

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ056145

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia de 15 de septiembre de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 3948/2012***SUMARIO:**

Procedimientos tributarios. Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Procedimiento económico-administrativo. Terminación. Resolución. Efectos. Retroacción de actuaciones. La razón por la que el TEAR anuló la liquidación tributaria no fue la presencia de un defecto formal que haya disminuido las posibilidades de defensa del reclamante -según los términos del art. 239.3 Ley 58/2003 (LGT)-, sino una errónea calificación jurídica de los contratos de compraventa desde el punto de vista fiscal: contratos simulados en lugar de operaciones vinculadas. Tal error, por más que remita a un específico trámite para la valoración económica de las prestaciones contractuales, constituye un defecto sustantivo, que afecta a la regularidad sustancial de la liquidación tributaria. Siendo así, no le cabía al TEAR, una vez anulada la liquidación, ordenar la retroacción de las actuaciones inspectoras, con el fin de practicar el procedimiento de comprobación previsto en el art. 15 RD 537/1997 (Rgto. IS), que no disciplina un procedimiento de comprobación, sino un «incidente» en el seno del mismo para tasar operaciones vinculadas con arreglo al valor normal del mercado, aplicando ordenadamente los métodos dispuestos en el art. 16.3 Ley 43/1995. Si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa -o no lo está por causas imputables a la Administración-, no cabe retrotraer para que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión. Votos particulares.

PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (LJCA), art. 56.

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 15 y 16.

RD 537/1997 (Rgto. IS), art. 15.

Ley 58/2003 (LGT), art. 239.3.

PONENTE:*Don Joaquín Huelín Martínez de Velasco.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a quince de Septiembre de dos mil catorce.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 3948/12, interpuesto por SERTOMAS, S.L., representada por la procuradora doña María Luisa Sánchez Quero, contra la sentencia dictada el 4 de octubre de 2012 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 462/09, relativo a la liquidación del impuesto sobre sociedades de 1998. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso-administrativo promovido por Sertomas, S.L. («SERTOMAS», en lo sucesivo), contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 22 de octubre de 2009, que confirmó en alzada la pronunciada el 30 de septiembre de 2008 por el Tribunal Regional de Valencia en los expedientes 46/6009/04 y 46/2011/05. Esta última resolución, acogiendo en parte las reclamaciones acumuladas frente a la desestimación, primero presunta por silencio administrativo y después expresa, del recurso de reposición entablado para obtener la revocación de la liquidación practicada por el impuesto sobre sociedades de 1998 y cuantía de 4.603.114,52 euros, ordenó retrotraer las actuaciones inspectoras para que se comprobase el valor por el que se realizó la operación de compraventa de acciones mediante el procedimiento previsto en el artículo 15 del Reglamento del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril (BOE de 24 de abril), para las operaciones vinculadas.

Segundo.

SERTOMAS preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 21 de diciembre de 2012, en el que invocó cuatro motivos de casación, el tercero al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), y los otros tres con arreglo a la letra d) del mismo precepto.

1º) Inicia el recurso denunciando la infracción del artículo 239.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), «en relación con la posibilidad de que la resolución que pone término a una reclamación económico-administrativa, anulando el acto impugnado, ordene la retroacción de las actuaciones del procedimiento de aplicación de los tributos a un momento anterior a la liquidación», así como la de los artículos 101 de la misma Ley y 190, apartados 6 y 7, del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre) -en lo sucesivo, «Reglamento General de Gestión e Inspección»-, «en referencia al efecto preclusivo de las liquidaciones provisionales y definitivas».

Relata que la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de 30 de septiembre de 2008 acordó estimar parcialmente las reclamaciones interpuestas, pese a considerar que no se había producido la simulación defendida por la Inspección de los Tributos, y ordena la retroacción de las actuaciones inspectoras con el fin de que sea comprobado el valor por el que se realizó la compraventa de las acciones mediante el procedimiento de comprobación previsto en el Reglamento del impuesto sobre sociedades aprobado en 1997.

En su opinión, esa decisión infringe el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria de 2003, cuyo tenor no ofrece dudas de que la retroacción de actuaciones sólo se admite para el caso de que la anulación de las liquidaciones tenga lugar por razones de forma, siendo así que en el caso la anulación se produjo por razones sustantivas, al considerar el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia que no había prueba de la existencia de simulación y que el valor de mercado de las acciones adquiridas en Bolsa se había obtenido "sin someterse al procedimiento reglamentario del mencionado artículo 15" del Reglamento de 1997.

Subraya que, al margen de que la ratio decidendi no es la existencia de un defecto procedimental sino la omisión total y absoluta del procedimiento que se hubiera debido seguir para la valoración de la operación (cuestión que aborda en el segundo motivo de casación), hay que tener en cuenta que la valoración indebidamente realizada es la prueba (la única prueba) en la que se basa la Inspección para calificar una operación como simulada, por lo que los defectos formales que hayan podido afectar al procedimiento para la determinación de dicha valoración tienen como consecuencia la total y absoluta falta de prueba de la existencia de un negocio anómalo de simulación.

Añade que la ilegalidad de la orden de retroacción de actuaciones por no ser la causa de anulación de la liquidación un defecto formal, sino un defecto de derecho sustantivo, tiene como consecuencia la imposibilidad de iniciar una nuevas actuaciones de comprobación e investigación de conformidad con lo establecido en los artículos 148.3 de la Ley General Tributaria y 190.6 del Reglamento General de Gestión e Inspección.

2º) El segundo motivo del recurso consiste en la infracción del artículo 62.1.e) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre), de los artículos 217.1.e), 66, 67 y 68 de la Ley General Tributaria de 2003 y de la jurisprudencia contenida en las sentencias del Tribunal Supremo de 14 de junio de 2012 (casación 5043/09), 22 de octubre de 2009 (casación 6766/03), 19 de abril de 2006 (casación 58/04) y 19 de junio de 2004 (casación 6007/99).

Dice que sostuvo en la instancia la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria en el impuesto sobre sociedades de 1998 pues la liquidación incurrió en nulidad de pleno derecho al haber sido dictada prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello. Precisa que el referido acuerdo de liquidación se fundaba en la supuesta simulación relativa en la causa de la compraventa en Bolsa de acciones de las compañías Mobinver SIM, S.A., Bolinver SIM, S.A., y Bolsiber SIM, S.A., siendo la operación disimulada una adquisición, en parte a título gratuito, de las citadas acciones, determinante del incremento de la base imponible establecido por la Inspección, y teniendo su fundamento la existencia de simulación en la consideración de que el precio de la compraventa de las citadas acciones (su valor de cotización en bolsa) no se correspondía con el que, a juicio de la Inspección, era su valor normal de mercado. Esto es, la existencia de una adquisición lucrativa disimulada surgía, exclusivamente, del hecho de que el valor determinado por la Inspección como normal del mercado era distinto de su valor de cotización, precio convenido entre las partes.

Señala también que el Tribunal Económico-Administrativo Regional anuló la liquidación por considerar que la valoración de la operación realizada por la Inspección se produjo incumpliendo completamente el procedimiento de valoración establecido en el Reglamento del impuesto, lo que, en definitiva, supone que determinó el valor sin sujeción a procedimiento alguno, es decir, de forma arbitraria, y que, por tanto, también de dicha forma calificó una operación de compraventa de acciones a título oneroso como una operación simulada.

Siendo así -sostiene-, se trata de un caso de nulidad absoluta porque el acto de liquidación se emitió sin la previa tramitación del concreto procedimiento previsto al efecto, situación que comporta inexorablemente la nulidad radical o de pleno derecho de la actuación administrativa.

Por todo ello, la sentencia de instancia, al no estimar la nulidad radical de la declaración infringe el artículo 62.1.e) de la Ley 30/1992 y, no declarando la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria, vulnera también lo dispuesto en los artículos 66, 67 y 68 de la Ley General Tributaria de 2003, así como la jurisprudencia sentada en las sentencias que invoca en este segundo motivo de casación, conforme a la que los actos nulos de pleno derecho no interrumpen el plazo de prescripción.

3º) El tercer argumento del recurso tiene por objeto el artículo 56.1 de la Ley reguladora de esta jurisdicción, que la sentencia de instancia habría infringido al desestimar su pretensión entendiéndola que su actuación había limitado los motivos de impugnación de las resoluciones económico-administrativas "al ámbito puramente de la aplicación del régimen de las operaciones vinculadas", lo que ha supuesto el rechazo de varias alegaciones de la demanda.

