

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087694

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 97/2022, de 20 de enero de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1999/2020

SUMARIO:

Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por cualquier acción administrativa. Actos nulos y anulables. *Liquidaciones firmes declaradas nulas de pleno derecho por ser consecuencia de actuaciones delictivas.* En el presente caso, se discute si operó o no la prescripción del derecho a liquidar la deuda en base a que si la declaración de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones firmes correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1993 y 1994 afectaba o no al plazo de prescripción. Para entender la controversia hay que partir de que hubo unos procedimientos de inspección que culminaron con liquidaciones no recurridas. Posteriormente, la Fiscalía Especial para la represión de delitos económicos y contra la corrupción interpuso querrela criminal en fecha 8 de marzo de 2000 contra diversos funcionarios de la Inspección de los Tributos del Estado, y contra diversos contribuyentes sospechosos de haber obtenido, mediante contraprestación, un trato fiscal favorable. El juicio penal culminó con la sentencia dictada por el Tribunal Supremo en fecha 30 de diciembre de 2013 que condenó por el delito de cohecho al actuario por no haber llevado a cabo la investigación exhaustiva que le era exigible realizar, ya que omitió recabar deliberadamente la documentación necesaria para la investigación; y, al inspector jefe por visar dichas actas sin revisar la documentación ni pedir actuaciones complementarias. Se declaró que ambos funcionarios actuaron a cambio de contraprestación económica, ya que fueron por favorecidos en las ventas de pisos de la obligada por un precio menor al de mercado. A consecuencia del juicio penal, la Administración declaró la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones firmes, pues consideró que las liquidaciones giradas fueron a consecuencia de actuaciones delictivas. Una vez declarada la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones giradas, se iniciaron nuevas actuaciones inspectoras el día 10/11/2015. La recurrente considera que operó la prescripción, pues no se trató de la judicialización penal de un procedimiento inspector existente interrumpido o suspendido, ni tampoco de un procedimiento extraordinario de revisión o revocación o de lesividad interrumpido o suspendido por la vis atractiva de la jurisdicción penal, ya que no formuló acusación por un delito fiscal. A juicio de la Sala, la declaración de nulidad radical afecta a todo el procedimiento inspector que finalizó con las liquidaciones originarias dictadas el 16 de mayo de 1997. La nulidad de pleno derecho de una liquidación tributaria produce efectos "ex tunc", es decir, abarca todo lo actuado en relación con las liquidaciones originarias dictadas. Se entiende que nunca existió el acto administrativo y el procedimiento base, pues la nulidad se extiende a todos los actos viciados como consecuencia de haber servido a la comisión del delito de cohecho. La declaración de nulidad de pleno derecho provoca que se consideren que las actuaciones inspectoras nunca realizadas. La primera actuación interruptiva de la prescripción posterior al procedimiento inspector declarado nulo de pleno derecho, fue la querrela criminal interpuesta contra los dos Inspectores de Hacienda posteriormente condenados por un delito cohecho continuado. La Sala considera que la interposición de recursos ante la jurisdicción penal consecuencia del procedimiento instruido contra los Inspectores de Hacienda por las infracciones penales en las que se habría incurrido al dictar las liquidaciones tributarias, sí producen efectos interruptivos de la prescripción de las obligaciones. No obstante, aunque la querrela criminal interpuesta por el Ministerio Fiscal y los actos subsiguientes en sede penal tienen efectos interruptivos de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante oportuna liquidación, la querrela se interpuso cuando ya se había consumado el plazo de prescripción que se computa a partir del vencimiento del plazo de la autoliquidación. Cierto es que la nulidad de lo actuado pone a la Administración en una situación complicada a la hora de ejercer su derecho a liquidar pero los supuestos de interrupción de la prescripción están previstos de forma taxativa. Por tanto, se acuerda estimar las alegaciones formuladas por el obligado tributario y anular la liquidación dictada, pues cuando se inició el nuevo procedimiento inspector, el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante oportuna liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1993 y 1994, ya estaba prescrito.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 68, 150, 217.1.d).

RD 939/1986 (RGIT), art. 60.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 62.1, 66 y 102.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 24 y 153.1.b).

RD 1065/2007 (RGAT), art. 190.

PONENTE:

Don Eduardo Rodriguez Laplaza,

Magistrados:

Don MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ
Don ISABEL HERNANDEZ PASCUAL
Don EDUARDO RODRIGUEZ LAPLAZA

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO SALA TSJ 1999/2020 - RECURSO ORDINARIO 624/2020

Partes: "JOSEL, S.L.U." c/ TEARC

En aplicación de la normativa española y europea de Protección de Datos de Carácter Personal, y demás legislación aplicable, hágase saber que los datos de carácter personal contenidos en el procedimiento tienen la condición de confidenciales, y está prohibida la transmisión o comunicación a terceros por cualquier medio, debiendo ser tratados única y exclusivamente a los efectos propios del proceso en que constan, bajo aperebimiento de responsabilidad civil y penal.

S E N T E N C I A Nº 97/2022

Ilmos. Sres. Magistrados.

D^a. MARÍA ABELLEIRA RODRÍGUEZ, presidente

D^a. ISABEL HERNÁNDEZ PASCUAL

D. EDUARDO RODRÍGUEZ LAPLAZA (ponente)

En la ciudad de Barcelona, a veinte de enero de dos mil veintidós.

LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso contencioso administrativo nº 624/2020, interpuesto por "JOSEL, S.L.U.", representada por el Procurador D. Ignacio López Chocarro, contra el TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA, representado por el Abogado del Estado.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. EDUARDO RODRÍGUEZ LAPLAZA, Magistrado de esta Sala, quien expresa el parecer de la misma.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

La representación de la parte actora, por escrito presentado ante esta Sala, interpuso recurso contencioso administrativo contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEAR, en su caso), de fecha 2 de junio de 2020, que acuerda "desestimar la presente reclamación", seguida ante aquél bajo el número NUM000 "contra un Acuerdo dictado por la AEAT, Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña, por el concepto de liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades 1992 y 1993 (el destacado es propio de esta Sala) de Aledora SA, de la que la aquí reclamante es sucesora". La cuantía

viene fijada, en la resolución recurrida, a efectos de aquella vía, en 67.127,92 euros (la de mayor importe, liquidación 1993).

Segundo.

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto en la Ley reguladora de esta Jurisdicción. La actora dedujo demanda en la que, tras relacionar los hechos y fundamentos de derecho que tuvo a bien, interesa de esta Sala sentencia:

"anulando y dejando sin efecto la resolución recurrida así como la liquidación tributaria de la que trae causa"

Tercero.

La Administración demandada, en la contestación a la demanda, solicitó la desestimación del recurso.

Cuarto.

Señalada deliberación, votación y fallo del recurso, ha tenido aquélla efectivamente lugar.

La fecha y número de la presente sentencia, conforme a acuerdo gubernativo, son consignados en la misma sin intervención de los Magistrados que componen el Tribunal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Como se ha adelantado en los antecedentes de hecho, el presente recurso contencioso administrativo tiene por objeto resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 2 de junio de 2020, que acuerda "desestimar la presente reclamación", seguida ante aquél bajo el número NUM000.

