

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058627

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 2 de junio de 2015

Vocalía 6.^a

R.G. 4921/2014

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Actuaciones inspectoras. Retroacción de actuaciones por ignorar totalmente las alegaciones presentadas en tiempo y forma. En el caso que se analiza, el sujeto pasivo denuncia el hecho de que la Inspección haya dictado los acuerdos de liquidación sin tener en cuenta, sin analizar, las alegaciones y documentos presentados por la representación del sujeto pasivo, en plazo -el contribuyente presentó las alegaciones el último día del plazo, en la Oficina de Correos, teniendo éstas entrada en la Dependencia de Inspección con posterioridad a que se dictara el acuerdo de liquidación-. Junto a esta circunstancia, debemos atender a otra, cual es la no presentación de alegaciones en el trámite de audiencia previo a la firma de las actas. Visto el expediente administrativo, no consta presentado escrito alguno de alegaciones previo. Pues bien, vistas las circunstancias del presente caso, de suyo es confirmar la indefensión denunciada por la representación del sujeto pasivo, indefensión que excede de la meramente formal, constituyéndose en material, negándose el derecho de defensa del sujeto pasivo, al haber formulado amplias alegaciones, en plazo, que no han sido valoradas por la Inspección. En esta tesitura, se impone la estimación parcial del presente recurso de alzada, anulándose la resolución del Tribunal de instancia impugnada y los acuerdos de liquidación que esta confirmó, retrotrayendo las actuaciones para que, una vez valoradas las alegaciones del sujeto pasivo se dicten nuevos acuerdos de liquidación. La anulación de aquellos acuerdos, hace innecesario el análisis del resto de los motivos impugnatorios aducidos en la demanda (alegatos de prescripción y cuestiones de fondo), al tiempo que determina, también, la anulación de la sanción tributaria impuesta por derivar la misma de una regularización tributaria dejada sin efecto por dicha causa de anulabilidad. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 38.

Ley 58/2003 (LGT), art. 239.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en el RECURSO DE ALZADA interpuesto ante este Tribunal Económico Administrativo Central por D ..., en nombre y representación de **D A...**, con **NIF ...** y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 26 de mayo de 2014, por la que se fallan las reclamaciones interpuestas por el interesado (28/21553/11, 28/18354/12, 28/20451/12, 28/21324/12 y 28/21325/12 acumulada), frente a los acuerdos dictados en fechas 11 de agosto de 2011, 29 de mayo de 2012, 18 de junio de 2012 y 2 de julio de 2012, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, por los que se giran liquidaciones y sanciones por el IRPF del ejercicio 2005.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Instruyéndose el correspondiente procedimiento de inspección, en fecha 21 de julio de 2011 se extendieron con relación al referido sujeto pasivo, por el IRPF del ejercicio 2005, Actas nº ... y ..., suscritas en disconformidad por la representación del contribuyente.

En dichas Actas así como en los correspondientes Informes ampliatorios, se argumenta, en síntesis, lo siguiente:

- Las actuaciones se iniciaron mediante comunicación de inicio notificada en fecha 17/05/2010, no debiéndose computar a los efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones, un total de 329 días según detalle recogido en aquella Acta.

- Tras describir los antecedentes de la constitución y evolución de la sociedad **T... SA**, hasta su escisión parcial en junio de 1999 que dio lugar a la mercantil **EQ... SL** (en adelante, **Eq...**), se realiza un pormenorizado análisis de una serie de operaciones mercantiles todas ellas realizadas en el ejercicio 2005:

§ constitución de las sociedades **Es... SL** y **Pa... SL**,

§ venta por **Sa... BV** (Holanda) del 100 % de la participación en la mercantil **Eq...**, por importe de 119.934.322,50 €, aplazándose el precio de venta hasta el 2/11/2005, adquiriéndose las mismas por las "16 personas físicas" que figuran identificadas en el expediente, entre las cuales figura el sujeto pasivo.

§ incremento de capital de la mercantil **Pa... SL** en 300.000 €, suscribiéndose por aquellas "16 personas físicas", entre las cuales figura el sujeto pasivo, aportando el total de sus participaciones en **Eq...**, así como la cesión de la deuda asumida frente a **Sa... BV** por importe de 119.634.322,50 €.

§ incremento de capital de la mercantil **Es... SL** en 300.000 €, suscribiéndose por aquellas "16 personas físicas", entre las cuales figura el sujeto pasivo, aportando el total de sus participaciones en **Pa... SL**.