Expone que el Tribunal Económico-Administrativo Regional estimó en parte su reclamación, anulando la liquidación y ordenando retrotraer las actuaciones. Siendo así, el recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central no podía pretender la anulación de la liquidación y únicamente podía referirse a la parte de la resolución en la que se atribuía carácter parcial a la estimación. Sostuvo, así, que la retroacción de las actuaciones suponía una limitación de su derecho a la defensa y una indebida asunción por el Tribunal Regional de competencias propias de la Inspección de los Tributos. También, a la vista de los argumentos contenidos en la resolución, dedicó una alegación a defender que el valor de cotización de las acciones adquiridas respondía al libre juego de la oferta y la demanda. Desestimado el recurso -continúa argumentando-, en la demanda contencioso-administrativa mantuvo la misma pretensión que en la alzada económico-administrativa, es decir, la anulación de la resolución del Tribunal Regional, pretensión que únicamente podía referirse a la parte de la misma que confería carácter parcial a la estimación de la reclamación, es decir, la orden de retroacción de las actuaciones, si bien en defensa de dicha pretensión esgrimió motivos nuevos no planteados en la alzada. En concreto, pidió que se declarase: (i) improcedente la retroacción de actuaciones decretada por el Tribunal Regional, por ser lo correcto la declaración de nulidad radical de la liquidación tributaria; (ii) como consecuencia de lo anterior, la prescripción del derecho de la Administración a comprobar el impuesto sobre sociedades de 1998; y, (iii) subsidiariamente, ajustado al valor normal de mercado el valor de adquisición de las acciones satisfecho, que fue el de cotización.

Sin embargo, la Sala de instancia decidió no resolver las dos primeras pretensiones por plantear cuestiones nuevas, cuando lo cierto es que con ellas estaba manteniendo la misma pretensión deducida en la alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (la improcedencia de la estimación parcial y de la retroacción de actuaciones decretadas por el Tribunal Regional), si bien con base en motivos distintos a los planteados con anterioridad.

Al no entenderlo así, la Sala de instancia ha infringido el artículo 56.1 de la Ley 29/1998, que permite alegar en el escrito de demanda cuantos motivos procedan para justificar la pretensión deducida, hayan sido o no planteados ante la Administración.

4º) El último motivo del recurso se centra en la vulneración del artículo 16.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre).

Relata que en el cuarto fundamento de derecho de la demanda sostuvo que, habida cuenta del procedimiento bursátil empleado en la operación de compraventa de acciones [el "régimen de aplicaciones"

regulado en el Real Decreto 1416/1991, de 27 de septiembre, sobre operaciones bursátiles especiales y sobre transmisión extrabursátil de valores cotizados y cambios medios ponderados (BOE de 5 de octubre)], no es posible que el precio convenido (el valor de cotización) sea distinto del normal de mercado, pues la utilización de dicho procedimiento es plena garantía de que el precio al que se ha realizado la operación respeta el principio de libre competencia.

Defiende, en suma, que la propia regulación del régimen de aplicaciones utilizado para la adquisición de las acciones es garantía de que el precio pagado responde al principio de libre competencia, es decir, es el método perfecto que garantiza que el precio de la operación se ha determinado con pleno respeto al principio de libre competencia, lo que tiene como consecuencia la imposibilidad de acudir a la regla de valoración del artículo 16.1 de la Ley 43/1995, sin que quepa incurrir en la artificial distinción que realiza la Audiencia Nacional entre el régimen de la "operación bursátil" y el "régimen fiscal" al que queda sometida la misma.

Termina solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida y que, en su lugar, declare prescrita la potestad de la administración para liquidar el impuesto sobre sociedades de 1998, de acuerdo con lo aducido en el segundo motivo o, en su caso, la improcedencia de la retroacción de actuaciones ordenada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional, de acuerdo con los motivos primero y cuarto.

Tercero.

La Administración General del Estado se opuso al recurso en escrito registrado el 9 de abril de 2013, en el que interesó su desestimación, con base en las siguientes alegaciones:

1ª) En relación con el primer motivo, razona que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia reconoció a la compañía actora lo que pedía, esto es, que no existía una compraventa simulada de acciones, sino que, en su caso, se trataba de contratos de venta de acciones intra grupo, siendo procedente acudir a la valoración de operaciones vinculadas. Obtenido lo anterior, no se conformó e interpuso recurso de alzada, abriendo posteriormente la vía judicial, en la instancia y en casación. En opinión del abogado del Estado, esta actuación procesal incurre en infracción del principio general del derecho que impide ir contra los propios actos. La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, al declarar que en las compraventas de acciones no existía simulación, acogió y reconoció lo que pedía la parte reclamante, produciéndose dentro de los límites de las resoluciones estimatorias a que se refiere el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria de 2003, puesto que podía ordenar la retroacción de las actuaciones para que la Inspección procediera a realizar una nueva valoración.

2º) Frente al segundo motivo opone que la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional no declaró que concurriera en la actuación administrativa una causa de nulidad radical como la señalada por la recurrente. Sentó que no se trataba de un supuesto de simulación y que procedía la nueva valoración de las acciones vendidas, de conformidad con el régimen de operaciones vinculadas. No concluyó que se hubiese utilizado un procedimiento totalmente equivocado, prescindiendo total y absolutamente del legalmente previsto, sino que había habido un error en la calificación jurídica de los contratos de compraventa. Al no concurrir un supuesto de invalidez absoluta, no procede tampoco estimar producida la prescripción de la acción administrativa para liquidar el tributo.

3ª) Tratándose del tercer motivo arguye que el artículo 56 de la Ley de esta jurisdicción habla de motivos como argumentos jurídicos para conseguir la estimación del recurso y consiguiente anulación del acto impugnado. Motivos que no tienen que ver con cuestiones. El carácter de esta jurisdicción impide revisar cuestiones que no fueron planteadas en la vía administrativa, y esto es lo que ha sucedido en este caso.

4ª) En fin, en cuanto al último motivo sostiene que una cosa es que las compraventas de acciones cumplieren todos los requisitos que exige la normativa bursátil y otra distinta que el valor señalado conforme a esa normativa no sea el de mercado y, por lo tanto, que la Inspección de los Tributos tenga la potestad de fijar ese valor acudiendo al régimen de operaciones vinculadas del artículo 16.1 de la Ley 43/1995.

Cuarto.

- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 11 de abril de 2013, fijándose al efecto el día 9 de julio de 2014. Las deliberaciones se han prolongado a lo largo de varias sesiones, alcanzándose una decisión en la que tuvo lugar el pasado 9 de este mes de septiembre, en la que se cambió de ponente al no haber sido aceptada por la mayoría de la Sección la propuesta del que fue inicialmente designado.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Para la resolución del debate en casación deben tenerse presente los siguientes hechos, obtenidos de la sentencia de instancia, del expediente administrativo y del rollo de este recurso:

1º) El 18 de diciembre de 1998, la compañía recurrente, SERTOMAS, compró en las bolsas de Madrid, Barcelona, Valencia y Bilbao la totalidad de las acciones de Bolinver SIM, S.A., Bolsiber SIM, S.A., y Mobinver SIM, S.A., al precio de 800 (4,81 euros), 1.352 (8,13 euros) y 602 pesetas (3,62 euros), respectivamente, por unos importes totales de 360.000.698 (2.163.647,77 euros), 548.627.657 (3.297.318,63 euros) y 301.000.698 pesetas (1.809.050,63 euros).

Las sociedades transmitentes (que eran nueve) estaban vinculadas entre sí, estándolo también con la compradora, todas pertenecientes al mismo grupo familiar ("hermanos Serratosa Caturla").

2º) La Inspección de los Tributos, comprobando que los precios a los que se compraron las acciones eran muy inferiores a sus valores de liquidación, entendió que se habían realizado negocios simulados, con simulación relativa, de modo que bajo la apariencia de compraventas se produjeron donaciones por el importe del valor de liquidación de las acciones que excedía del precio acordado y una compraventa por el efectivamente aplicado. Conforme al artículo 15.2.a) de la Ley 43/1995, que ordenaba apreciar por su valor normal de mercado los elementos patrimoniales adquiridos a título lucrativo, determinó un incremento de patrimonio de 2.974.607.970 pesetas (178.777.539,5 euros), liquidando una cuota tributaria de 3.575.091 euros y unos intereses de demora de 1.007.098,24 euros, totalizando una deuda de 4.582.189,24 euros. Contra dicha liquidación SERTOMAS interpuso recurso de reposición, que fue desestimado, fuera ya del plazo legalmente previsto, en resolución de 2 de noviembre de 2004, si bien, advertido un error en la liquidación, fue sustituida por otra con una deuda de 4.603.114,52 euros (cuota de 3.575.082,42 euros e intereses de demora por 1.028.032,1 euros).