La resolución recurrida comprende la siguiente relación de antecedentes:

"PRIMERO.- En fecha 15.12.1995 fueron extendidas a Aledora SA dos Actas inspectoras por Impuesto sobre Sociedades, ambas en conformidad (A01 NUM001 por el ejercicio 1992 y A01 NUM002 respecto de 1993), en el seno de unas actuaciones inspectoras iniciadas en marzo del mismo año, de las que resultaron producidas y notificadas sendas liquidaciones definitivas por el transcurso de un mes desde su fecha por aplicación del art. 60.2 del Reglamento General de la Inspección de Tributos (RD 939/1986 de 25 de abril , en adelante RGIT).

Segundo.

Trayendo causa del testimonio de particulares deducido por el Juzgado de Instrucción Central nº 3 de la Audiencia Nacional en el seno de las Diligencias Previas nº 67/1993, fue dictado Auto de incoación de las diligencias previas nº 4566/1999 por el Juzgado de Instrucción nº 33 de Barcelona el 7.12.1999 y en fecha 15.3.2000 fue dictado por dicho Juzgado de Instrucción Auto de admisión a trámite de la querrela presentada el 8.3.2000 por el Ministerio Fiscal en las referidas diligencias previas, dando lugar tras la correspondiente tramitación del procedimiento penal al dictado por la Sección 9ª de la Audiencia Provincial de Barcelona (procedimiento abreviado nº 73/2008-A) de una Sentencia el 27.7.2011 , del denominado "caso Hacienda", en la que, en cuanto concierne a lo aquí planteado (pieza "grupo N. y N."), fueron condenados por diversos delitos tres directivos del grupo y varios funcionarios de la Inspección, declarando probados los siguientes hechos:

"En el periodo comprendido entre 1991 a 1999, el Grupo empresarial, denominado N. y N., era una empresa familiar, que se articulaba a través de un entramado de sociedades, todas ellas administradas por la entidad "SETEINSA".

...

Las acusados N. puestos de acuerdo entre ellos, y con la esencial ayuda de Jose Pedro., desarrollaron una estrategia empresarial previamente planificada, cuya principal finalidad era minorar o, llegado el caso, incluso eludir el coste fiscal de los beneficios que la empresa obtuviera en el desarrollo de su actividad empresarial, dedicada preferentemente en esas fechas a la venta de viviendas, aunque también, y en un menor porcentaje, arrendaba plazas de garaje y locales de negocio.

Esta estrategia conllevaba fundamentalmente la realización de diferentes operaciones de compraventa de inmuebles, entre las diferentes empresas del Grupo, operaciones intragrupo, es decir, entre sociedades que pertenecían al mismo Grupo y que actuaban como sociedades vinculadas; estas ventas producían el efecto de desplazar las plusvalías que se obtuviera de la venta de viviendas a terceros, a sociedades del mismo Grupo, en

las que previamente, y mediante compraventas parciales, habían desarrollado mecanismos fiscales para absorber todo o parte de estas plusvalías.

En realidad, ninguna de estas operaciones tenía una finalidad propiamente comercial, económica o financiera dentro del Grupo, sino que respondían exclusivamente a la voluntad de sus responsables de reducir de forma importantísima la carga impositiva o tributaria que debía soportar el Grupo por el desarrollo de su actividad, en especial la soportada por el beneficio obtenido por las ventas de viviendas y plazas de garaje a terceros, que se comercializaba bajo la denominación genérica del grupo "N. y N."

Estas operaciones, cuyo autor ideológico se desconoce, aun cuando quepa aventurar fundadamente que se hallaría, a buen seguro, orbitado en el organigrama funcional de la Administración Tributaria, fueron encargadas, conocidas, aprobadas y puestas en funcionamiento por Salvador, Santos., y por Jose Pedro..

Como quiera que estas operaciones o artificios fiscales podían ser objeto de investigación, y, en su caso, regularización en el desarrollo de una eventual Inspección de Hacienda, sus responsables se ganaron la voluntad del actuario Doroteo., y del Inspector Regional Adjunto, Eduardo., y para ello les proporcionaron sendas viviendas a precios muy por debajo de su valor de mercado, al tiempo que les facilitaban onerosa y graciosamente las gestiones de adquisición, hipoteca, pagos de impuestos, que dichas adquisiciones conllevaban, y dinero en efectivo para hacer frente al pago de la hipoteca que constituyeron.

Así los acusados, Salvador, Santos. y Jose Pedro., decidieron favorecer económicamente al acusado Doroteo., a la sazón Inspector Jefe de la Unidad Regional de Inspección (URI) nº 28 de la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña, entre el 1 de febrero de 1991 y el 11 de noviembre de 1999, en la adquisición por parte de éste y de su esposa, ..., de su residencia habitual que desde el mes de junio de 1993 poseían en calidad de arrendatarios, así como de las tres plazas de parking anexas a la misma.

En igual forma los acusados, Salvador, Santos. y Jose Pedro. favorecieron a Eduardo., Inspector Regional Adjunto desde 30 de mayo de 1991 hasta 28 de abril de 1995, y por tanto superior inmediato de Doroteo. durante dicho periodo, a través de la venta de un piso y un parking a un precio muy inferior al que según el mercado le correspondía.

A cambio de dicho beneficio, el acusado Doroteo. en su calidad de actuario, a cambio de este beneficio económico, debía omitir intencionadamente en las inspecciones que realizase a las empresas del Grupo N. y N., cualquier indicio de riesgo fiscal que detectase, no efectuando ninguna investigación de las operaciones realizadas, y sancionando como debidamente tributadas las operaciones que en el desarrollo de la estrategia fiscal antedicha realizaban, que en ningún caso ni tan siquiera cuestionaban.

Por su parte, Eduardo., que previamente había sido actuario en inspecciones efectuadas al Grupo N. y N., y que, por tanto, en su condición y ámbito funcional de actuación, conocía perfectamente los avatares y entresijos económicos del grupo empresarial, debía no obstaculizar ni entrometerse en la actividad de Doroteo., no revisando las actas de conformidad y de comprobado y conforme que se firmaban por el representante tributario del Grupo y el actuario Doroteo..

Para garantizar que ningún otro actuario pudiera inmiscuirse e interferir en determinadas inspecciones de concretas empresas del Grupo NyN, el acusado, Doroteo., proponía periódicamente la inclusión en plan de las empresas en las que se había efectuado una operación mercantil en el desarrollo de la estrategia fiscal diseñada, tratando de blindar de tal modo las inspecciones que pudieran darse y que no estuvieran bajo su dominio y control.