§ **Eq...** realiza una revaloración contable, no amparada en norma legal alguna, aumentando el valor contable de los 18 hoteles de los que era titular, surgiendo contablemente una 'reserva de revalorización' por importe de 76.339.481,55 €.

§ la mercantil **Eq...** y absorbe a **Pa... SL** (fusión inversa), amortizando el 100 % de sus propias acciones que pasan a estar en su cartera y aumentando capital en el mismo importe que entregará a **Es... SL**

- El resultado de las anteriores operaciones conduce a hacer residir la deuda de 119.634.322,50 € en la propia **Eq...**, resultando aquellas "16 personas físicas" titulares del 100 % de **Eq...**, indirectamente, a través de la sociedad **Es... SL**.

- En fecha 24 de octubre de 2005 la mercantil **Eq...** solicita un préstamo de 177 millones de euros con los que, días después, satisfará aquella deuda de 119 millones de euros con **Sa... BV** (Holanda).

- Sostiene el actuario que la intervención en todas estas operaciones de la mercantil **Pa... SL** ha sido artificiosa, concurriendo simulación (art. 16 LGT), debiendo tributar por las operaciones reales subyacentes:

§ Por lo que hace a la mercantil **Eq...**, por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006:

1. Por los gastos financieros derivados del préstamo asumido, sin contraprestación, frente a **Sa... BV** (Holanda), dado su carácter no deducible.

2. Por la disposición del importe de la Reserva para Revalorizaciones s/ RD 7/96, para fines distintos de los previstos por la norma.

3. Por la no contabilización de la recuperación de valor de las participaciones del sujeto pasivo en las mercantiles **H... M... SL** y **EI... BV**.

§ En el seno de las referidas 16 personas físicas, por el IRPF:

1. Por la Aportación no dineraria de las participaciones de **Eq...** en la ampliación de capital de **Es... SL**, atendido el porcentaje de participación, y

2. Por la asunción por parte de **Eq...** de la parte correspondiente de la deuda que aquellas 16 personas tenían con **Sa...BV** (Holanda), sin recibir aquélla contraprestación alguna, lo que debe ser calificado como utilidad derivada de la condición de socios de **Eq...** de aquellas 16 personas físicas, tributando tales cantidades como rendimientos del capital mobiliario.

La regularización correspondiente a ambas cuestiones se recoge en el **Acta A02 ...**, en tanto que la referida exclusivamente a la ganancia patrimonial derivada de aquella aportación no dineraria se recoge en el **Acta A02 ...**, lo que lleva a deducir de la primera de las regularizaciones, claro está, el importe regularizado en la segunda de las regularizaciones citadas, siendo el detalle de cada una, el siguiente:

	A02 ...	A02 ...
Cuota tributaria	6.169.542,02	2.108.804,07
Intereses demora	1.806.281,33	617.402,94
Deuda Tributaria	7.975.823,35	2.726.207,01

Segundo.

Habiendo presentado el sujeto pasivo en fecha 9 de agosto de 2011, ante la Oficina de Correos, escritos de alegaciones frente a ambas propuestas (que no fueron examinados por la Oficina Técnica al tener éstos

entrada en la Dependencia de Inspección el 16 de agosto de 2011), en fecha 11 de agosto de 2011 se dictaron acuerdos por la Inspección, confirmándose las propuestas del actuario, insistiéndose en los antecedentes del caso y argumentaciones y conclusiones ya vertidas por el actuario en aquellas Actas, resultando unas deudas tributarias exigida de:

	A02 ...	A02 ...
Cuota tributaria	6.169.542,02	2.108.804,07
Intereses demora	1.808.816,76	618.269,57
Deuda Tributaria	7.798.358,78	2.727.073,64

Tercero.

En fecha 22 de septiembre de 2011 el sujeto pasivo presentó escrito instando que se practicara tasación pericial contradictoria respecto de las participaciones de la mercantil **Eq...**, al amparo de lo prevenido por el art. 135 de la LGT, al tiempo que solicitaba la suspensión de la liquidación correspondiente.