3º) La mencionada compañía instó una reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Regional de Valencia contra la desestimación presunta del recurso de reposición, a la que después se acumuló la que interpuso frente a la resolución de 2 de noviembre de 2004, que expresamente lo decidió. En resolución de 30 de septiembre de 2008, y acogiendo el planteamiento de SERTOMAS, el Tribunal Regional estimó "parcialmente" la reclamación, anuló la liquidación y ordenó retrotraer las actuaciones inspectoras con el fin de que se practicara el procedimiento de comprobación previsto en el artículo 15 del Reglamento del impuesto sobre sociedades aprobado en 1997, "teniendo en cuenta lo razonado en los fundamentos jurídicos de la presente resolución". Sostuvo el órgano administrativo revisor que, como alegaba la sociedad reclamante, la diferencia entre los precios reales y los valores liquidativos de las acciones de las sociedades de inversión mobiliaria no implicaba simulación, debiendo resolverse la cuestión conforme a la normativa reguladora de las operaciones vinculadas.

4º) SERTOMAS interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central e, identificando el valor de mercado a que se refiere el artículo 16 de la Ley 43/1995 con la cotización bursátil de las acciones compradas, sostuvo que carecía de sentido la retroacción de actuaciones acordada por el Tribunal Regional de Valencia. El Tribunal Central, en resolución de 22 de octubre de 2009, niega la premisa del razonamiento y constata que, siendo patente la diferencia entre los precios a los que efectivamente se compraron las acciones de las sociedades de inversión mobiliaria y sus valores liquidativos, según certificación emitida por la Comisión Nacional del Mercado de Valores, entre partes independientes y en condiciones normales de mercado se habrían acordado unos precios distintos, por lo que entiende procedente la retroacción ordenada por el Tribunal Regional para que se aprecien las compras por su valor normal de mercado a través del procedimiento regulado en el artículo 15 del Reglamento de 1997 para las operaciones vinculadas.

5º) Interpuesto recurso contencioso-administrativo (núm. 462/09), en la demanda SERTOMAS adujo los siguientes motivos: (a) absoluta omisión del procedimiento legalmente establecido, por lo que no cabe la retroacción de las actuaciones inspectoras, ya que no se trata de un defecto formal sino de un motivo de nulidad de pleno derecho; (b) prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, debido a que no hubo interrupción del plazo previsto a tal fin al mediar un defecto determinante de nulidad radical; (c) consecuente imposibilidad de pronunciarse sobre las cuestiones de fondo; (d) a efectos fiscales el valor de adquisición de las acciones de las sociedades de inversión mobiliaria debe considerarse como equivalente a su valor de mercado, al haberse comprado aquéllas bajo la modalidad de "régimen de aplicaciones", regulado en el Real Decreto 1416/1991; y (e) finalmente, el valor contable o liquidativo de las susodichas acciones no tiene por qué coincidir con el de cotización o con el valor intrínseco de las mismas, pues son parámetros que miden magnitudes diferentes.

6º) La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en sentencia de 4 de octubre de 2012, desestimó el recurso. No examina los cuatro primeros argumentos de la demanda, considerando que están al margen del debate delimitado por la empresa recurrente en la vía

económico- administrativa; en concreto, dice: «la actuación de la actora ha definido y limitado la impugnación de las resoluciones de los Tribunales Económico- Administrativos, reduciéndolo al ámbito puramente de la aplicación del régimen de las operación vinculadas, en concreto, el criterio del valor de mercado, al haber sido estimada su pretensión sobre la inexistencia de un negocio jurídico simulado y la conveniencia, en su caso, de la aplicación de este régimen fiscal» (último párrafo del segundo fundamento jurídico). La respuesta al quinto motivo de impugnación, también desestimatoria, se encuentra en los fundamentos tercero y cuarto, en los que la Audiencia Nacional distingue «entre el régimen de la "operación bursátil" [...] y [...] el régimen fiscal al que queda sometida dicha operación bursátil, con las facultades de comprobación otorgadas por la norma fiscal a la Administración tributaria» (segundo párrafo del cuarto fundamento jurídico).

7º) SERTOMAS se alza en casación contra el anterior pronunciamiento, argumentando que infringe: (a) el artículo 56.1 de la Ley de esta jurisdicción , al dejar fuera del debate en la instancia varios de los argumentos de la demanda (tercer motivo de casación); (b) los artículos 239.3 y 101 de la Ley General Tributaria de 2003, así como el 190, apartados 6 y 7, del Reglamento General de Gestión e Inspección , aprobado en 2007, pues la retroacción de actuaciones sólo se admite para los casos en que la anulación de las liquidaciones tenga lugar por razones de forma, siendo así que en el supuesto actual se produjo por razones sustantivas (primer motivo de casación); (c) el artículo 62.1.e) de la Ley 30/1992 , los artículos 66 a 68 de la Ley General Tributaria de 2003 y la jurisprudencia que cita, ya que la liquidación tributaria era nula de pleno derecho, al haberse prescindido total y absolutamente para su aprobación del procedimiento legalmente establecido, no habiendo, por tanto, interrumpido el plazo de prescripción, con el efecto de haber prescrito el derecho de la Administración a fijar la deuda tributaria (segundo motivo de casación); y (d) el artículo 16.1 de la Ley 43/1995 , porque la propia regulación del régimen de aplicaciones utilizado para la adquisición de las acciones litigiosas es garantía de que el precio pagado responde al principio de libre competencia, lo que tiene como consecuencia la imposibilidad de acudir a la regla de valoración del mencionado artículo 16.1, sin que quepa incurrir en la artificial distinción que realiza la Audiencia Nacional entre el régimen de la "operación bursátil" y el "régimen fiscal" al que queda sometida la misma (cuarto motivo de casación).

Segundo.

Por razones sistemáticas hemos de principiar nuestro análisis por el estudio del tercer motivo de casación, en el que, por el cauce del artículo 88.1.c) de la Ley 29/1998 , se denuncia la infracción del artículo 56.1 de la misma en la medida en que, soslayando la respuesta a varios de los argumentos de impugnación hechos valer en la demanda por considerar que suscitaban cuestiones nuevas, la Audiencia Nacional desconoce que el mencionado precepto permite alegar en dicho escrito rector para apoyar la pretensión deducida cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración.

Para dar respuesta a esta queja resulta necesario detenerse en el contenido del debate suscitado en la vía económico-administrativa y de la respuesta suministrada por los órganos, el Regional de Valencia y el Central, que intervinieron en la misma.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia estimó en parte la reclamación instada por SERTOMAS y acogiendo uno de sus argumentos (la inexistencia de simulación) anuló la liquidación, pero ordenó retrotraer las actuaciones a fin de que se valorara la operación por el valor normal de mercado, de acuerdo con lo previsto para las operaciones entre compañías vinculadas en el artículo 15.1 del Reglamento del impuesto sobre sociedades. Disconforme, la mencionada sociedad interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central pretendiendo la anulación de la resolución impugnada en cuanto, mediante aquel parcial acogimiento, ordenaba retrotraer las actuaciones, pues, identificando el valor de mercado a que se refiere el artículo 16 de la Ley 43/1995 con la cotización bursátil de las acciones compradas, carecía de sentido volver atrás en el procedimiento.

Fracasada la alzada por entender el Tribunal Central procedente la retroacción ordenada por el Tribunal Regional para que se apreciaran las compras por su valor normal de mercado a través del procedimiento regulado en el artículo 15 del Reglamento de 1997, en la demanda SERTOMAS mantuvo la misma pretensión, la anulación de la resolución del Tribunal Regional de Valencia, confirmada por la del Central, en cuanto ordenaba retrotraer las actuaciones. No obstante, en apoyo de esa misma pretensión adujo motivos no planteados en la alzada económico-administrativa: (i) la nulidad radical de la liquidación y, por ello, la improcedencia de la retroacción de actuaciones; (ii) como consecuencia de lo anterior, la declaración de haber prescrito el derecho de la Administración a liquidar el impuesto sobre sociedades de 1998; (iii) la imposibilidad, una vez anulada la liquidación, de que los tribunales económico-administrativos se pronunciasen sobre cuestiones de fondo relativas a un acto administrativo futuro, pues con ello limitaron el derecho de defensa y asumieron competencias propias de la Inspección de los Tributos; y (iv) subsidiariamente , la declaración de ajustarse al valor normal de mercado el satisfecho en la adquisición de las acciones, que fue el de cotización.

Siendo así, no podemos compartir el parecer de la Sala de instancia y la solución que adopta en su sentencia, pues, como muy bien se aduce en el tercer motivo de casación, el demandante en el proceso contencioso-administrativo, en apoyo de su pretensión, puede esgrimir cuantos motivos estime pertinentes, «hayan sido o no planteados ante la Administración» (artículo 56.1 de la Ley 29/1998).