Posteriormente, este actuario aparentaba desarrollar una actividad inspectora, mediante la creación de un expediente tributario ficticio, en el que se incluían diligencias y actas en las que nunca se investigó operación alguna, todas ellas Actas definitivas, de comprobado y conforme, en las que se hacía figurar que se habían comprobado elementos fiscalmente relevantes, cuando ello no era así, al no comprobarse, ni menos aún regularizarse las situaciones de riesgo irregulares que presentaban las declaraciones efectuadas. Estas actas de comprobado y conforme eran esenciales para dar apariencia de veracidad a dichas inspecciones y además, impedir que pudieran ser objeto de nueva revisión tributaria, consolidando así la situación fiscal irregular. Y para aparentar que se descubría deuda, se introducían regularizaciones en cantidades ínfimas en referencia a elementos fiscales, que en ocasiones no eran comprobados o bien no estaba justificada su regularización. Con esta estrategia y amparados por los inspectores dichos, consiguiendo dejar de declarar una cantidad aproximada de 2.182.847.758 de pesetas.

Estas Actas de comprobado y conforme eran admitidas por Eduardo., a quien correspondiéndole la supervisión de las mismas ningún reparo les puso, aun cuando había riesgos fiscales que necesariamente debió percibir, no solo por su experiencia profesional, sino como ya se ha dicho, por haber inspeccionado al grupo en ocasiones anteriores.

Para cerrar la estrategia, el también acusado Maximino., a la sazón Jefe de la Dependencia Regional de la Inspección de Catalunya, hasta 28 de abril de 1995, que ostentaba la competencia para ello, con conocimiento de las irregularidades de dichas actas de inspección, dictaba el acto administrativo de liquidación de las propuestas contenidas en las actas definitivas de comprobado y conforme, efectuadas por Doroteo. y supervisadas por Eduardo., sin efectuar rectificación o modificación alguna...

La referida estrategia fiscal cuya finalidad principal era ocultar una revalorización de los activos inmobiliarios del Grupo NyN y su correspondiente coste fiscal, se desarrollaba mediante transmisiones de determinados

porcentajes de inmuebles o promociones, entre sociedades del grupo, de tal forma que el coste fiscal del beneficio gravable en la compraventa intragrupo, coincidente con la revalorización contable obtenida, se eliminaba o disminuía de forma muy importante

Para ello utilizaron varios mecanismos:

1. Aplazamiento del pago del precio en las transmisiones
2. Aplicación indebida de la exención por reinversión

Igualmente y con idéntico fin de obtener un ilícito beneficio fiscal, y ante el cambio de la normativa aplicable se produjo un reajuste en la estrategia diseñada, con la finalidad de seguir manteniendo el ilícito ahorro fiscal así obtenido.

Para ello se procedió a:

1. Cancelación anticipada de pagares en las operaciones intragrupo con precio aplazado ya desarrolladas
2. Fusiones impropias o abreviadas con fines fiscales

Por último, y con idéntica finalidad de obtener un ahorro fiscal ilícito se efectuaron transmisiones a terceros de viviendas consignando en la escritura pública de compraventa precios inferiores a los realmente pagados o bien se efectuaron operaciones puntuales, que mas adelante serán descritas.

Estas operaciones quedaron sometidas a la función inspectora del acusado Doroteo., quién durante el periodo 1992 a 1998 , y por su adscripción a la URI 27, desarrolló actuaciones inspectoras, que finalizaron con la extensión de Actas definitivas en relación a 29 sociedades de las pertenecientes al grupo NyN, altamente beneficiosas para dichas sociedades.

Para garantizar que ningún otro actuario pudiera investigar las operaciones de estas sociedades, y en última instancia descubrir la efectiva deuda fiscal que cualquier investigación no amañada hubiera descubierto, el acusado Doroteo. en el mismo periodo, a 16 de estas sociedades, volvió a solicitar del Jefe Regional correspondiente su inclusión en plan, llevando a cabo un segundo procedimiento de inspección, que también finalizó con actas definitivas, altamente beneficiosas para el grupo NyN.

En total el acusado Doroteo. extendió 45 actas definitivas, en sociedades del grupo NyN, que, salvo procedimientos especiales, no podían ser objeto de revisión, conteniendo riesgos fiscales importantísimos que no han sido objeto ni de investigación, ni de regularización en su caso..."

Tercero.

Tal Sentencia fue casada y sustituida por otra por la Sentencia 990/2013 dictada por la Sala 2ª del Tribunal Supremo el 30.12.2013 (casación nº 434/2012) que, en la pieza "grupo N. y N.", única que nos interesa, excluyó el delito de falsedad; impuso por los hechos acreditados como delitos de cohecho (pasivo para los funcionarios y activo para quienes entregaron las dádivas) las penas de 6 años y seis meses de privación de libertad al inspector actuario y dos años al inspector adjunto, y dos años y dos meses a cada uno de los tres directivos del grupo N. y N.; y excluyó la responsabilidad civil declarada en la Sentencia de instancia ("Debemos absolver y absolvemos a quienes venían condenados a indemnizar a la Hacienda publica en concepto de responsabilidad civil, sea como criminalmente responsables sea como meros responsables civiles...") motivando respecto de esta última cuestión:

"De ello cabe concluir que determinados delitos, por su naturaleza, no pueden erigirse en titulo de condena a tal reparación civil.

Eso ocurre con el delito de cohecho del que no se puede derivar más consecuencia pecuniaria que el decomiso de las dádivas o presentes porque, siendo el bien jurídico protegido en el delito de cohecho la probidad del funcionario público que le permite a la Administración asegurar una prestación adecuada, objetiva y no discriminatoria de los servicios públicos, no se comprende fácilmente cómo podría ser expresado en términos económicos el daño que a la Administración puede irrogarle la lesión de dicho bien jurídico (STS núm. 2025/2001 de 29 de octubre)....Finalmente es la ley la que establece cual debe ser la consecuencia jurídica que la falsedad documental dentro del procedimiento administrativo. En efecto, el artículo 62.1 de la Ley 30/1992 sanciona con nulidad de pleno derecho los actos (en este caso diligencias o actas del actuario) que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta. Y, además, en el artículo 102 se autoriza que las Administraciones públicas, en cualquier momento, por iniciativa propia o a solicitud de interesado, y previo dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente de la Comunidad Autónoma, si lo hubiere, declararán de oficio la nulidad de los actos administrativos que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los supuestos previstos en el artículo 62.1.

Esta previsión legal desvanece el argumento de la Abogacía del Estado al atribuir a la falsedad la trascendencia obstativa de la efectividad recaudatoria de la Hacienda. Con independencia de la responsabilización que en esa recaudación hubiera tenido el ejercicio de acusación por el delito de fraude fiscal, lo cierto es que la Administración puede disponer lo necesario para la efectividad de la exacción, incluso pese a no instar tampoco en este proceso penal la declaración de nulidad como reparación, pues, como dejamos dicho, ese cauce le viene atribuida también directamente, e incluso de oficio".

Cuarto.