Instruido el correspondiente procedimiento de tasación pericial contradictoria, resultó la modificación del valor de la totalidad de las participaciones de la mercantil **Eq...**, de los 160.826.393,00 € inicialmente considerados por la Inspección, a los 129.231.297,24 € que resultan de la valoración de tercer perito. En atención a ello, la Inspección dicta dos acuerdos:

1. Uno primero, en fecha 29 de mayo de 2012, por el que se anula la liquidación derivada del **Acta A02 ...**, de importe 2.727.073,64 €, dictándose nueva liquidación en la que se limita a realizar nuevo cálculo numérico de la liquidación anterior, a resultas del nuevo valor comprobado de aquellas participaciones, con el siguiente detalle:

A02 ...	
Cuota tributaria	479.445,00
Intereses demora	158.406,78
Deuda Tributaria	637.851,78

2. Un segundo acuerdo, con fecha 18 de junio de 2012, de levantamiento de la suspensión que pesaba sobre la liquidación derivada del **Acta A02 ...**, girándose intereses de demora por el periodo que transcurre desde el 1 de julio de 2006 al 17 de mayo de 2012, de lo que resulta la siguiente liquidación:

A02 ...	
Cuota tributaria	6.169.542,02
Intereses demora	2.044.292,93
Deuda Tributaria	8.213.834,95

Cuarto.

Trayendo causa de aquellos hechos e instruidos los correspondientes procedimientos sancionadores, en fecha 2 de julio de 2012 se adoptaron acuerdos de imposición de sanciones, por comisión de infracciones graves (art. 191 LGT), cuantificándose aquéllas en el 75 % de las cantidades dejadas de ingresar, elevándose así el importe de éstas a 4.627.156,52 € por lo que hace a la regularización de los rendimientos del capital mobiliario y 359.583,75 € respecto de la regularización de la ganancia patrimonial derivada de aquella aportación no dineraria de participaciones de la mercantil **Eq...**

En aquellos acuerdos se recogen los antecedentes del caso y se glosa numerosa jurisprudencia acerca de la concurrencia de culpabilidad en la actuación de los contribuyentes.

Quinto.

Frente a todos los acuerdos anteriores interpuso el sujeto pasivo reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, números **28/21553/2011**, **18354/2012**, **20451/2012**, **21324/2012** y **21325/2012**.

Acumuladas aquellas reclamaciones económico-administrativas, consta dictada resolución en fecha 26 de mayo de 2014, que declara el archivo de la primera de las reclamaciones citadas, por satisfacción extraprosesal, al haber sido anulado el correspondiente acuerdo por la misma Oficina Técnica.

En cuanto al hecho de haberse dictado los acuerdos de liquidación sin examinar las alegaciones del sujeto pasivo, se dice en dicha resolución que las mismas entraron en el Registro de la Inspección con posterioridad a que se dictase el acuerdo correspondiente, no apreciándose indefensión alguna, al ser las alegaciones que entonces examinaba el Tribunal de instancia idénticas (respecto del fondo), que las aportadas en su día ante la Inspección.

Con relación a la alegada prescripción del derecho de la Administración a girar aquellas liquidaciones, por haberse excedido el plazo máxima de duración del procedimiento, se rechaza tal alegato en la resolución del Tribunal de instancia al confirmarse la procedencia de las dilaciones y periodos de interrupción justificada considerados en el acuerdo allí impugnado.

Respecto del fondo del asunto, tras analizar las denominadas *Leveraged Buy-Out* (LBO) y la doctrina recaída al respecto, se concluye respecto de los actos y negocios allí enumerados, que el propósito real de las partes ha sido repartir 'utilidades' o rendimientos entre los socios, sintetizándose una serie de razones que evidencian la denunciada simulación (voluntad única de las 16 personas físicas, indicios de que tras la mercantil holandesa **Sa... BV** están aquellas mismas 16 personas físicas, mantenimiento de los porcentajes de participación antes y después de tales operaciones, composición inalterada del consejo de administración de la mercantil, que el préstamo obtenido por **Eq...** no financia actividades operativas ni productivas, sino únicamente la asunción de deuda que tenían las personas físicas o la nula tributación de las operaciones descritas).

Tras confirmar la procedencia de desagregar el hecho imponible en aquellas dos liquidaciones, se confirma la bondad del procedimiento de tasación pericial contradictoria instruido por la Inspección, sin que proceda en esta instancia entrar a enjuiciar cuestiones técnicas de la valoración formulada por el tercer perito.

Por lo que hace a los intereses de demora, se atiende a las alegaciones del sujeto pasivo, por lo que a tenor de lo prevenido por el art. 162.5 de la LGT, el periodo de devengo de tales intereses no podrá exceder más allá del 17 de mayo de 2012, debiéndose estimar parcialmente la reclamación correspondiente en este punto.