En otras ocasiones [véase la sentencia de 22 de noviembre de 2010 (casación 4326/07 , FJ 2º)] hemos recordado que nuestra jurisdicción, si bien plena, tiene talante revisor, esto es, para actuar requiere que un administrado demande su intervención con el objetivo de contrastar la regularidad jurídica de una previa actuación administrativa, incluso meras vías de hecho, o de una omisión de cualquier administración pública, con la extensión que diseñan los artículos 1 a 5 y 25 a 30 de la Ley 29/1998 . Ese carácter revisor impide, por ejemplo, controlar un acto administrativo que no es objeto de un recurso contencioso-administrativo [véase la sentencia de 8 de julio de 2003 (casación 4167/99 , FJ 14º)].

Respecto de la concreta actividad, o inactividad, discutida las partes han de articular sus pretensiones, en cuyo marco tiene que producirse el pronunciamiento jurisdiccional (artículos 31 a 33), que, por consecuencia, ha de ceñirse a no admitir el recurso, si es que, procediendo el rechazo a limine, antes no se ha hecho por el cauce del artículo 45 o el de los artículos 58 y 59 de la repetida Ley, a declarar que no ha lugar al mismo, cuando la actuación controlada se ajuste a derecho, o a estimarlo, si incurre en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder (artículos 68 a 70).

En este último caso, además de anular o declarar la nulidad de la actuación contrastada, reconocerá, si así se ha pretendido y resulta procedente, la situación jurídica individualizada demandada por el actor, condenando a la Administración si fuese menester a realizar la actividad que corresponda o a reparar los daños y perjuicios que se irrogaron al recurrente por la actividad que ahora, por su disconformidad, se expulsa del ordenamiento jurídico (artículos 31.2 y 71). Nada más y nada menos. En numerosas ocasiones hemos declarado improcedentes pretensiones que rebasaban ese talante revisor por pretender que nuestra jurisdicción suplantase a los órganos administrativos [véase, entre otras muchas, las sentencias de 4 de noviembre de 2003 (casación 5495/00 , FJ 3º); 13 de julio de 2007 (recurso contencioso-administrativo 137/03, FJ 4 º); y 15 de julio de 2008 (casación 247/05 , FJ 2º)].

Así, pues, un tribunal de este orden jurisdiccional no puede dejar en el tintero ninguna de las pretensiones que se susciten en relación con la concreta actuación administrativa impugnada, pero no cabe exigirle que se pronuncie sobre cuestiones ajenas a la misma o que, relacionadas, tienen su propio mecanismo de impugnación, ya han sido revisadas o bien simplemente fueron consentidas por el interesado que no reaccionó.

Quien recurre una actuación administrativa, en apoyo de su pretensión ha de articular los motivos que estime procedentes, debiendo resolver el tribunal en el marco delimitado por aquellas pretensiones y estos motivos (artículos 56.1 y 33.1) y, si apreciase la existencia de razones distintas a las hechas valer por las partes para fundar la demanda o la oposición a la misma, así habrá de hacerlo saber a las partes, para que se manifiesten sobre el particular (artículo 33.2).

En este diseño claramente se comprende que el carácter revisor de nuestra jurisdicción veda a los tribunales de lo contencioso-administrativo pronunciarse sobre pretensiones distintas de las esgrimidas por las partes en la vía administrativa, pero nada impide que para decidir sobre las mismas atienda a motivos diversos de los entonces empleados, bien se introduzcan ex novo por los interesados en la vía judicial o lo haga el propio órgano jurisdiccional de oficio, previo planteamiento de la tesis. El motivo es el fundamento de la reclamación y no existe óbice para que el administrado aduzca en la demanda una razón (motivo) para obtener la anulación del acto (pretensión) que no hizo valer ante la Administración. Por ello, a nuestro juicio, no resulta lícito rechazar un motivo de impugnación en sede jurisdiccional con el argumento de que no fue suscitado ante la Administración.

Pues bien, en el actual supuesto, a juicio de esta Sala, la demandante no ha "desvirtuado" en la vía judicial la pretensión que mantuvo en la económico- administrativa, según dice la sentencia impugnada (segundo párrafo del fundamento jurídico segundo); muy al contrario, su petición siempre fue la misma: la anulación de la liquidación y, una vez obtenida, la revocación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia que, no obstante acordar aquella anulación, ordenó retrotraer las actuaciones. En apoyo de esa pretensión, que en la demanda se hizo extensiva a la decisión confirmatoria del Tribunal Económico-Administrativo Central, introdujo en la vía judicial argumentos inéditos, proceder que ampara el artículo 56.1 de la Ley 29/1998 . Al no entenderlo así, negándose a examinar esos argumentos, la sentencia impugnada infringió dicho precepto, constatación que conduce directamente a la estimación del primer motivo de casación y a la anulación de la sentencia recurrida.

SERTOMAS podía haber articulado este motivo por el cauce del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998 , en cuanto infracción del mencionado artículo 56.1, pero lo ha hecho al amparo de la letra c) del mismo precepto, por desconocerse las normas reguladoras de la sentencia. Este camino no resulta incorrecto, pues al fin y al cabo la sentencia impugnada ha incidido en una indebida falta de respuesta a parte de los argumentos de la demanda, olvidando decidir sobre «todas las cuestiones controvertidas en el proceso» (artículo 67.1 de la Ley 29/1998). Se ha producido, por tanto, una suerte de incongruencia por omisión, con el resultado de dejar sin juzgar dichos

argumentos, haciendo la Sala de instancia dejación de su deber de tutelar los derechos e intereses legítimos sometidos a su jurisdicción y provocando una denegación de justicia.

Tercero.

Casada la sentencia de instancia, procede que abordemos las cuestiones que los jueces a quo soslayaron [artículo 95.2.c) de la Ley 29/1998 , en relación con la letra d) del mismo precepto].

En la demanda, SERTOMAS alegó que se había omitido totalmente el procedimiento legalmente establecido, al seguirse el previsto para los supuestos de simulación (artículo 15 de la Ley 43/1995) en lugar del propio de las operaciones vinculadas (artículo 16 de la misma Ley). Siendo así, la liquidación practicada sería nula de pleno derecho [artículos 62.1.e) de la Ley 30/1992 y 217.1.e) de la Ley General Tributaria de 2003], por lo que, conforme a la jurisprudencia de este Tribunal Supremo [pueden consultarse las sentencias de 11 de febrero de 2010 (casación 1707/03 , FJ 4º.C), 20 de enero de 2011 (casación para la unificación de doctrina 120/05, FJ 7º) y 24 de mayo de 2012 (casación 6449/09 , FJ 5º)], resultaría inhábil para interrumpir el plazo de prescripción. De acuerdo con ello, habría prescrito en este caso el derecho de la Administración a fijar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación del impuesto sobre sociedades de 1998 [artículo 66.a) de la Ley General Tributaria de 2003]. Este discurso coincide con el de la queja que incorpora el segundo motivo de casación.

El planteamiento utiliza como premisa un argumento que esta Sala no comparte: la nulidad radical de la liquidación por haber sido aprobada omitiendo total y absolutamente el procedimiento legalmente establecido. No es cierto que se haya prescindido con ese alcance del procedimiento contemplado en la ley. Se ha de recordar que esa causa de nulidad absoluta, que como todas las de su clase es de carácter excepcional y ha de interpretarse de forma estricta [véase por todas la sentencia de 8 de marzo de 2012 (casación 6169/08 , FJ 8º)], tiene únicamente lugar cuando se produce una clara, manifiesta y ostensible preterición del procedimiento debido [sentencia de 9 de junio de 2011 (casación 5481/08 , FJ 5º)], escenario que no es el del caso que nos ocupa, en el que la liquidación que el Tribunal Económico-Administrativo Regional anuló fue el resultado de un procedimiento de inspección de carácter parcial, encaminado a la comprobación de la adquisición por SERTOMAS a nueve sociedades vinculadas (entre sí y con ella) de las acciones representativas del capital social de tres entidades cotizadas en Bolsa, incoado y tramitado conforme a las reglas del procedimiento previsto en la legislación tributaria vigente al tiempo de iniciarse las actuaciones inspectoras el 9 de julio de 2003 [las normas pertinentes de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre), y del Reglamento general de la inspección de los tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (BOE de 14 de mayo), así como de Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (BOE de 27 de febrero)].