En fecha 17.11.2014 fue iniciado procedimiento de revisión de oficio (nulidad de pleno derecho conforme al art. 153.1 b) Ley 230/1963) a la entidad Josel SLU, en su propio nombre y derecho y como sucesora de Aledora SA, Cogramon SA, Edonu SA, Edificios y Construcciones Rocafort SA, Edificio Córcega Balmes SA, Inmobiliaria Cubí Valls SA, Neraco SA, Caladon SA, Donca SA, Kamian SA, Mont SA; a NN Renta SA y a Peromoinver SA, que concluyó mediante la declaración de nulidad de pleno derecho dictada por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas el 26.6.2015 de una serie de actos administrativos de liquidación tributaria derivados de Actas inspectoras de conformidad y de comprobado y conforme, dictados como consecuencia de los delitos cometidos antes relatados, motivando:

"En el presente supuesto, tal y como consta en la segunda sentencia nº 390/2013 de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo , ha resultado probado que los funcionarios Doroteo. y Eduardo. recibieron dádivas del Grupo N y N constitutivas de un delito de cohecho, para no solicitar toda la documentación que hubiera permitido la completa regularización tributaria exigible, principalmente, tanto en cuanto a los diferimientos por reinversión como en cuanto a los aplazamientos entre sociedades vinculadas. Debe precisarse que en el procedimiento penal correspondiente en la pieza de N y N no se ha apreciado judicialmente falsedad, sino únicamente valoraciones tributarias en los expedientes inspectores contrarias a una adecuada regularización fiscal. De modo que, aunque sus Actas no eran falsas, sí eran consecuencia de delito de cohecho de los funcionarios encargados de aplicar la ley en términos correctos y, en el caso de Doroteo., también por la falsedad y la prevaricación que siguieron a tal cohecho, favoreciendo al obligado tributario, el citado Grupo N y N, quien, como resultado de las omisiones en las comprobaciones efectuadas por dichos actuarios, dejó de ingresar a la Hacienda Pública los altísimos importes que hubieran resultado de la correcta liquidación de los tributos. Por tanto, resulta claro el nexo causal entre el delito antecedente y las actas dictadas gracias a aquel. Así pues, existió vicio de la conducta administrativa que interfiere en la legalidad de los actos de liquidación, del que debe derivar una declaración de nulidad de pleno derecho de los actos, puesto que dichos actos de liquidación eran inválidos al no responder a la realidad económica de los sujetos pasivos en el momento en que se dictaron".

Tal declaración de nulidad de pleno derecho fue notificada el 7.7.2015. La Audiencia Nacional la ha confirmado en cuanto a todas las entidades en tres Sentencias : SAN 30.6.2016, recurso nº 406/2015, en cuanto a Peromoinver SA; SAN 19.9.2016, recurso nº 407/2015 , respecto de Josel y el resto de entidades; y SAN 11.11.2016, recurso nº 408/2015 , referente a NN Renta SA. En fecha 21.11.2017 fue dictada Sentencia por la Sección 2ª de la Sala 3ª del Tribunal Supremo que inadmitía el recurso de casación nº 2801/2016 preparado por Peromoinver SA frente a la primera de tales Sentencias, por insuficiencia de cuantía, habiendo sido promovido incidente de nulidad de actuaciones frente a dicha Sentencia de inadmisión, que fue desestimado mediante Auto nº 1583/2018 de 20.2.2018. En fecha 1.3.2017 fue dictado por la Sección 1ª de la Sala 3ª del Tribunal Supremo Auto de inadmisión del recurso de casación (nº 148/2016) preparado por Josel SL frente a la segunda de tales resoluciones y el 10.5.2017 fue dictado por el mismo órgano Auto de inadmisión del recurso de casación (nº 746/2017) preparado por NN Renta SA frente a la tercera de tales resoluciones.

Quinto.

Iniciadas las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación el 5.11.2015 con Josel SLU como sucesora de Aledora SA, respecto del Impuesto sobre Sociedades 1992 y 1993 con alcance general, en su seno fue iniciado el 3.4.2017, mediante la notificación del Acuerdo de inicio de 23.3.2017, un procedimiento especial para la declaración de fraude de ley que concluyó el 21.6.2017 mediante la notificación del Acuerdo dictado el 19.6.2017, declarativo de fraude de ley de esta operación:

"2.2. La sociedad ALEDORA S.A era propietaria del solar situado en la calle Rocafort 98- 100 de Barcelona, por compra del inmueble a la sociedad TELESINCRO, SA mediante escritura pública otorgada ante Notario D. Isabel Gabarró Miquel el 20 de abril de 1990.

El 26 de mayo de 1992 la sociedad ALEDORA S.A vendió, por el precio de 410.000.000 ptas., a la sociedad COGRAMON, SA, dicho solar sito en la calle Rocafort 98-100 de Barcelona, adquirido el 20 de abril de 1990.

En la escritura de compraventa se dice que el precio se pagará de forma aplazada, devengándose un interés anual del 11 %, y que la sociedad COGRAMON, SA, emite a tal efecto los pagarés que a continuación se relacionan:... [cinco pagos de 1995 a 1999]

De la información obrante en el expediente no consta que se concediera garantía específica alguna por los pagos aplazados.

Para el pago de los referidos pagarés se utilizó el sistema de gestión de cobros y pagos que el grupo N y N tenía establecido, con carácter general, para todas sus sociedades, y que se describirá más adelante. En síntesis, este sistema, instrumentado en anotaciones contables, se basaba en la compensación contable de los créditos y débitos de cada sociedad, resultando un saldo deudor o acreedor para cada una frente al grupo, que se iba arrastrando y variaba con cada nuevo crédito o débito que iba generando la respectiva sociedad. Este mecanismo

comportaba que no hubiese movimientos de efectivo. Siguiendo este sistema compensatorio, se cancelaron todos los pagarés de la compraventa entre ALEDORA S.A y COGRAMON, SA.

2.3. En cuanto al beneficio obtenido por la venta, que ascendió a 143.811.226.- ptas., fue contabilizado por la sociedad ALEDORA, SA, con el criterio de Caja. Para ello utilizó la cuenta "Beneficios diferidos", a la que abonó el importe de 143.811.226.- ptas., para imputarlo en los años siguientes en función de los cobros. Por ello, en los ejercicios 1992 a 1994 no imputó beneficio alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias...

2.4. Por otra parte, en relación con los intereses, de la información aportada se desprende que la sociedad ALEDORA, SA, para computar el correlativo ingreso financiero, lo declaró, contable y fiscalmente, siguiendo el criterio de Caja. Así pues, en el año 1995 declaró la cantidad de 9.190.775 pesetas. En el ejercicio 1996, el cambio operado en el Impuesto sobre sociedades -la Ley 43/1995 sustituyó a la Ley 61/1978- sobre la imputación de los ingresos financieros, le obligó a acudir al criterio del devengo por imperativo de la nueva regulación. Así pues, las cantidades incluidas en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades han sido las siguientes:...

2.5. En relación con los intereses, la sociedad COGRAMÓN, SA utilizó el criterio de Devengo para computar el gasto financiero en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, con el siguiente resultado:...

