

A salvar estos obstáculos tiende la Ley facilitando la novación modificativa del préstamo hipotecario, dado el insuficiente régimen contenido en el art. 1211 CC (LEG 1889, 27), y diferenciando dos situaciones: la novación con y sin consentimiento de la entidad prestamista. Para ambos casos la Ley reducía la comisión por cancelación anticipada y permitía bajar el tipo de interés, y en la novación de común acuerdo, además, alterar el plazo.

Se declaraba la exención del impuesto de AJD de la escrituras (con la consiguiente modificación del art. 45.1 de la Ley de ITPyAJD) y se establecía una nueva fórmula para el cálculo de los honorarios notariales y registrales más beneficiosa para el prestatario.

Si bien durante su articulado la Ley se refiere únicamente en su literalidad a los préstamos hipotecarios, cuya mención aparece en su propio título, en la exposición de motivos ya se dice, textualmente: El descenso generalizado de los tipos de interés experimentado en los últimos meses ha repercutido, como es lógico, en los de los préstamos hipotecarios, y parece razonable y digno de protección que los ciudadanos que concertaron sus préstamos con anterioridad a la bajada de los tipos puedan beneficiarse de las ventajas que supone este descenso. Pero, por otra parte, la situación de estos prestatarios se ve agravada por la concurrencia de

una doble circunstancia, que determina la inviabilidad económica del cambio de hipoteca: la fuerte comisión por amortización anticipada, impuesta por las entidades crediticias al tiempo de otorgar el contrato y la duplicación de gastos que implican la cancelación de un crédito hipotecario y la constitución de otro nuevo.

De ello se desprende que en la mens legis se contemplan, como análogos, ambos contratos de forma indistinta y ello con independencia de que la expresión utilizada en el articulado haga referencia preeminente al préstamo hipotecario, contrato que, si bien es distinto en cuanto a su contenido cumple la misma finalidad desde el punto de vista financiero.

Tras una reforma por Ley 14/2000, de 29-12, que no implicó ninguna novedad en lo que ahora interesa, la Ley 36/2003, de 11 de noviembre (RCL 2003, 2651), de medidas de reforma económica, modificó determinados preceptos de la Ley 2/1994 con el propósito de avanzar «en la facilitación y abaratamiento de las operaciones de novación y subrogación hipotecaria». Se estableció un nuevo sistema de cálculo de los honorarios notariales y registrales (que ya habían sido adaptados a la Ley 2/1994 por el Real Decreto 2616/1996 (RCL 1996, 3112) (RCL 1996, 3112) y se extendió la posibilidad de ampliación del plazo a los supuestos de subrogación sin consentimiento del acreedor. No obstante, la Ley mantuvo sin ninguna modificación el ámbito de aplicación a los préstamos hipotecarios. Las exclusivas menciones a este contrato se contienen igualmente en la normativa arancelaria citada.

El siguiente hito legislativo viene constituido por la Ley 41/2007, de 7 de diciembre (RCL 2007, 2221), por la que se modifica la Ley 2/1981, de 25 de marzo (RCL 1981, 900), de Regulación del Mercado Hipotecario y otras normas del sistema hipotecario y financiero, la que supuso una más intensa reforma.

En su exposición de motivos expresa como función de la nueva Ley el fomento del «crecimiento del mercado de títulos hipotecarios, por un lado, y que no se discrimine regulatoriamente entre las diferentes opciones de préstamo o crédito hipotecario abiertas a los clientes por el otro». Y más adelante: «Uno de los objetivos de la presente Ley es alcanzar la neutralidad en el tratamiento regulatorio de los diversos tipos de créditos y préstamos hipotecarios ofertados en el mercado».

Asimismo dice: «En el Capítulo V se realizan las actuaciones relativas al cálculo de los costes arancelarios relativos a los préstamos o créditos hipotecarios. Todo ello con el objetivo general de reducir y fomentar la transparencia de los costes de transacción de las operaciones del mercado hipotecario. Teniendo en cuenta la regulación establecida por la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, relativa a los costes arancelarios de las escrituras de novación modificativa y de subrogación de los préstamos hipotecarios, se debe seguir profundizando en la transparencia y reducción de los citados aranceles, así como extender dichas bonificaciones al caso de las cancelaciones que no tienen como finalidad la subrogación y a los créditos hipotecarios».