Es verdad que, con arreglo a nuestra jurisprudencia [véase, por todas, la sentencia de 26 de julio de 2005 (casación 5046/00 , FJ 6º)], quedan asimilados a la omisión que contemplan los artículos 62.1.e) de la Ley 30/1992 y 217.1.e) de la Ley General Tributaria de 2003 los casos en que se sigue un procedimiento distinto del establecido, así como aquellos otros en los que, tramitándose dicho procedimiento, se soslayan trámites esenciales o fundamentales del mismo [sentencia de 21 de enero de 2011 (casación 4707/06 , FJ 9º)], pero ni una ni otra de tales situaciones es la del supuesto que nos ocupa.

En el procedimiento de inspección de carácter parcial abierto a SERTOMAS, la Inspección de los Tributos, según han resuelto los órganos de revisión económico-administrativa, se equivocó y calificó las compraventas como negocios simulados, cuando, en realidad -conforme a su criterio- no existía tal artificio y sí, sin embargo, una operación entre sociedades vinculadas. Esa equivocada calificación jurídica de los negocios examinados (que no constituye un defecto formal sino uno error sustantivo) no remite a un procedimiento de inspección distinto, sino a uno que se ha de desarrollar con arreglo a la reglas generales, por lo que no cabe hablar de aquella segunda modalidad de nulidad radical ex artículo 62.1.e) de la Ley 30/1992 . Tan sólo reenvía a un método específico de valoración de las prestaciones económicas concernidas.

En efecto, si se tratase de un negocio simulado, la valoración debería llevarse a cabo, como hizo la Inspección, con arreglo al artículo 15 de la Ley 43/1995 , en concreto, siguiendo el criterio de su apartado 2.a), en el que se dispone que se valorarán por su valor normal de mercado los elementos patrimoniales transmitidos o adquiridos a título lucrativo. Siendo una operación vinculada, el precio de las prestaciones contractuales debía realizarse conforme a las reglas de valoración previstas en el artículo 16 de la misma Ley , siguiendo el procedimiento disciplinado en el artículo 15.1 del Reglamento del impuesto sobre sociedades de 1997. El artículo 16.1 de la Ley remitía también al valor normal de mercado, que había de ser determinado por alguno de los métodos previstos en el apartado 3 del mismo precepto. A tal efecto, el mencionado precepto reglamentario disciplinaba un procedimiento en el que, por lo que aquí interesa, destaca, además del concurso de la entidad sometida a inspección, la intervención de la otra parte vinculada y la precisión de que el órgano competente para instruir el procedimiento y dictar el acto administrativo de determinación del valor normal de mercado es el que tiene competencia para aprobar la liquidación tributaria respecto de la parte vinculada en la que se inició la comprobación.

Siendo así, no cabe concluir que el error en la calificación jurídica de la operación (simulación en lugar de operación vinculada) haya provocado la omisión de un trámite esencial en el procedimiento inspector, porque, en cualquier caso, la valoración ha sido realizada atendiendo a un criterio pertinente (valor normal de mercado) y por el órgano competente para ello (el que lo es para aprobar la liquidación, después anulada por los órganos económico-administrativos), sin que (a) la no intervención de las otras partes vinculadas (SERTOMAS la tuvo siempre), (b) ni la hipotética falta de seguimiento del orden previsto en el artículo 16.3 de la Ley 43/1995 en el método a aplicar para hallar el valor normal de mercado puedan ser calificadas como omisiones de trámites esenciales del procedimiento de inspección seguido con la sociedad recurrente, al punto de determinar la nulidad radical de la liquidación que le puso fin (y no de la mera anulabilidad, como resolvió el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia).

No habiendo mediado una causa de nulidad de pleno derecho de la liquidación, no cabe sostener que su aprobación no interrumpió el plazo de prescripción, por lo que decae este argumento de la demanda, al que los jueces de la instancia no dieron respuesta y que constituye, por lo demás, el objeto del segundo motivo de este recurso de casación.

Cuarto.

SERTOMAS sostuvo también en la demanda (con un discurso que después reitera en esta sede mediante la articulación del primer motivo de casación) que, en cualquier caso, una vez anulada la liquidación del impuesto sobre sociedades de 1998 por el Tribunal Regional de Valencia, no procedía retrotraer las actuaciones, pues tal facultad, reconocida a los órganos de revisión económico-administrativa por el artículo 239.3, párrafo segundo, de la Ley General Tributaria de 2003, sólo pueden actuarla cuando la anulación tiene lugar por la mediación de defectos formales, lo que no es el caso. Por ello, en el recurso de alzada, y después en la demanda, pretendió, sin atacar la anulación de la liquidación, que se revocase el pronunciamiento económico-administrativo en cuanto decreto la retroacción de las actuaciones.

Compartimos su planteamiento y hemos de darle la razón.

Para empezar, se ha de dejar constancia de que, como ya hemos apuntado, la razón por la que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia anuló la liquidación tributaria no fue la presencia de un defecto formal que haya disminuido las posibilidades de defensa de reclamante (según los términos del citado artículo 239.3), sino una errónea calificación jurídica de los contratos de compraventa desde el punto de vista fiscal: contratos simulados en lugar de operaciones vinculadas. Tal error, por más que remita a un específico trámite para la valoración económica de las prestaciones contractuales, constituye un defecto sustantivo, que afecta a la regularidad sustancial de la liquidación tributaria. Siendo así, no le cabía al Tribunal Económico-Administrativo Regional, una vez anulada la liquidación, ordenar la retroacción de las actuaciones inspectoras, «con el fin de practicar el procedimiento de comprobación previsto en el artículo 15 del RD 537/97» (sic), que, como se ha visto, no disciplina un procedimiento de comprobación, sino un "incidente" en el seno del mismo para tasar operaciones vinculadas con arreglo al valor normal del mercado, aplicando ordenadamente los métodos dispuestos en el artículo 16.3 de la Ley 43/1995.

Es jurisprudencia de esta Sala que los órganos económico-administrativos no pueden a su albur decretar la retroacción de las actuaciones inspectoras, haciendo abstracción del vicio que determina la anulación de la liquidación tributaria [sentencias de 7 de abril de 2011 (casación 872/06, FJ 3º), 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 3º) y 25 de octubre de 2012 (casación 2116/09, FJ 3º)]. En la segunda de las sentencias citadas hemos razonado que el legislador (véase el artículo 83 de la Ley General Tributaria de 2003; en el mismo sentido, el artículo 90 de la Ley homónima de 1963) ha querido distinguir entre las competencias en materia de liquidación ("gestión", en la terminología de la Ley de 1963, "aplicación de los tributos", en la de 2003) y de revisión, atribuyéndolas a instancias administrativas diferentes. Se trata de un principio nuclear de nuestro sistema tributario que debe presidir cualquier interpretación que se haga de las normas reguladoras de la materia. De modo que hay que eludir todo entendimiento que atribuya a los tribunales económico-administrativos competencias en materia de liquidación, más allá de las que sean consecuencia obligada de su tarea de revisar el acto tributario reclamado.

Pues bien, el artículo 239.2 de la Ley General Tributaria de 2003 (como antes el 169 de la Ley de 1963) impone al órgano competente para resolver la reclamación la obligación de decidir todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados. En cuanto a su alcance, cabe que la resolución que adopten los órganos de revisión económico-administrativa sea estimatoria, desestimatoria o de inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales (artículo 239.3, primer párrafo, de la Ley de 2003).

El régimen jurídico expuesto, como hemos reconocido en reiteradas ocasiones, otorga a los tribunales económico-administrativos una amplia facultad revisora, que va desde la mera modificación a la nulidad radical de los actos impugnados y que les faculta para decidir cuantas cuestiones se deriven del expediente, hayan sido o no planteadas por las partes (sentencia de 11 de marzo de 2010, casación 8651/04, FJ 4º). Sin embargo, tan

amplias facultades deben ir acompañadas de las garantías necesarias para preservar la seguridad jurídica subjetiva y la defensa en plenitud de los derechos de los interesados (sentencia de 30 de junio de 2011, casación 3958/07 , FJ 3º), dentro siempre de los límites propios de la función que tienen atribuida.

Por ello, les cabe, en efecto, declarar la nulidad del acto impugnado, anularlo total o parcialmente e, incluso, ordenar a los órganos de gestión que dicten otro acto administrativo de liquidación con arreglo a las bases fijadas en la propia resolución de revisión. Pueden también aprobar resoluciones que expulsen del mundo del derecho dicho acto porque ha sido adoptado sin cumplir las garantías formales y procedimentales dispuestas en el ordenamiento jurídico o sin contar con los elementos de juicio indispensables para decidir, ordenando dar marcha atrás, retrotraer las actuaciones y reproducir el camino, ya sin los defectos o las carencias inicialmente detectadas.