2.7. COGRAMÓN, SA, es una compañía perteneciente al grupo inmobiliario NÚÑEZ Y NAVARRO, al que también pertenece ALEDORA SA. Ambas tenían en los ejercicios 1992 y siguientes el mismo Administrador, la compañía SERVICIOS TECNICOS Y ADMINISTRATIVOS INMOBILIARIOS, SA (SETEINSA).

La sociedad ALEDORA S.A mantenía con COGRAMÓN, SA, el sistema de financiación recíproca que describiremos más adelante. Para ello habían concertado un contrato cuyos términos respondían al modelo general que luego expondremos.

2.8. La sociedad ALEDORA había obtenido, el 7/02/1991, del Ayuntamiento de Barcelona, la correspondiente licencia para la construcción de una edificación en el solar de la calle Rocafort, nº 98 y 100 de Barcelona. Con fecha 13/09/1993 COGRAMON, SA procedió a la modificación de dicha licencia en calidad de nuevo titular de la misma. Según el certificado de 12/01/1994 del Arquitecto encargado de la dirección de las obras, el inmueble en construcción de la calle Rocafort, nº 98 y 100 de Barcelona, consta de un edificio de cuatro plantas sótano, planta baja y altillo y cinco plantas. Mediante escritura pública de 26 julio de 1994 COGRAMON, SA procedió a la declaración de obra nueva y división horizontal de la construcción señalada. La descripción de la finca es, en esencia, la siguiente: Edificio de viviendas, locales comerciales y aparcamientos, con frente a la calle Rocafort, nº 98 y 100. Consta de 4 plantas sótano (A, B, C y D), destinadas al aparcamiento de vehículos, planta baja y planta altillo, destinadas a despachos y locales comerciales, y 5 plantas destinadas a viviendas.

2.9. A través del Registro de la Propiedad se ha conocido el destino dado por COGRAMÓN, SA al inmueble construido en la calle Rocafort, 98-100 de Barcelona. Según información aportada en el curso de las actuaciones (y contrastada con los datos del registro de la propiedad) se ha podido comprobar que la totalidad de las viviendas y parte de las plazas de aparcamiento fueron vendidas durante los años 1994 y siguientes. COGRAMÓN, SA se quedó en propiedad los locales comerciales y el resto de plazas de aparcamiento, que destinó al arrendamiento. De la información en el Registro de la propiedad de cada una de las fincas enajenadas por COGRAMÓN, SA, se desprende que el cobro del precio de dichas ventas fue en el momento de la venta o con anterioridad a la misma, no quedando cantidades aplazadas...

No había movimientos reales en la Tesorería de cada sociedad del Grupo.

Todo este sistema comportaba, "de facto", la existencia de una caja única para el Grupo..."

Conforme al art. 24 Ley 230/1963 , aplicable en función del momento de celebración de la compraventa con precio aplazado, fue declarado en fraude de ley tal negocio, dado que concurrían los requisitos para ello, llegando a la conclusión de que el resultado jurídico y económico de dicha compraventa intermedia era equivalente al usual (la transmisión directa a los compradores de las fincas), habiendo aplicado una norma de cobertura propia de las operaciones con cobro aplazado (arts. 22.4 Ley 61/1978 y 94.2 RD 2631/1982 , posteriormente art. 19.4 Ley 43/1995) en vez de la norma eludida reguladora del principio general de imputación temporal (art. 22.1 Ley 61/1978 , art. 19.1 Ley 43/1995 desde 1996) con el acreditado único propósito y resultado de eludir el puntual pago del tributo, sin diferimiento.

Sexto.

En fecha 21.7.2017 fue extendida a la obligada el Acta de disconformidad A02 NUM003 por I. Sociedades 1992 y 1993 de la que resultó dictado el 19.12.2017 el Acuerdo de liquidación provisional aquí impugnado, notificado el mismo día, practicando la regularización correspondiente derivada de: 1) los ajustes procedentes de las Actas de conformidad por I. Sociedades 1992 y 1993 (gastos no deducibles, en euros, de 56.100,03 euros y 103.714,48 euros respectivamente); 2) la eliminación en 1992 de la exención por reinversión declarada del art. 15.8 Ley 61/1978 (en adelante, LIS78) sobre seis plazas de aparcamiento en la calle Salvador nº de de L?Hospitalet de Llobregat (en euros, 34.790,75 euros); 3) la eliminación en 1993 de deterioro relativo a la obra en la calle Folgueroles de Barcelona (en euros, 3.709.787,10 euros) ; y 4) de la declaración de fraude de ley (exigencia de intereses de demora, eliminando el efecto financiero en el diferimiento de la tributación).

Séptimo.

Disconforme con el Acuerdo de liquidación dictado la interesada interpuso el 18.1.2018 la presente reclamación. Seguido el procedimiento por sus cauces legales y reglamentarios le fue puesto de manifiesto el expediente a la reclamante, que presentó el 3.8.2018 su escrito de alegaciones, solicitando la anulación del Acuerdo impugnado argumentando, en síntesis, tras un primer apartado denominado "antecedentes de hecho y planteamiento de la cuestión litigiosa":

-Prescripción de la acción para liquidar: la reclamante alude a las actuaciones inspectoras cuyos resultados han sido declarados nulos de pleno derecho, indicando que tras ellas "a pesar de las sospechas que la Administración Tributaria tenía sobre la existencia de la supuesta trama y sobre la supuesta ilegalidad de los actos de liquidación dictados por los Inspectores implicados, externamente no realizó actuación alguna. Lo cierto es que se aquietó en la vía administrativa durante muchos años, no realizando acción alguna para revisar formalmente las liquidaciones e interrumpir con ello la prescripción. Por ejemplo, tras tener la convicción de que las liquidaciones descritas podrían ser ilícitas éstas ni se revocaron ni la Administración instó el correspondiente expediente de lesividad a fin de corregir las supuestas incorrecciones. En consecuencia no se ha interrumpido nunca la prescripción administrativa...el inicio del procedimiento penal tampoco pudo, en nuestro caso, interrumpir la prescripción administrativa por cuanto no se trató de la judicialización penal de un procedimiento inspector existente interrumpido o suspendido...".

A continuación describe el proceso por el que fue declarada la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones. Considera que la Sentencias de la Audiencia Nacional no han sentado la no prescripción de la acción para liquidar, dado que no era la cuestión litigiosa, como aclaran los Autos del TS que inadmiten los recursos de casación. Considera la reclamante que se ha producido la prescripción por diversos argumentos: alude al exceso del plazo de las nuevas actuaciones inspectoras y de nuevo a que la Sentencia penal no puede tener efectos interruptivos de la prescripción; se afirma que no pueden existir dos actio nata, es incongruente ubicarlo a la vez en el fin del periodo de declaración y en la sentencia penal dictada el 30.12.2013, indicando la parte que las liquidaciones dictadas tras los Acuerdos de fraude de ley incorporan los ajustes y regularizaciones practicadas en los años noventa, y lo hacen sin comprobación alguna sobre su procedencia. De ello extrae que la declaración de nulidad de pleno derecho debe tener como único efecto la devolución de las cantidades ingresadas consecuencia de los actos anulados, con intereses, pero no sería posible dictar nuevos actos.