En lo que hace a las sanciones impugnadas, se confirma la comisión de infracciones tributarias graves, rechazando los alegatos de ausencia de culpabilidad del sujeto pasivo.

Dicha resolución consta notificada en fecha 11 de junio de 2014.

Sexto.

Frente a dicha resolución formuló la representación del sujeto pasivo ante este Tribunal el presente recurso de alzada en fecha 11 de julio de 2014, al que se asignó el número de expediente **RG.4921/2014**, formulando en el mismo escrito de interposición las siguientes alegaciones, en síntesis:

- Prescripción del derecho de la Administración a practicar aquella liquidación, consecuencia de haberse excedido el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, fundado en:

§ El sujeto pasivo cuestiona el número de días computados como dilaciones imputables por aplazamientos: se debe excluir un día de cada uno de los cómputos, siendo además el plazo mínimo que debiera haberse ofrecido para aportar la documentación de 10 días.

§ se niega el periodo de interrupción justificada de 46 días por petición de informe de valoración, toda vez que no consta acreditada en el expediente la petición y la recepción de tal valoración; además, las diligencias incoadas prueban que no existió 'interrupción' de las actuaciones.

§ Igualmente se niega el periodo de interrupción justificada de 193 días por petición de informe de información a Las Antillas, por similares argumentaciones a las referidas en el apartado precedente.

- Inexistencia de simulación. Se dice que la resolución del TEAR se funda en parámetros distintos de los utilizados por el actuario, dedicando tan sólo dos páginas a demostrar la existencia de simulación, cuestionándose la interesada en sus alegaciones todos y cada uno de los distintos argumentos que sostienen aquella resolución que se impugna.

- Ineficacia del valor de mercado fijado por la Inspección en relación con la sociedad Eq..., por no haber aplicado el procedimiento de valoración entre entidades vinculadas.

- Existencia de un único negocio jurídico de aportación no dineraria de acciones con deuda.

- Incorrecta valoración de las participaciones de **Eq...**, lo que determina la inexistencia de ganancia patrimonial, por los distintos motivos enumerados en el escrito de alegaciones.

- Improcedencia de desagregar el hecho imponible en dos liquidaciones provisionales, imponiéndose el carácter definitivo de éstas.

- Nulidad de la liquidación de intereses de demora.

- Por lo que hace a la sanción, se alega la caducidad del procedimiento y la imposibilidad de sancionar por una mera discrepancia valorativa así como la ausencia de culpabilidad.

De acuerdo con lo anterior, se insta la anulación de la resolución impugnada y de los Acuerdos de liquidación y sanción confirmados por la resolución del TEAR.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en el presente expediente los requisitos procesales de competencia de este Tribunal, capacidad de los actores, legitimación del reclamante, impugnabilidad del acto administrativo reclamado y que el recurso de alzada ha sido interpuesto en tiempo y forma, según lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre y el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

Segundo.

La presente resolución se contrae a determinar la procedencia de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 26 de mayo de 2014, por la que se fallan las reclamaciones interpuestas por el interesado (28/21553/11, 28/18354/12, 28/20451/12, 28/21324/12 y 28/21325/12 acumulada), frente a los acuerdos dictados en fechas 11 de agosto de 2011, 29 de mayo de 2012, 18 de junio de 2012 y 2 de julio de 2012, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, por los que se giran liquidaciones y sanciones por el IRPF del ejercicio 2005.

Tercero.

Con carácter prioritario debe examinarse el que se dice por el sujeto pasivo vicio en que incurrió la Inspección al *“ignorar totalmente las alegaciones presentadas en tiempo y forma el 9 de agosto de 2011, reduciendo a papel mojado el constitucional derecho de defensa (art. 24 y 105 C), y vaciando totalmente de contenido el trámite de alegaciones previsto en el art 157.3 y 5 LGT y 188.1 y 3 del Real Decreto 1065/2007 ... que deberían haberse ‘tenido en cuenta’ en la liquidación tributaria (art 34.I LGT)”*.