El procedimiento empleado por el legislador, en lo que ahora interesa, alcanza al establecimiento de un nuevo régimen de la compensación por amortización anticipada al que dedica el Capítulo IV, compuesto por los arts. 7, 8 y 9, y en la modificación de la Ley 2/1994. Aquellos se refieren indistintamente a los créditos y a los préstamos hipotecarios, si bien, en una interpretación restrictiva, podría entenderse circunscrito a los formalizados con posterioridad a su entrada en vigor, como ocurre en el caso aquí enjuiciado, constituido por escritura pública otorgada ante el Notario de Madrid don Ignacio Paz Ares Rodríguez en fecha 19.05.2008.

Las innovaciones sobre la Ley 2/1994 afectan a varios preceptos. Esencialmente, el art. 9 amplía la potestad de «modificación de préstamos hipotecarios» a otras condiciones además de los intereses y el plazo. El art. 2 regula nuevamente el procedimiento de subrogación y las relaciones entre las entidades bancarias, y el art. 8 establece una nueva regulación de los costes arancelarios, es decir, de los honorarios notariales y registrales en la subrogación, novación modificativa y cancelación.

Así, en este último artículo se contiene una clara identificación entre créditos y préstamos hipotecarios.

Así se hace referencia a los créditos en el nuevo párrafo segundo del art. 2 en relación a la concurrencia sobre una misma finca de más de un crédito o préstamo hipotecario inscrito a favor de la misma entidad acreedora, para lo que exige la subrogación en todos ellos.

Siguiendo el iter cronológico de las sucesivas modificaciones normativas en esta materia, en el año 2009 se dictan dos normas.

En primer término fue promulgada la Ley 2/2009, de 31 de marzo (RCL 2009, 697), por la que se regula la contratación con los consumidores de préstamos o créditos hipotecarios y de servicios de intermediación para la celebración de contratos de préstamo o crédito.

En su preámbulo la Ley indica que «Cuando estos créditos o préstamos hipotecarios son concedidos por las entidades de crédito, sujetas a la supervisión del Banco de España, se cuenta con una regulación específica

en materia de subrogación y modificación de préstamos hipotecarios y en materia de transparencia de las condiciones financieras de los préstamos hipotecarios, contenida, respectivamente, en la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, y en la Orden de 5 de mayo de 1994, sobre transparencia de las condiciones financieras de los préstamos hipotecarios». El art. 5.2 a) establece que «En los préstamos o créditos hipotecarios será de aplicación lo dispuesto en materia de compensación por amortización anticipada por la legislación específica reguladora del mercado hipotecario, salvo que se tratara de préstamos o créditos hipotecarios concedidos con anterioridad al 9 de diciembre de 2007 y el contrato estipule el régimen de la comisión por amortización anticipada contenido en la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, en cuyo caso, será éste el aplicable».

De esta dicción se desprende, de forma ya inequívoca que, para el legislador de 2009, la Ley 2/1994 comprende ambos contratos.

Aún resultan de más claridad, si cabe, los términos en los que se pronuncia el Real Decreto 716/2009, de 24 de abril (RCL 2009, 930 y RCL 2010, 2408), por el que se desarrollan determinados aspectos de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de regulación del mercado hipotecario y otras normas del sistema hipotecario y financiero.

En su Disposición Adicional Segunda, sobre el ejercicio de la subrogación y del derecho a enervar, dispone:

1. La entidad financiera dispuesta a subrogarse en los términos previstos por el art. 2 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, de subrogación y modificación de préstamos hipotecarios deberá incluir en la notificación de su disposición a subrogarse que ha de realizar a la entidad acreedora, la oferta vinculante aceptada por el deudor, en los términos previstos en la Orden de 5 de mayo de 1994, sobre transparencia de las condiciones financieras de los préstamos o créditos hipotecarios.
2. La entidad acreedora que ejerza su derecho a enervar la subrogación en los supuestos en que el deudor subrogue a otra entidad financiera, de conformidad con el art. 2 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, de subrogación y modificación de préstamos o créditos hipotecarios deberá comparecer por medio de apoderado de la misma ante el notario que haya efectuado la notificación a que se refiere el artículo citado, manifestando, con carácter vinculante, su disposición a formalizar con el deudor una modificación de las condiciones del préstamo o crédito que igualen o mejoren la oferta vinculante. A tal efecto la entidad acreedora deberá trasladar, en el plazo de 10 días hábiles, por escrito al deudor una oferta vinculante, en los términos previstos en la Orden de 5 de mayo de 1994, sobre transparencia de las condiciones financieras de los préstamos o créditos hipotecarios, en la que, bien iguale en sus términos las condiciones financieras de la otra entidad, o bien mejore las condiciones de la oferta vinculante de la otra entidad.