Ahora bien, no debe olvidarse que en nuestro sistema jurídico la eventual retroacción de las actuaciones constituye un instrumento previsto para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la lesión; se trata de subsanar defectos o vicios formales [el propio artículo 239.3 de la Ley General Tributaria de 2003, en su segundo párrafo, así lo expresa con meridiana claridad; véase también el artículo 66.4 del Reglamento general de desarrollo de la mencionada Ley en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo)]. O, a lo sumo, para integrar los expedientes de comprobación e inspección cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación; se trata de acopiar los elementos de hecho imprescindibles para dictar una decisión ajustada a derecho, que, por la ausencia de los mismos, no se sabe si es sustancialmente correcta o no. Desde antiguo este es el criterio del Tribunal Supremo [pueden consultarse las sentencias de 30 de noviembre de 1995 (apelación 945/92 , FJ. 2º); 15 de noviembre de 1996 (apelación 2676/92, FJ 4 º); y 29 de diciembre de 1998 (casación 4678/93 , FJ 3º); más recientemente, las sentencias de 26 de enero de 2002 (casación 7161/96 , FJ 4º); 9 de mayo de 2003 (casación 6083/98 , FJ 3º); 19 de septiembre de 2008 (casación para la unificación de doctrina 533/04 , FJ 4º); 24 de mayo de 2010 (casación interés de ley 35/09, FJ 6º); y 21 de junio de 2010 (casación para la unificación de doctrina 7/05, FJ 3º), entre otras muchas].

La retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Es decir, cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo acervo alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar "marcha atrás". Ahora bien, si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa (o no lo está por causas imputables a la Administración), no cabe retrotraer para que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión.

Siendo así, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia no podía, una vez anulada la liquidación tributaria por la equivocada calificación jurídica a efectos fiscales de los contratos de compraventa, ordenar la retroacción de las actuaciones, pues la anulación no vino determinada por un defecto formal que hubiese causado indefensión a SERTOMAS, o por una incompleta instrucción del expediente imputable al obligado tributario, sino, insistimos, por el error sustantivo de calificación en que incurrió la Inspección.

En consecuencia, hemos de estimar la demanda y anular la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia impugnada (así como la del Tribunal Económico-Administrativo Central, que la confirmó) en cuanto que una vez decretada la anulación de la liquidación reclamada no se detuvo ahí, como debería haber hecho, con las consecuencias que de tal decisión dimanaran en derecho tanto para la Administración tributaria como para la sociedad reclamante, y ordenó una improcedente retroacción de las actuaciones para «practicar el procedimiento de comprobación previsto en el artículo 15 del RD 537/97 » (sic).

La estimación de la demanda por este motivo hace innecesario dar respuesta al esgrimido a título subsidiario sobre la supuesta coincidencia entre el valor normal de mercado de las acciones adquiridas y el pactado para la adquisición.

Quinto.

El éxito del recurso de casación determina, en aplicación del artículo 139.2 de la Ley reguladora de esta jurisdicción , que no proceda hacer un especial pronunciamiento sobre las costas causadas en su tramitación, sin que, en virtud del apartado 1 del mismo precepto, se aprecien circunstancias de mala fe o de temeridad que obliguen a imponer expresamente a una de las partes las costas de la instancia.

FALLAMOS

Acogemos el recurso de casación 3948/12, interpuesto por SERTOMAS, S.L., contra la sentencia dictada el 4 de octubre de 2012 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 462/09 , que casamos y anulamos.

En su lugar:

1º) Estimamos el recurso contencioso-administrativo instado por la mencionada compañía mercantil contra la resolución dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Central el 22 de octubre de 2009, que confirmó en alzada la pronunciada el 30 de septiembre de 2008 por el Tribunal Regional de Valencia en los expedientes acumulados 46/6009/04 y 46/2011/05.

2º) Anulamos dichas resoluciones administrativas en cuanto, una vez anulada la liquidación practicada por el impuesto sobre sociedades de 1998 y cuantía de 4.603.114,52 euros, ordenaron retrotraer las actuaciones inspectoras.

3º) No hacemos un especial pronunciamiento sobre las costas, tanto en la instancia como en casación.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico

VOTO PARTICULAR

FECHA:15/09/2014

VOTO PARTICULAR Que formula el Magistrado Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, a la sentencia de fecha 15 de septiembre de 2014, dictada en el recurso de casación 3948/2012.

Con el mayor respeto a la tesis mayoritaria, discrepo de la sentencia dictada y en la forma que paso a razonar:

No discrepo en cuanto que debía estimarse, como así ha sido, el tercer motivo de casación articulado por la parte recurrente al párrafo del artº 88.1.c) de la LJCA , por incongruencia omisiva, y constituidos en Tribunal de la instancia entrar en el debate suscitado en la misma.

Sin embargo discrepo del parecer mayoritario al considerar que debió acogerse la alegación de nulidad radical por haber prescindido la Administración Tributaria del procedimiento legalmente previsto, lo que conllevaba la declaración de prescripción instada. Y ello por los motivos que paso a desarrollar.

En su demanda la parte recurrente alegó la omisión del procedimiento, por lo que no cabe la retroacción de las actuaciones inspectoras ordenada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, pues anuló la liquidación para que se aplicara el criterio del valor de mercado al estar en presencia de operaciones vinculadas, por lo que no estamos ante un supuesto de existencia de defectos formales con la posibilidad de retroacción de las actuaciones para su subsanación, conforme a lo previsto en el art. 239.3, de la Ley 58/2003 , General Tributaria, sino ante un motivo de nulidad de pleno derecho, y la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, pues al tratarse de una nulidad de pleno derecho, el acto de liquidación no interrumpe el plazo de prescripción, como lo tiene declarado la jurisprudencia del Tribunal Supremo que cita.

Alegaciones ambas que están estrechamente relacionadas, puesto que sólo de concurrir la nulidad radical que preconiza, no se habría interrumpido el plazo de prescripción mediante las impugnaciones realizadas por la parte recurrente, por lo que procede tratarlas conjuntamente.

Como ya se ha puesto de manifiesto las resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos intervinientes en el supuesto que nos ocupa, estimaron la reclamación y anularon la liquidación, ordenando la retroacción de actuaciones y la práctica del procedimiento previsto en el artº 15 del Real Decreto 537/1997 , esto es, la práctica de una nueva liquidación; este Tribunal Supremo se ha pronunciado ocasiones precedentes sobre la cuestión de reiteración de liquidaciones anuladas, así en la Sentencia de 19 de noviembre de 2012 , recurso de casación en interés de la Ley num 1215/2011 se dijo:

"TERCERO.- Esto sentado, conviene comenzar recordando que esta Sala viene manteniendo la posibilidad de reiterar liquidaciones tributarias anuladas vía económico-administrativa por defectos procedimentales, a fin de que la Administración puede subsanar el vicio advertido, aunque la resolución no lo hubiese ordenado.

En este sentido, resultan significativas las sentencias de 26 de Marzo de 2012 , (cas. 5827/2009) y de 14 de Junio de 2012 , (casaciones 6219/2009 y 5043/2009), que resumen la posición de la Sala, basada en la doctrina de la conservación de los actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido de no haberse cometido la infracción procedimental que dio origen a la nulidad, así como en la posibilidad de convalidación por la Administración de los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan (art. 66 y 67 de la Ley 30/1992), aunque recuerdan los límites establecidos a partir de la sentencia de 7 de Octubre de 2000 (cas 3090/94), la prescripción y la santidad de la cosa juzgada, que impide reconocer una tercera oportunidad, en aras del principio de buena fe, al que están sujetas las Administraciones Públicas en su actuación (art. 3.1 de la Ley 30/1992), por

la proscripción del abuso de derecho y por el principio de seguridad jurídica proclamado en el art. 9.3 de la Constitución .

En cambio, esta Sala ha negado la retroacción de actuaciones para los supuestos de vicios de fondo apreciados en vía económico-administrativa.

Así, las sentencias de 7 de Abril de 2011 (cas. 872/2006) y de 26 de Marzo de 2012 (cas. 5827/2009) antes referida, aunque esta última matizó la doctrina, al señalar que el hecho de que no quepa retrotraer actuaciones cuando la liquidación adolece de un defecto sustantivo, no trae de suyo que le esté vedado a la Administración aprobar otra liquidación ajustada a Derecho, mientras no haya decaído su derecho por el transcurso del tiempo, A esta última conclusión se llega en la referida sentencia de 26 de Marzo de 2012 , porque la imposibilidad de volver a liquidar, aun cuando la potestad no haya prescrito, carece de sustento normativo, tanto ordinario como constitucional, agregándose que "Aún más, el ya mencionado principio de eficacia administrativa y el diseño de un sistema justo en el que cada cual ha de tributar de acuerdo con su capacidad económica (art. 31.1 de la Constitución) abogan por una solución distinta, siempre, claro está, que la seguridad jurídica quede salvaguardada mediante el respeto de los plazos de prescripción y las garantías de defensa del contribuyente debidamente satisfechas".