Esta misma circunstancia ya fue objeto de alegación ante el Tribunal de instancia, reconociendo éste que el escrito de alegaciones fue presentado en plazo y que éste no se tuvo en cuenta al dictar el acuerdo de liquidación. Así, véase que las Actas de disconformidad fueron firmadas por la representación del sujeto pasivo el 21 de julio de 2011, por lo que el derecho del contribuyente a presentar las *“alegaciones que considere oportunas, dentro del plazo de quince días contados a partir del día siguiente a la fecha del acta o de la notificación de la misma”* (según se recogía literalmente en la misma Acta), finalizaba el 9 de agosto de 2011 y, efectivamente, los escritos de alegaciones del sujeto pasivo constan presentados, en plazo, el 9 de agosto de 2011, en la Sucursal nº 42 de Barcelona del Servicio de Correos (art. 38.4.c de la Ley 30/1992, de régimen Jurídico de la Administración del Estado y de Procedimiento Administrativo Común), de ahí que, habiéndose presentado en plazo, debieran haberse tenido en cuenta al tiempo de practicar la correspondiente liquidación.

Cierto es que en los iniciales acuerdos de liquidación dictados el 11 de agosto de 2011, se dice por la Inspección, que, *“no consta a este Órgano la presentación de escrito de alegaciones; en las bases de datos de los registros administrativos, no aparece ningún asiento de entrada relacionado con este contribuyente”*, afirmación ésta que resultaba exacta, toda vez que los escritos de alegaciones presentados por el sujeto pasivo en la Oficina de Correos el 9 de agosto de 2011, tuvieron entrada en el Registro General de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, donde iban dirigidos, el 16 de agosto de 2011, a las 13:18 horas.

Ahora bien, véase que, instada la tasación pericial contradictoria por el sujeto pasivo, se acordó la suspensión de las liquidaciones, y, una vez instruido aquel procedimiento, por la Inspección se procedió a:

- En fecha 29 de mayo de 2012, anular la liquidación que recogía la regularización referida a la ganancia patrimonial derivada de la aportación no dineraria cuestionada (de importe 2.727.073,64 €), dictándose nueva liquidación en sustitución –atendiendo a la valoración efectuada por tercer perito-, de la que resultó una deuda tributaria de 637.851,78 €, y

- En fecha 18 de junio de 2012, se procedió al levantamiento de la suspensión que pesaba sobre la liquidación derivada del **Acta A02** ..., girándose nuevos intereses de demora por el periodo completo que transcurre desde el 1 de julio de 2006 al 17 de mayo de 2012, de lo que resultó liquidación que confirmaba la cuota y elevaba el importe de los intereses de demora de aquella liquidación a 2.044.292,93 €, cuantificándose la deuda tributaria en 8.213.834,95 €.

Ambos acuerdos se limitan a cuantificar nuevamente la cuota tributaria y los intereses de demora, en atención a la valoración de las participaciones que resulta de aquel procedimiento de tasación pericial

contradictoria, y en atención a la fecha en la que se levanta la suspensión que mediaba sobre aquella liquidación, pero los mismos no incorporan argumentación jurídica alguna que se refiera a la cuestión controvertida (ni referente a aspectos procedimentales, ni de fondo), ni tampoco se abordan en los mismos las alegaciones formuladas por el sujeto pasivo, en plazo, a las propuestas del actuario recogidas en las citadas Actas.

Advertido lo anterior, y, frente a similares alegatos del sujeto pasivo ante el Tribunal de instancia, dicho Tribunal argumenta en la resolución que ahora se impugna, que:

“... respecto a la alegada indefensión, no aprecia este Tribunal su existencia por cuanto que, por un lado, como acabamos de señalar, la Inspección no tuvo conocimiento de las mismas en ningún momento anterior al de dictar el acuerdo, y, por otro, las alegaciones presentadas en su día, en nada varían de las alegaciones formuladas en esta fase revisora, a excepción de las relativas a la prescripción y a las dilaciones imputadas, respecto de las que no hizo en su día mención alguna. A lo cual se podría añadir que la propia parte reclamante con su extenso escrito de alegaciones parece, de manera implícita, admitir que las alegaciones se puedan examinar y se entre, en definitiva, a conocer por parte de este TEAR. Para finalizar con la argumentación expuesta, en aras al principio de economía procesal, considera este TEAR que puede entrar a analizar todas las alegaciones planteadas en esta fase revisora al haberse tratado de manera prolija y extensa por la Inspección de los Tributos las cuestiones planteadas en las citadas alegaciones”

Tales razonamientos no parecen convencer al sujeto pasivo, quien, en esta alzada, insiste en denunciar el hecho que la Inspección haya dictado aquellos acuerdos de liquidación sin tener en cuenta, sin analizar, las alegaciones y documentos presentados por la representación del sujeto pasivo, en plazo.