Por otro lado, su regulación da a entender que el art. 2 de la Ley 2/1994 recae sobre ambos contratos.

Por tanto y, en conclusión, no podemos sino colegir que la normativa citada a la que se remite la ley reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se refiere indistintamente a los préstamos y a los créditos hipotecarios.

Y ello no significa aplicación analógica del beneficio fiscal que declara exento de la modalidad de actos jurídicos documentados la novación modificativa de préstamos y créditos hipotecarios en los términos fijados por la ley sino mera interpretación de la norma atendiendo a los tradicionales criterios enunciados en su día por Savigny, a saber, gramatical, lógico, teleológico, histórico y sistemático.

A este respecto conviene traer a colación la doctrina jurisprudencial sobre esta materia, glosada, entre otras, en la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2002 (recurso:7584/1996), en la que se dice:

... A este respecto debe observarse que el espíritu y finalidad de la norma contenida en el artículo 23 (ley general tributaria de 1963, ART.14 de la vigente Ley 58/2003, de 17 Diciembre General Tributaria) es el de servir a los objetivos perseguidos por el legislador, destacados en la Exposición de Motivos de la propia Ley ... Estamos haciendo una interpretación estricta del precepto, y no extensiva, ni mucho menos analógica, siempre prohibida por el arto 23.3 LGT”;

El Alto Tribunal en su sentencia de 24 de abril de 1999 (RJ 1999, 2987) (nº de recurso: 5411/1994) señala, con respecto a la aplicación de una exención, que “ ... El principio de interdicción de la analogía, sancionado por el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria, no es de aplicación en el presente supuesto, en que sólo se trata de indagar el verdadero sentido de una norma ... El espíritu y finalidad de la norma contenida en el artículo 15 es el de servir a los objetivos perseguidos por el legislador, destacados en la Exposición de Motivos de la propia ley. ... Estamos, por tanto, en un supuesto de interpretación estricta de los preceptos cuestionados, sin que en ningún momento pueda hablarse de la aplicación analógica de un beneficio fiscal,

siempre prohibida por la Ley General Tributaria en su artículo 23.3. “.

Al sentido en la interpretación de la norma se refiere el Alto Tribunal en su sentencia de 12 de diciembre de 1985 (RJ\1985\6243), cuando afirma que “.. No puede aceptarse la ya superada tesis del apelante de que las normas que conceden beneficios tributarios han de ser aplicadas restrictivamente. Esta tesis ha sido superada por una reiterada doctrina de esta Sala, según la cual no procede acudir a la interpretación de las normas con criterios predeterminados, sino procurando que siempre se cumpla la finalidad que la norma persigue”.

No se puede pues confundir los criterios o principios interpretativos aplicables en materia de exención con la posibilidad de que las normas sean, o no, integradas mediante recursos analógicos. Así el Tribunal Supremo en su sentencia de 10 de abril de 2001 (RJ 2001, 5335) (nº recurso: 53/1996) indica que ti ... definida en el artículo 4 del Código Civil, supone la aplicación de un régimen jurídico previsto para unos determinados hechos o situación a otros distintos, para los que no existe consecuencia legalmente prevista y que presentan con aquéllos evidente identidad de razón; y distinta es la interpretación judicial, en cuyo curso el Juzgador, analizando a la luz de los criterios interpretativos que le reconoce y concede la Ley, llega a la conclusión, jurídicamente fundada, de que el supuesto de hecho está dentro del campo de aplicación de la norma interpretada”.

En efecto, como ya pusiera de relieve la mejor doctrina en los primeros años de la década de los 70, tal planteamiento (el de la interpretación restrictiva de las exenciones) encierra una lamentable confusión acerca del verdadero significado del art. 14 de la Ley General Tributaria, pues una cosa es la analogía y otra la interpretación de las normas jurídicas.