-No se dan los elementos habilitantes exigidos por la propia liquidación para poder liquidar: "podemos resumir en dos los requisitos exigidos por la propia Administración Tributaria para poder válidamente dictar o emitir una liquidación en nuestro caso: i) que previamente haya existido condena penal firme por falsedad por las liquidaciones originales, y ii) que las actuaciones inspectoras originales se hayan realizado por la dupla Sr. Doroteo (actuuario) y Sr. Eduardo (Inspector Adjunto Jefe visando las actas), lo que resulta lógico ya que por la Pieza NN sólo ellos fueron los funcionarios imputados y condenados -si bien solo por cohecho pasivo vinculado a la superficialidad investigadora-. Sin embargo respecto del presente expediente no se cumple ninguna de las dos exigencias: no ha existido condena por falsedad y el visado de las actas no se llevó a cabo por el Sr. Eduardo...".

-Extralimitación de las actuaciones de comprobación y vulneración del derecho de defensa: "la inexistencia de obligación de guardar documentación tan antigua perjudica claramente el derecho de defensa del obligado". Se refiere a la exención por reinversión de 1992, que según la reclamante no fue objeto de análisis en el proceso penal y de la que ahora se exige documentación de la que no dispone (en las escrituras de venta consta que las fincas habían estado arrendadas y se reinvertió en la compra de un 3,5% de una finca en Badalona que también fue arrendada). Dada la mención en las escrituras de venta y que se ha reiterado en las actuaciones que las viviendas se destinaban a la venta y los locales y plazas de aparcamiento al alquiler, debe considerarse, añadidamente, que la regularización es improcedente de fondo.

-Deducción por deterioro de la calle Folgueroles en 1993: considera en esencia que fue correcta la deducción total del gasto porque el edificio estuvo un tiempo arrendado, por lo cual contable y fiscalmente existía la obligación de contabilizar separadamente el terreno y la edificación. Subsidiariamente, considera que la regularización como mucho debería ser similar a la del fraude de ley (sólo intereses de demora) porque se ha producido doble imposición, dado que "en ejercicios posteriores ese importe ha tributado como mayor beneficio".

-Ilegal liquidación al incorporar los efectos del Acuerdo de fraude de ley cuya ejecutividad estaba cautelarmente suspendida: interpuesta reclamación contra el acto declarativo de fraude de ley se solicitó su suspensión, siendo notificada la resolución de inadmisión el 29.11.2017. Considera la reclamante que no podía dictarse liquidación por los ajustes del fraude de ley hasta que finalizase dicha suspensión provisional, como se ha efectuado en otras actuaciones.

-Incorrección del ajuste por fraude de ley por errónea determinación del tipo de interés de mercado: dado que el único efecto es el diferimiento en la tributación "ello determina según el criterio inspector que no deban modificarse o incrementarse cuotas, sino simplemente exigir el efecto financiero, es decir exigir y liquidar el ahorro financiero provocado por la supuesta tributación tardía...el error que contendría la liquidación se produce, desde

nuestro punto de vista al confundir determinación del efecto financiero generado por el presunto ingreso tardío con interés de demora...aplicando el interés de demora en lugar del tipo de interés de mercado adecuado para corregir el supuesto efecto o desfase financiero, se produce un resultado desproporcionado, alejado de toda lógica", y ello porque la reclamante considera que en algunos de aquellos años el tipo de interés de demora era muy elevado frente al que propugna como interés de mercado, que sería sobre un 4,5% según los peritos de Hacienda en el proceso penal.

-Subsidiariamente, errores conceptuales y aritméticos en la determinación de la cuota e intereses financieros: en cuanto al diferimiento en los intereses convenidos, considera que la regularización le perjudica dado que la Inspección espera a que se produzca un exceso de ingresos declarados para paliar el déficit, y según la parte debe iniciarse tal mecánica desde que se declaren ingresos financieros, exista o no déficit. Además considera que la operativa de la Inspección es errónea e ininteligible porque "mezcla en la base tanto los ajustes que generan cuota como los que no la generan", considera que hubiera sido mejor separar la regularización, "por un lado determinar la cuota con todos los ajustes de inspección ajenos al fraude de ley más los intereses de demora... por otro lado, debería calcularse separadamente...el importe del perjuicio financiero o desfase financiero", ya que de hacerse así, "si sólo se tuviesen en cuenta los ajustes que generan cuota..." el resultado liquidatorio a juicio de la reclamante sería más beneficioso para ella. Se afirma así que "se está dando carta de naturaleza de interés de demora a otro concepto, no negamos que abierto, pero que en ningún caso son intereses de demora liquidados sobre la cuota conforme al art. 26 de la LGT".

-Subsidiariamente: incorrecta determinación del dies a quo de los intereses de demora respecto de las cuotas sí exigidas: "en nuestro caso, y en puridad, no puede haber existido...hasta la aprobación de la nueva liquidación (tras la nulidad de pleno derecho) una deuda del obligado tributario frente a la Hacienda legítimamente liquidada, al no poderse entender efectuado conforme a derecho el procedimiento de cuantificación por la Administración de la obligación tributaria original. Si observamos la deuda tributaria apreciaremos cómo los intereses casi duplican la cuota. Pone de manifiesto una evidente desproporción difícilmente justificable. De tal forma que el acreedor (cuyos funcionarios también han sido condenados) sale paradójicamente beneficiado por su propia actuación contraria a Derecho". Tal argumentación sirve a la parte para reclamar una limitación de los intereses de demora en su contra, bien hasta la primera liquidación anulada, bien desde la sentencia penal de 30.12.2013.

-Incorrecta calificación como provisional de la liquidación: las actuaciones han tenido alcance general por lo cual la liquidación debe ser definitiva, sin que pueda aplicarse analógicamente el art. 190.4 a) RD 1065/2007, referido al conflicto en la aplicación de la norma.

Octavo.

Consultados los antecedentes obrantes en este Tribunal resulta que el Acuerdo declarativo del fraude de ley de referencia fue recurrido por la interesada (reclamación nº NUM004), habiendo sido desestimada la reclamación interpuesta mediante Resolución de este Tribunal aprobada en sesión de 12.3.2020."

Segundo.

La actora sustenta su pretensión impugnatoria en los siguientes motivos:

- "prescripción de la acción para liquidar por inexistencia de interrupción";
- "incumplimiento de los límites temporales del art. 150 LGT . Prescripción de la acción para liquidar";
- "no se dan los elementos habilitantes exigidos por la propia liquidación", ya que en el proceso inspector inicial no actuó el tándem Sr. Doroteo (actuuario) - Sr. Eduardo (inspector jefe);
- "nulidad por falta de motivación suficiente. Incongruencias numéricas y conceptuales en la determinación de la cuota";
- "doble imposición por los ajustes procedentes de las actas originales nulas";
- "ad cautelam: la declaración de nulidad es incompatible con el mantenimiento de los ajustes de las actas originales";
- "extralimitación en las actuaciones inspectoras. Vulneración del derecho de defensa";
- "deducción por deterioro de fincas (C/Folgueroles)";
- "ajuste por fraude de Ley: errónea determinación del tipo de interés de mercado";
- "subsidiariamente, incorrecta determinación del dies a quo de los intereses de demora sobre la cuota".