Sobre esta cuestión la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, órgano jurisdiccional que conoce de las resoluciones dictadas por este Tribunal, tiene sentado criterio al respecto de situaciones como las aquí descritas. Así, en sentencia de 25 de abril de 2013 (recurso nº 196/2010), se describe idéntica situación a la que ahora nos ocupa, al señalarse en dicha sentencia, que:

“Resulta un hecho incontrovertido que con fecha 6 de julio de 2009 se notifica al obligado tributario el acta de disconformidad núm. ... En dicho acto de comunicación se otorgaba a la contribuyente un plazo de quince días para formular alegaciones frente a dicha acta, plazo que vencía el 23 de julio de 2009, ...

Consta en las actuaciones que con fecha 23 de julio de 2009 (el mismo día en el que vencía el plazo indicado), el representante de la sociedad inspeccionada ... depositó en una oficina de correos de Murcia escrito de alegaciones a la indicada acta núm. ..., dirigido a la inspectora-jefe, cumpliendo las exigencias reglamentarias correspondientes (sobre abierto, sello de la oficina en la primera hoja y entrega al interesado del resguardo acreditativo).

El 24 de julio de 2009 se dicta y notifica el acto de liquidación tributaria, en el que no se menciona el indicado escrito de alegaciones, pues el mismo había tenido entrada en el Registro General de Documentos de la Delegación de la Agencia Tributaria de Murcia el 28 de julio de 2009”.

En aquella sentencia, tras confirmar la bondad de la presentación de aquel escrito de alegaciones en la oficina de Correos, y advertir así, que, *“el acto de liquidación de 24 de julio de 2009 fue dictado sin tener en cuenta unas alegaciones que habían sido presentadas por el contribuyente en tiempo y forma”*, señala la Sala que ello *“claramente comporta una irregularidad formal en el procedimiento”*, argumentando y concluyendo a continuación, que:

“Aunque la línea divisoria entre las tres categorías en que pueden ser calificados los vicios de procedimiento (nulidad radical, anulabilidad e irregularidad no invalidante) está lejos de manifestarse con nitidez absoluta, es lo cierto que, en el supuesto planteado, no puede hablarse de nulidad de pleno derecho, pues no cabe en modo alguno afirmar que la resolución recurrida haya prescindido “total y absolutamente” del procedimiento legalmente previsto, ...

Ahora bien, tampoco puede decirse que el error más arriba descrito constituya una pura irregularidad no invalidante. Admitir tal hipótesis sería tanto como considerar absolutamente vacío de contenido o irrelevante el trámite previsto en el citado precepto legal, trámite que es exigido imperativamente por el ordenamiento jurídico y que no puede tener otra finalidad que la de permitir al interesado trasladar al órgano que ha de dictar la resolución correspondiente las alegaciones que tenga por conveniente para que dicho órgano las contemple al dictar el acto administrativo de que se trate. En definitiva, no parece que el legislador haya previsto un trámite inocuo del que puede simplemente prescindirse a la hora de resolver, sino que su finalidad es bien distinta: permitir al interesado hacer valer frente a la Administración las alegaciones y pruebas que puedan ser útiles para sus derechos sin necesidad de afrontar los gastos y gravámenes de un proceso de revisión administrativa o de tutela jurisdiccional.

Precisamente atendiendo a dicha finalidad, no puede defenderse que la Administración está dispensada de la valoración y análisis de esas alegaciones por la sola circunstancia de que el interesado pueda reaccionar

frente al acto que se dicte en vía de recurso administrativo o jurisdiccional, aunque solo sea por el hecho de que tales vías impugnatorias pueden entablarse -según jurisprudencia reiterada- con la exclusiva finalidad de denunciar esa omisión del trámite de audiencia, con las consecuencias invalidantes que puedan resultar procedentes.

En definitiva, la infracción del ordenamiento jurídico consistente en no haberse tenido en cuenta, en la liquidación dictada, la oposición aducida en tiempo y forma por el contribuyente determina la anulabilidad de dicho acto, al haberse causado al interesado una clara indefensión material al obviarse toda valoración de tales alegaciones a la hora de dictar el repetido acto, indefensión que -a juicio de la Sala- no puede considerarse enervada por la sola circunstancia de que puedan reproducirse dichas alegaciones en sede revisora o jurisdiccional, pues tal consideración supondría, de hecho, un menosprecio absoluto e improcedente de un trámite (el de audiencia) previsto por el legislador como imprescindible en la regulación del procedimiento.