CUARTO: Sin embargo, ahora se cuestiona la facultad de la Administración Tributaria de reiterar actos de naturaleza tributaria tras haber sido anulados por sentencia judicial, con independencia de cuál haya sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación, no obstante haberse limitado el tribunal a anular la liquidación tributaria.

Según la posición mayoritaria de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Valencia la posibilidad de que la Administración Tributaria subsane un acto administrativo que adolezca de un defecto formal sólo está prevista en vía administrativa, pero fenecería desde el momento en que una sentencia judicial lo anula, por vicios de forma, puesto que no está contemplada en la normativa que regula la jurisdicción contencioso administrativa, salvo que la retroacción de las actuaciones haya sido expresamente solicitada por el recurrente en la demanda a fin de obtener el restablecimiento de su derecho de defensa.

Por otra parte, para reforzar su tesis, se apoya en los principios constitucionales de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva recogidos en los Art. 9.3 y 24.1 de la Constitución .

No se cuestiona, por tanto, que el Tribunal de lo Contencioso Administrativo pueda anular el acto cuando la liquidación adolezca de un defecto formal, y dictar una sentencia que ordene la retroacción de las actuaciones a fin de que, previa subsanación del defecto formal advertido, pueda reiterar la liquidación tributaria, siempre que el recurrente lo haya solicitado expresamente, sino si la Administración puede o no reabrir el expediente, una vez anulada la liquidación.

Pues bien, con independencia de que se conciba el recurso contencioso administrativo como un proceso al acto , o se parta de la naturaleza del mismo como un proceso entre partes, hay que reconocer que la solución tiene que venir dada, a falta de una expresa regulación en la ley de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, y sin necesidad de acudir a la normativa constitucional, ante la existencia de varios derechos en conflicto, a lo que se establezca en la normativa administrativa general o en la estrictamente tributaria, sin que ello suponga infringir los efectos materiales de la cosa juzgada, ya que la nueva actuación administrativa no trata de reproducir el acto inicial anulado, sino de ajustarse a la Ley, ni los preceptos que regulan la ejecución de las resoluciones de los Tribunales, artículos 103 y siguientes, porque basta dejar sin efecto la liquidación anulada con todas sus consecuencias (devolución de lo indebidamente ingresado con sus intereses legales, reconocimiento del derecho a recibir los costes de las garantías aportadas si se acordó la suspensión o anulación incluso de la vía de apremio), para que la sentencia se considere ejecutada. En definitiva, al no impedir la Ley de la Jurisdicción la posibilidad de remediar los vicios que hayan dado lugar a la estimación del recurso, debe estarse a la regulación establecida en la ley 30/1992 y en la Ley General Tributaria, normativa que permite la reiteración de los actos anulados, tanto en el caso de vicios de forma o de procedimiento, como en el de infracción sustantiva o error iuris. Así, los Art. 66 y 67 de la Ley 30/92 consagran los principios de conservación de actos y trámites y de convalidación de los actos anulables para la subsanación de los vicios de que adolezca. Por su parte, el Art. 26.5 de la Ley General Tributaria , dispone, en los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, la conservación de los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, principios que aparece "desarrollados por el Reglamento en materia de revisión en vía administrativa de 13 de Mayo de 2009, Art. 66 y 70.

Concretamente el Art. 70 del Reglamento de 2005 señala que "la ejecución de las resoluciones de los tribunales se efectuará de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de la Jurisdicción contencioso administrativo. En todo lo que no se oponga a la normativa citada a la resolución judicial que se está ejecutando, será de aplicación lo dispuesto en la sección 1ª de este capítulo".

Sin embargo, esta facultad de la Administración no es absoluta, pues está sujeta, de un lado, al límite de la prescripción, debiendo tenerse en cuenta en este punto nuestra jurisprudencia sobre la interrupción de la prescripción y la negativa a reconocer tal efecto a los actos nulos de pleno derecho (sentencia, entre otras, de 11

de Febrero de 2010 , RC. 1198/01) y, de otro, a la imposibilidad de la repetición del mismo error por la Administración Tributaria, no pudiendo tener consecuencias tampoco en la determinación de los intereses de demora, como ha reconocido esta Sala recientemente, rectificando su anterior doctrina, en las dos sentencias de 14 de Junio de 2012, (casaciones 6219/2009 y 5043/2009), al considerar, tratándose del sistema de autoliquidación, frente al criterio inicial de aplicar el interés de demora por todo el tiempo transcurrido desde el fin del periodo voluntario hasta que la Administración dicta la nueva liquidación, que la Administración ha de tener en cuenta como día final del cómputo la fecha de la liquidación administrativa inicialmente anulada.

..., declarando que es doctrina legal la siguiente: "La estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevinida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia."

A la vista de la citada jurisprudencia y de las alegaciones de la parte recurrente, sólo sería posible la retroacción ordenada si no concurriera causa de nulidad de pleno Derecho y no haya transcurrido el plazo de prescripción. La liquidación original fue anulada por no existir una compraventa de acciones simulada, sino ante un supuesto de operaciones vinculadas, por lo que debió seguirse el procedimiento de valoración de tales operaciones conforme al artº 16 de la LIS , en relación con el artº 15 del Real Decreto 357/1997 , por lo que no resultaba ajustado a Derecho aplicar la norma de valoración establecida en el artº 15.2 de la LIS , en relación con el apartado 3, tal y como hizo la Inspección. Lo cual ya fue puesto de manifiesto por la parte recurrente en su reclamación económico administrativa, cuando en el apartado Noveno aboga con que lo procedente sería haber computado la diferencia entre el precio de las compraventas y el valor de cotización o liquidación que en su caso debería resolverse conforme a la normativa de las operaciones vinculadas.

El ejercicio liquidado es el de 1998, por lo que el dies a quo a efectos de la prescripción es el 25 de julio de 1999, y el plazo de prescripción se cumplía en 25 de julio de 2003, en el caso de que efectivamente se esté ante un supuesto de nulidad de pleno Derecho y por tanto los actos de la Administración y las reclamaciones y recursos interpuestos no hubieran interrumpido el plazo de prescripción.

No resulta discutible que se ha cometido la infracción del artículo 16.1 de la Ley 43/1995 , en tanto que debió de aplicarse el artº 15 del Real Decreto 537/1997 , pues conforme al último párrafo de aquel precepto "Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de las propuestas de valoración de operaciones vinculadas" y tramitarse el procedimiento de valoración previsto en dicho artículo, "para practicar la valoración por el valor normal de mercado en operaciones vinculadas", que exige la notificación de su incoación a las partes vinculadas, la justificación del método empleado, el valor de mercado extraído y la audiencia previa de los interesados antes de adoptarse el correspondiente acuerdo de valoración, y no el aplicado por la Inspección, artº 15, 2 y 3 de la LIS , que se refiere específicamente a la valoración, esto es, determinación del precio normal de mercado sin acudir a aquel procedimiento especial. Ciertamente que ambos métodos poseen un nexo común en cuanto al sustrato material, pero es evidente que en este caso debe imponerse la aplicación del citado artº 16.1 de la LI al ser prevalente por el criterio de especialidad sobre el general de valoración, lo que debió conllevar que la Inspección se decantara por el citado método.

Resulta insoslayable que ha habido una omisión absoluta de tal procedimiento, y dicha ausencia absoluta del procedimiento legalmente exigido, en el que se contiene garantías básicas del contribuyente inspeccionado, no puede pretender solventarse por haberse seguido un procedimiento distinto, en el que a más ni tan siquiera se contempla y respeta ese mínimo de garantías legalmente previstas para la correcta defensa del contribuyente, que tiene derecho a exigir que el gravamen impuesto goce de los requisitos que constitucional y legalmente le son exigibles, no debe ser igual seguir cualquier procedimiento ni indiferente jurídicamente, y a al defecto que contemplamos, a mi parecer al menos, la Ley aúna la nulidad absoluta, lo que determina que el acto de liquidación sea nulo de pleno Derecho, puesto que dicho procedimiento incide acusadamente en los derechos y garantías del contribuyente en tanto que tiene derecho a que se le notifique "los métodos y criterios que serán tenidos en cuenta para dicha determinación, quienes dispondrán de un plazo de 15 días para formular alegaciones y presentar los documentos y justificaciones que estimen pertinentes", trámite esencial cuya omisión no puede más que abocar a la nulidad radical, artº 62.1.e) de la Ley 30/1992 . Por todo ello, estando ante un supuesto de nulidad absoluta no ha habido interrupción de la prescripción, por lo que a 25 de julio de 2003, artº 66.a) de la LGT , se produjo la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. Conforme a las disposiciones citadas y doctrina jurisprudencial sólo era posible la retroacción de actuaciones inspectoras -con las limitaciones que jurisprudencialmente se vienen señalando- y el dictado de una nueva liquidación cuando no se hubiera producido la prescripción. Procede, pues, estimar la pretensión de la parte recurrente, sin necesidad de entrar en el resto de cuestiones que hizo valer en su demanda.