Tercero.

Constituyendo argumento primario en la impugnación que plantea la actora el concerniente a la prescripción de la acción administrativa para liquidar la deuda tributaria, al entender que ni han tenido aquí lugar hitos interruptivos de la prescripción, ni pueden existir dos momentos en que situar la actio nata, a los efectos de cómputo del

correspondiente plazo prescriptivo, no quiere esta Sala desconocer cuanto razona la resolución del TEAC (de 16 de diciembre de 2020, recurso de alzada 00-01458-2019) aportada y de la cual da razón aquélla, constantes los presentes autos de recurso, referida a (sustancialmente) idénticos precedentes e hitos temporales que los que aquí nos ocupan. Resolución que, hasta donde nos es conocido, ha causado estado en vía administrativa, siendo en ella firme, y no ha sido impugnada ante esta jurisdicción por la representación de la Administración. De su literalidad han de traerse a colación los siguientes extremos (el destacado, por su relevancia, será en su caso propio de esta Sala), en primer término, de su apartado de antecedentes de hecho:

"(...) SEGUNDO.- Con fecha 08/05/2017 se notificó al interesado Acuerdo de liquidación dictado el 05/05/2017 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1993 y 1994, derivado del acta de disconformidad A02 NUM005. El acta fue incoada en el seno de un procedimiento inspector de alcance general.

Tercero.

Las actuaciones inspectoras se iniciaron con la notificación de la Comunicación de inicio el 10/11/2015 como consecuencia de la anulación de las liquidaciones dictadas el 16 de mayo 1997, referidas al mismo concepto y periodos (Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1993 y 1994), al considerar que las mismas son consecuencia de actuaciones delictivas.

El 8 de marzo de 2000, la Fiscalía Especial para la represión de delitos económicos y contra la corrupción interpuso querrela criminal contra diversos funcionarios de la Inspección de los Tributos del Estado que ejercieron sus funciones en la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT, y contra diversos contribuyentes sospechosos de haber obtenido, mediante contraprestación, un trato fiscal favorable. Entre los funcionarios acusados se encontraba el inspector actuario D. Doroteo y su superior jerárquico el Inspector Regional Adjunto Sr. Eduardo, y entre los contribuyentes figuraban personas vinculadas al Grupo Núñez y Navarro. Dicha querrela fue admitida a trámite el 15 de marzo de 2000. Como consecuencia, el Juzgado de Instrucción número 33 de Barcelona incoó las Diligencias Previas nº 4566/1999, y posteriormente, la causa fue remitida a la Sección 9ª de la Audiencia Provincial de Barcelona para la celebración de juicio oral. Contra la Sentencia dictada por la Audiencia Provincial el 27 de junio de 2011, se interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo.

Así, en Sentencia de 30 de diciembre de 2013, el Tribunal Supremo declaró probado:

Que el actuario Sr Doroteo no recabó la documentación necesaria para conocer el alcance de los riesgos fiscales existentes en las inspecciones que efectuó a diferentes sociedades del grupo Núñez y Navarro y que, a sabiendas, no llevó a cabo la investigación exhaustiva que le era exigible realizar.

Que Inspector Adjunto Jefe Sr. D. Eduardo visó dichas actas sin revisar la documentación ni pedir actuaciones complementarias.

Que el actuario Sr. D. Doroteo y su Inspector Adjunto Jefe Sr. D. Eduardo recibieron dádivas del Grupo Núñez y Navarro.

Los posibles riesgos fiscales indicados se referían fundamentalmente a la aplicación de la exención por reinversión a operaciones de venta de inmuebles entre sociedades del grupo y a la financiación de las mismas a través de pagarés, así como al tratamiento fiscal de las indemnizaciones satisfechas a inquilinos y de determinadas operaciones de fusión.

Las actuaciones inspectoras se habían iniciado el 8 de noviembre de 1996 y se prolongaron hasta el 16 de abril de 1997. Como resultado de las actuaciones se formalizaron, el 16 de abril de 1997, acta A01 NUM006 de conformidad por el ejercicio 1993 y acta A06- NUM007 comprobado y conforme para el ejercicio 1994.

Contra las liquidaciones derivadas de las actas no se interpusieron recursos.

En 2004, EDIFICIO CÓRGEGA BALMES SA (el obligado tributario) fue absorbida por JOSEL S.A. (con quien se entienden las actuaciones que aquí nos ocupan como sucesor del obligado tributario).

La citada Sentencia de casación de 30 de diciembre de 2013 del Tribunal Supremo, condena a Sr. D. Doroteo, por delitos de cohecho pasivo continuado, falsedad en documento público y prevaricación, a su Inspector Adjunto Jefe Sr. D. Eduardo, por delito de cohecho pasivo continuado, y a Salvador, Santos y Jose Pedro, por delitos de cohecho activo continuado, y no establece ninguna responsabilidad civil, pero señala en la página 190 que:

<<Finalmente es la ley la que establece cual debe ser la consecuencia jurídica que la falsedad documental dentro del procedimiento administrativo. En efecto, el artículo 62.1 de la Ley 30/1992 sanciona con nulidad de pleno derecho los actos (en este caso diligencias o actas del actuario) que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta. Y, además, en el artículo 102 se autoriza que las Administraciones públicas, en cualquier momento, por iniciativa propia o a solicitud de interesado, y previo dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente de la Comunidad Autónoma, si lo hubiere, declararán de oficio la nulidad de los actos administrativos que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los supuestos previstos en el artículo 62.1.

(...)>>

En consecuencia, el 26 de junio de 2015, el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, resolvió el expediente de nulidad de pleno derecho iniciado de oficio (Nº 59/14) al amparo del artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), en relación con las liquidaciones derivadas de las actas extendidas en su momento por el actuario Sr. Doroteo a diversas sociedades del Grupo Núñez y Navarro.

Como consecuencia de dicha resolución se dictó Orden Ministerial de fecha 26/06/2015 en la que el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, de acuerdo con el Consejo de Estado, acordó declarar la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones derivadas de determinadas actas de conformidad (Modelo A01), y de actas de comprobado y conforme (Modelo A06) incoadas por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT. Entre las liquidaciones anuladas figuran las derivadas de las actas incoadas a EDIFICIO CORCEGA BALMES SA por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1993 y 1994.

Contra dichas resoluciones se interpusieron recursos que han sido desestimados por la Audiencia Nacional en Sentencia 3432/2016, de 19 de septiembre de 2016, y contra la Sentencia de la Audiencia Nacional se interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo, quien en el AUTO de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de 1 de marzo de 2017 (JUR 2017/49640), acordó su inadmisión.

Cuarto.