Ello determina la estimación parcial del recurso, ordenando correlativamente la retroacción de las actuaciones administrativas al momento inmediatamente anterior a aquél en el que se cometió la infracción para que por el órgano administrativo competente se dicte la resolución que proceda a la vista de las alegaciones efectuadas por el interesado en su escrito de 23 de julio de 2009, declaración que hace innecesario el análisis del resto de los motivos impugnatorios aducidos en la demanda y que determina, también, la anulación de la sanción tributaria impuesta por derivar la misma de una regularización tributaria dejada sin efecto por dicha causa de anulabilidad” (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Cierto es que en otros pronunciamientos, la misma Sala, concluye que el no examen o análisis de las alegaciones formuladas en plazo no ha resultado generador de indefensión determinante de la anulabilidad del acto administrativo, si bien, en estos casos, tales conclusiones se realizan tras modular la eventual indefensión que dicho vicio procedimental haya podido causar al administrado, concluyendo que no ha sido tal, tras apreciar las circunstancias concurrentes en cada caso. Éste resulta ser el caso analizado en la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 16 de noviembre de 2011 (recurso nº 226/2009), donde, tras señalarse que “la liquidación de 11 de agosto de 2003 se llevó a cabo, sin tener en cuenta las alegaciones efectuadas por el interesado, toda vez que las mismas se cursaron dentro de plazo a través de la Oficina de Correos, llegando a la dependencia de Inspección una vez que la liquidación se había dictado”, se argumenta, que:

“... la parte no ha aportado al Tribunal razones que pongan de manifiesto que se vio privada de reales posibilidades de contracción o de aportar datos relevantes que hubieran modificado el sentido de la liquidación. Por el contrario, la Administración sostiene que las alegaciones aportadas reproducen en su mayoría las efectuadas con carácter previo al acta, y que las mismas han quedado contestadas” (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

En la resolución de este Tribunal objeto de aquel recurso contencioso administrativo nº 226/2009, ya se advertía que, “en el presente, constan alegaciones presentadas por el interesado en fecha 16 de julio de 2003, en el trámite de audiencia previo a la formulación de las actas, y su correspondiente replica por el inspector actuario con contundentes fundamentos de derecho; asimismo, en el citado acuerdo de liquidación, el Jefe de la Oficina Técnica da contestación a la totalidad de las alegaciones presentadas en el trámite de referencia que son prácticamente las mismas que las contenidas en el escrito que el interesado manifiesta no se ha tenido en cuenta a la hora de dictar la liquidación impugnada”, razones éstas que igualmente llevaron a este Tribunal a no apreciar la concurrencia de indefensión en la situación del administrado.

Cuarto.

En el presente caso constan en el expediente administrativo amplios escritos de alegaciones presentados por la representación del sujeto pasivo en aquella fecha del 9 de agosto de 2011. Ambos escritos, uno para cada una de las propuestas de regularización, reproducen idénticos alegatos a lo largo de sus 46 páginas, sosteniendo, sucesivamente, la improcedencia de tramitación simultánea de ambas liquidaciones; la ineficacia del valor de mercado fijado por la Inspección; la existencia de un único negocio jurídico con ocasión de la aportación no dineraria; la inexistencia de simulación; la incorrecta valoración de las participaciones aportadas, determinante de la inexistencia de ganancia patrimonial, aportando en este sentido las valoraciones, inmueble a inmueble, que se consideran procedentes.

Junto a esta circunstancia, debemos atender a otra, cual es la no presentación de alegaciones en el trámite de audiencia previo a la firma de aquellas actas. Como se dice en tales Actas a este respecto, “se comunicó al obligado tributario la puesta de manifiesto del expediente, ... no constando a la Inspección que haya formulado alegaciones”. Visto el expediente administrativo, no consta presentado escrito alguno de alegaciones previo a los ya referidos de 9 de agosto de 2011.

Vistas las circunstancias del presente caso, de suyo es confirmar la indefensión denunciada por la representación del sujeto pasivo (insistiendo en lo ya denunciado en primera instancia), indefensión que excede

de la meramente formal, constituyéndose en material, negándose el derecho de defensa del sujeto pasivo, al haber formulado amplias alegaciones, en plazo, que no han sido valoradas por la Inspección, ni al dictados aquellos iniciales acuerdos el 11 de agosto de 2011, ni en los posteriores dictados tras instruir el correspondiente procedimiento de tasación pericial contradictoria, anulando o dejando sin efecto el carácter contradictorio que debe presidir el procedimiento inspector.