El recurso contencioso administrativo, pues, debió ser estimado por las razones apuntadas.

Jose Antonio Montero Fernandez

Voto Particular

FECHA:15/09/2014

VOTO PARTICULAR CONCURRENTE Que, al amparo de los artículos 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 2 de julio), y 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero), formulan los magistrados de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo don Rafael Fernandez Montalvo (Presidente) y don Joaquin Huelin Martinez de Velasco a la sentencia dictada el 15 de septiembre de 2014, en el recurso de casación 3948/12, interpuesto por Sertomas, S.L., contra la pronunciada el 4 de octubre de 2012 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso contencioso-administrativo 462/09 .

La referida sentencia acoge el recurso de casación, revoca la de instancia y estima el recurso contencioso-administrativo porque, un a vez anulada la liquidación tributaria para razones de fondo o sustantivas, los órganos de revisión económico-administrativa no podían ordenar la retroacción de las actuaciones. En este pronunciamiento va implícita la posibilidad de que la Administración liquide de nuevo, siempre y cuando no haya prescrito su derecho a hacerlo y respete las garantías de defensa del contribuyente.

En nuestra opinión, la sentencia, con la finalidad de sembrar la seguridad jurídica que se le reclama a todo Tribunal de casación, debió aprovechar la ocasión para reiterar su doctrina .

En otras palabras, la decisión mayoritaria debió precisar que, anulada la liquidación tributaria y declarada la disconformidad a derecho de la retroacción de actuaciones ordenada para «practicar el procedimiento de comprobación previsto en el artículo 15 del RD 537/97 », no le está vedada a la Administración la aprobación de una nueva liquidación en sustitución de la anterior, siempre que valore las operaciones de compraventa de las acciones de conformidad con el artículo 16 de la Ley 43/1995 (particularmente, con sus apartados 1 y 3), en su redacción aplicable *ratione temporis* , y que utilice única y exclusivamente los datos que obran ya en el expediente administrativo. No puede completar el acervo fáctico que había acopiado, ni tampoco reproducir el procedimiento, por las razones expuestas en el cuarto fundamento de la sentencia.

Y es que, según ha indicado esta Sala en sentencia de 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09 , FJ 4º), estableciendo un criterio reiterado en la de 19 de noviembre de 2012 (casación en interés de la ley 1215/11, FJ 4º), 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 de pleno derecho si se encuentra aquejado de alguno de los vicios que la determinan, no trae de suyo que le esté impedido a la Administración aprobar otra liquidación (pueden consultarse en este sentido cuatro sentencias de 14 de junio de 2012, dictadas en los recursos de casación 2413/10 , 6386/09 , 6219/09 y 5043/09 , FJ 3º en los cuatro casos). 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 esté viva. 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, siempre y cuando su derecho a hacerlo no haya prescrito, debiéndose recordar a este respecto nuestra jurisprudencia que niega efectos interruptores de la prescripción a los actos nulos de pleno derecho [véanse las sentencias de 11 de febrero de 2010 (casación 1707/03 , FJ 4º.C), 20 de enero de 2011 (casación para la unificación de doctrina 120/05, FJ 7 º) y 24 de mayo de 2012 (casación 6449/09 , FJ 5º)].

[No estorba recordar que la solución se ofrece distinta cuando el acto tributario sea sancionador, pues en tal caso la posibilidad de, una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo chocaría frontalmente con el principio *ne bis in idem* , en su dimensión procedimental, como subrayamos en las sentencias de 22 de marzo de 2010 (casación 997/06 , FJ 4º), 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09 , FJ 3º), 7 de abril de 2014 (casación 3714/11, FJ 2 º) y 11 de abril de 2014 (casación para la unificación de doctrina 164/13 , FJ 6º)].

La jurisprudencia de este Tribunal Supremo no comparte las posiciones que, de una u otra forma, conducen a interpretar que la Administración está obligada a acertar siempre, de modo que si se equivoca (por mínimo que sea el yerro) pierde la posibilidad de liquidar el tributo, aun cuando su derecho no haya prescrito, porque esta conclusión carece de sustento normativo que la avale, tanto ordinario como constitucional. Aún más, se opone al principio de eficacia administrativa (artículo 103.1 de la Constitución española) y al logro de un sistema tributario justo en el que cada cual ha de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica (artículo 31.1 de la Constitución), que 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.

No obstante, y con independencia de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, la facultad de la Administración de liquidar otra vez no es absoluta, pues este Tribunal Supremo viene negando todo efecto a la liquidación que incurre de nuevo en el mismo error. Según hemos dicho en la repetida sentencia de 26

de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 3º), en esas situaciones, la negativa a reconocer a la Administración una tercera oportunidad deriva del principio de buena fe al que están sujetas las administraciones públicas en su actuación (artículo 3.1 de la Ley 30/1992) y es consecuencia de la fuerza inherente al principio de proporcionalidad que debe presidir la aplicación del sistema tributario, conforme dispone hoy el artículo 3.2 de la Ley General Tributaria de 2003 , entendido como la adecuación entre medios y fines. Es, además, corolario de la proscripción del abuso de derecho, que a su vez dimana del pleno sometimiento de las administraciones públicas a la ley y al derecho ex artículo 103.1 de la Constitución española . Jurídicamente resulta intolerable la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la repetición de idéntico yerro, por atentar contra su deber de eficacia, impuesto en el mencionado precepto constitucional, desconociendo el principio de seguridad jurídica, proclamado en el artículo 9.3 de la propia Norma Fundamental [véanse tres sentencias de 3 de mayo de 2011 (casaciones 466/98, 4723/09 y 6393/09, FJ 3º en los tres casos).

En el caso de anulaciones acordadas en resoluciones jurisdiccionales, habría que añadir que la nueva liquidación que reincide en el error constituye en realidad un acto dictado en contradicción con lo ejecutoriado, nulo de pleno derecho en virtud del artículo 103.4 de la Ley de esta jurisdicción .

Y colocados en situaciones como en la que ahora se encontraba esta Sala, en que con su intervención, controlando la previa actuación de la Administración tributaria (de gestión o de revisión), la anula, indicando los criterios a los que ha de ajustar aquélla su actuación, se ha de tener en cuenta que las cuestiones que pudieran suscitarse en relación con la nueva liquidación que eventualmente pudiera ser adoptada pertenecen, por definición, al ámbito propio de la ejecución de sentencias, que han de dilucidarse con arreglo y por los cauces previstos en los artículos 103 y siguientes de la Ley 29/1998 , sin necesidad de instar otra vía económico-administrativa autónoma, que desembocaría en un proceso contencioso-administrativo distinto de aquél en el que fue dictada la sentencia que es causa de la liquidación.

De este modo quedarían superadas las disfunciones provocadas por la apertura de dos vías paralelas y diacrónicas para el control de la actuación de la Administración en relación con la misma obligación tributaria de un sujeto pasivo, entre ellas la demora insoportable que supone transitar de nuevo las dos instancias económico-administrativas, la impugnación jurisdiccional, también con sus dos instancias o, en su caso, el correspondiente recurso de casación, para dar respuesta a un debate en el que ya ha habido un pronunciamiento jurisdiccional, que sólo resta ejecutar en sus propios términos.

Recuérdese que el artículo 103.1 de la Ley 29/1989 dispone que la potestad de ejecutar las sentencias y demás resoluciones judiciales corresponde exclusivamente a los juzgados y tribunales de este orden jurisdiccional, y que, conforme al artículo 70 del Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, la ejecución de las resoluciones de los tribunales de justicia se efectuará de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, sin perjuicio de que, en todo lo que no se oponga a esa normativa y a la resolución judicial que se ejecuta, se aplique lo dispuesto en los artículos 66 y 67 del propio Reglamento.

Dado en Madrid, a quince de septiembre de dos mil catorce.

PUBLICACION .- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco junto con el voto particular discrepante que formula el magistrado D. Jose Antonio Montero Fernandez, y el concurrente de D. Rafael Fernandez Montalvo y D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco , estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretario, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.