Así, mientras que la primera es una actividad de integración del ordenamiento por la que se extiende una norma a presupuestos de hecho no contemplados implícita o explícitamente por ella, la segunda tiene por objeto conocer el sentido, alcance y finalidad de la norma. Partiendo de esta elemental distinción necesariamente habrá que convenir en que la llamada interpretación analógica no es tal, puesto que no se trata de una actividad dirigida a desentrañar el sentido de la norma, esto es, interpretativa, sino a integrar o completar las llamadas lagunas del derecho. Esta actividad exige, como es evidente, la previa interpretación de la norma que se pretende aplicar al supuesto de hecho no regulado, pero no por ello deben confundirse ambos fenómenos.

Lo prohibido por el art. 23.3 de la Ley General Tributaria es el recurso a la analogía para extender más allá de sus términos el ámbito de las exenciones y bonificaciones tributarias.

Dicho precepto no establece, sin embargo, ningún criterio específico de interpretación de las normas constitutivas de exenciones o bonificaciones, las cuales deberán ser interpretadas con arreglo a los mismos criterios o métodos que el resto de las normas tributarias; criterios que, a su vez, no difieren en nada de los empleados normalmente para la interpretación de las normas jurídicas en general, pues no en vano el apartado 1º del citado precepto dispone que «las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho», lo que conlleva una remisión al art. 3.1 del Código Civil.

De aquí se extrae que el art. 14 de la Ley General Tributaria en modo alguno afecta a la interpretación de las exenciones o, dicho con otras palabras, que las normas sobre exenciones y bonificaciones no presentan, desde el punto de vista interpretativo, especialidad alguna en relación con el resto de las normas tributarias, por lo que la interdicción de la analogía no exige o comporta la necesidad de adoptar «a priori» ningún criterio de interpretación que conduzca a un resultado restrictivo -8 estricto.

Con palabras del Tribunal Supremo, no procede acudir a la interpretación de las normas tributarias (de ninguna norma tributaria, y por tanto tampoco de las que conceden beneficios fiscales) con criterios preconcebidos, sino procurando que siempre se cumpla la finalidad que la norma persigue.

El hecho de que hasta época reciente se haya seguido manteniendo en la jurisprudencia el postulado de la interpretación estricta o restrictiva de las normas que establecen exenciones o bonificaciones tributarias es consecuencia, en la mayoría de los casos, de un mero defecto terminológico, ya que lo que en realidad se pretende evitar en la jurisprudencia es la extensión analógica de estas normas.

Así, no cabe obviar que, desde un punto de vista del hecho imponible, ya el art. 15 del texto refundido que regula el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados dispone que “1.- la constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo .

2.- Se liquidarán como préstamos personales las cuentas de crédito, el reconocimiento de deuda y el depósito retribuido”.

Del mismo modo el art. 25 del Real Decreto 828/1995 por el que se aprueba el reglamento del Impuesto

sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados dice en su número 2:” se liquidarán como préstamos personales las cuentas de crédito, el reconocimiento de deuda y el depósito retribuido, con aplicación, en su caso , de lo dispuesto en el apartado anterior”.

En conclusión, entendemos que la exención prevista en el art. 9 párrafo primero de la ley 2/1994 sobre Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios comprende los créditos hipotecarios.

SEGUNDO.- No procede la imposición de las costas en el presente procedimiento al no apreciarse temeridad o mala fe conforme a lo prevenido en el artículo 139 de la Ley 29/1998 de 13 de julio (RCL 1998, 1741) de la Jurisdicción Contencioso - Administrativa.

FALLAMOS

Que estimamos el recurso interpuesto por Don Teodoro contra la resolución dictada por el Tribunal Económico - Administrativo Regional de Galicia en fecha 16 de mayo de 2011 en la reclamación nº NUM002 interpuesta contra acuerdo dictado por el servicio de gestión tributaria del departamento territorial de A Coruña de la Consellería de Economía en Facenda de la Xunta de Galicia por el que se practica liquidación por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el cual anulamos por ser contrario a derecho. Sin expresa imposición de las costas procesales.