En esta tesitura, como ya sostiene la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, se impone la estimación parcial del presente recurso de alzada, anulándose la resolución del Tribunal de instancia impugnada y los acuerdos de liquidación que ésta confirmó, retrotrayendo las actuaciones (artículo 239.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria), para que, una vez valoradas las alegaciones del sujeto pasivo en aquellos escritos de 9 de agosto de 2011, se dicten los acuerdos que correspondan en sustitución de los acuerdos de 29 de mayo de 2012 (por el que se anulaba la liquidación que recogía la regularización referida a la ganancia patrimonial derivada de la aportación no dineraria cuestionada, dictándose nueva liquidación en sustitución, atendiendo a la valoración efectuada por tercer perito), y de 18 de junio de 2012 (por el que se procedió al levantamiento de la suspensión que pesaba sobre la liquidación derivada del **Acta A02** ..., girándose nuevos intereses de demora por el periodo completo).

La anulación de aquellos acuerdos, como ya sostenía la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en su sentencia de 25 de abril de 2013, *“hace innecesario el análisis del resto de los motivos impugnatorios aducidos en la demanda” (alegatos de prescripción y cuestiones de fondo), al tiempo que “determina, también, la anulación de la sanción tributaria impuesta por derivar la misma de una regularización tributaria dejada sin efecto por dicha causa de anulabilidad”*.

Quinto.

A mayor abundamiento señalar que, este Tribunal tiene establecida reiterada y constante doctrina, acerca del respeto al Derecho de defensa que asiste al sujeto pasivo en todo procedimiento tributario, más aún en un procedimiento contradictorio cual es el procedimiento inspector. Ese parecer ha llevado a este Tribunal ordenar retrotraer las actuaciones en asuntos en los que, los acuerdos de liquidación, han venido a mofificar a peor para el contribuyente, aspectos, valoraciones o cuantificaciones contenidas en la previa propuesta recogida en el acta, pues, lo contrario, supondría disminuir o negar las posibilidades de defensa de los contribuyentes. En este sentido, véanse las resoluciones de 8 de enero de 2015 (RG.6144/2011), 9 de octubre de 2014 (RG.3618/2013), 16 de noviembre de 2011 (RG.6018/10) o 5 de octubre de 2011 (RG.4350/10), entre otras, donde se concluye que, *“en cuanto a la posibilidad de que el Inspector Jefe modifique las dilaciones apreciadas en el Acta por el actuario, ampliando las mismas, este Tribunal Central ha mantenido en resoluciones ... que el Inspector Jefe puede aumentar el número de días de dilaciones imputables al obligado tributario con respecto a las computadas inicialmente en el acta pero previo trámite de audiencia, de tal modo que en los casos en que no constaba dicha audiencia, se ha apreciado un defecto formal que ha disminuido las posibilidades de defensa del interesado, procediendo en consecuencia a retrotraer las actuaciones a efectos de cumplimiento de dicho trámite de audiencia”*.

En congruencia con este reiterado criterio del Tribunal, si negar parcialmente el Derecho de defensa del contribuyente en el trámite de alegaciones (respecto de una única cuestión que aborda con carácter novedoso el acuerdo de liquidación), conduce a un pronunciamiento que ordena retrotraer las actuaciones, más aún se impondrá tal retroacción cuando el Derecho de defensa se niega no ya respecto de una cuestión parcial del acuerdo de liquidación, sino frente a la totalidad de las cuestiones, valoraciones y argumentaciones del acuerdo de liquidación, como aquí es el caso.

En su virtud,

ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala, en el presente RECURSO DE ALZADA,

ACUERDA:

ESTIMARLO PARCIALMENTE, procediendo la anulación de la resolución del Tribunal de instancia aquí impugnada y los acuerdos que aquélla confirma, retrotrayendo las actuaciones, para que, una vez valoradas y examinadas las alegaciones y pruebas aportadas por el sujeto pasivo en aquellos escritos de 9 de agosto de 2011, se dicten los acuerdos que correspondan en sustitución de los dictados en fechas 29 de mayo y 18 de junio de 2012, y, en su caso, se instruyan nuevos procedimientos sancionadores.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.