Iniciadas las actuaciones el 10/11/2015 para comprobar el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1992 y 1993, el 21/04/2016 se notifica Comunicación de ampliación de actuaciones, para comprobar el ejercicio 1994, ya que por error, se cargaron los años 1992 y 1993, cuando deberían haberse cargado 1993 y 1994 que son los periodos cuyas Actas fueron anuladas por la Orden Ministerial.

Las actuaciones se entienden con JOSEL SLU, como sucesor del obligado tributario.

El plazo de duración de las actuaciones es de 18 meses. (...)"

En su apartado de fundamentos de derecho la misma resolución razona en los siguientes términos relevantes:

"(...) TERCERO.- En cuanto a la PRIMERA DE LAS CUESTIONES a analizar, esto es, si ha prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda mediante oportuna liquidación, procede hacer las consideraciones que se exponen a continuación.

En el recurso de alzada interpuesto contra la Resolución del TEAR de Cataluña el interesado alega que contras las liquidaciones dictadas en 1997 no se interpusieron recursos, de este modo, la prescripción se interrumpió con la Comunicación de inicio del procedimiento y las liquidaciones dictadas. A pesar de las circunstancias, la Administración no ha realizado ninguna actuación administrativa durante estos años para interrumpir la prescripción, como proceder a la revocación de las liquidaciones o declarar su lesividad.

La Inspección considera que la sentencia penal del Tribunal Supremo de 30 diciembre de 2013 interrumpe la prescripción pero, a juicio del obligado tributario, no se trató de la judicialización penal de un procedimiento inspector existente interrumpido o suspendido, ni tampoco de un procedimiento extraordinario de revisión o revocación o de lesividad interrumpido o suspendido por la vis atractiva de la jurisdicción penal, y tampoco se formuló acusación por delito fiscal, por lo que no interrumpe la prescripción administrativa.

No podemos estar ante una segunda "actio nata" (contradictio in terminis), ni tampoco puede tener efectos ninguna supuesta interrupción de la prescripción, entre otras cosas porque la propia declaración de nulidad de pleno derecho tiene efectos devastadores en el sentido de que nada de lo actuado habría tenido virtualidad interruptiva de la prescripción. Por lo que en el momento de la supuesta interrupción ya estaría prescrita la acción para liquidar de esos ejercicios tan sumamente antiguos.

Aún en el caso de que una sentencia penal por cohecho interrumpa la prescripción administrativa, deberíamos concluir que a 30 de diciembre de 2013 ya no sería posible interrumpir la prescripción puesto que ésta ya se habría producido teniendo en cuenta el tiempo transcurrido desde las liquidaciones originales (1997). De acuerdo con la consolidada doctrina del TEAC, los actos nulos de pleno derecho (a diferencia de los anulables) no producen efecto alguno, por lo que la prescripción de la acción para liquidar y sancionar los conceptos y periodos analizados ya se habría producido mucho antes de la fecha de la supuesta interrupción (sentencia penal de 30 de diciembre de 2013).

La Inspección quiere imponer la ficción de que el "dies a quo" coincide con la sentencia penal de 30 de diciembre de 2013, en base a la teoría de la "actio nata" civil, pero el "actio nata", por definición, sólo puede "nacer" una vez y, en nuestro caso, ya nació al día siguiente de la finalización del plazo para presentar la autoliquidación de los ejercicios comprobados. Prueba de ellos es que los intereses de demora sobre la nueva cuota se calculan desde la finalización del plazo reglamentario para presentar declaración.

Resulta incongruente que se afirme que hasta la STS de 30 de diciembre de 2013 la Inspección no pudo ejercer su derecho a liquidar pero que, en cambio, en el Acuerdo de liquidación se reconozca que ha prescrito el derecho a sancionar.

Pasamos a continuación a resolver la controversia planteada.

Como hemos expuesto en la Antecedentes de hecho, ante la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de diciembre de 2013, en la que se condenaba al actuario Sr. D. Doroteo y a su Inspector Adjunto Jefe Sr. D. Eduardo, así como ha Salvador, Santos y Jose Pedro, por delitos de cohecho, falsedad y prevaricación, el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas resolvió, el 26 de junio de 2015, expediente de nulidad de pleno derecho iniciado de oficio (Nº 59/14).

El supuesto de nulidad que dio lugar al inicio del procedimiento especial de revisión es el contemplado en el artículo 217.1 d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que señala:

<<1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

(...)

d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.>>

En la Sentencia de 30 de diciembre de 2013 el Tribunal Supremo considera probado que:

<<ÚNICO.- Se acepta la declaración de hechos probados de la recurrida en lo que no se oponga a las siguientes declaraciones:

(...)

10.- En los documentos del procedimiento de inspección autorizados por el Sr. Doroteo a empresas del grupo Núñez y Navarro, en relación a las denominadas operaciones intragrupo, no consta que el actuario hiciera afirmaciones, describiendo las citadas operaciones, que no se correspondan con la realidad, en cuanto a que la empresa vendedora efectivamente vendiera, e incluso declarase la partida correspondiente en la base imponible del impuesto de sociedades. Tampoco que en esa documentación se omitiera algún dato que tuviera relevancia fiscal, siendo consciente de ello, o no, el actuario. Así, particularmente, en cuanto a las fechas consideradas por la entidad vendedora y compradora para la imputación de costes e ingresos.

11.- En esos mismos documentos, en relación a las exenciones por reinversión, tampoco constan probados ni enunciados mendaces, ni omisiones de datos, cuya existencia, constase o no al actuario, tuviera relevancia obstativa de la exención. Particularmente no consta que el actuario fuera consciente de que tuviera esa trascendencia la vinculación entre las entidades que protagonizaron las operaciones.

12.- En relación a otro tipo de operaciones referidas en la acusación, relativas a ese grupo empresarial, y relatadas en la sentencia de instancia, tampoco consta ni el enunciado mendaz ni la omisión del dato de existencia constatada que tuviera relevancia tributaria.

13.- No obstante en los procedimientos para inspección y liquidación, a que se refieren los tres apartados anteriores, se evidencia que, aún cuando no consta ni el verdadero contenido ni la relevancia fiscal de los datos omitidos por el actuario, consta que éste -el Sr. Doroteo-, para favorecer a los sujetos pasivos, no recabó la documentación necesaria para conocer el alcance de los riesgos fiscales existentes en cada inspección.

De tal forma que, aún cuando no consta que el actuario conociera el contenido de lo omitido, sí sabía que las diligencias y actas conformadas y por él autorizadas, no eran resultado de la investigación exhaustiva que le era exigible realizar.

Por su parte, el Inspector Regional Adjunto contribuyó a la consolidación administrativa de los resultados del procedimiento de inspección y liquidación mediante el otorgamiento del visado, pese a no revisar la documentación, ni exigir del actuario complemento alguno.>>

Disponiendo en los Fundamentos de derecho, en relación a los hechos probados, que:

<<En relación al acusado Doroteo

Segundo.

1.- Los hechos declarados probados son constitutivos de un delito de cohecho pasivo previsto y penado en el artículo 386 del Código Penal de 1973 (...) en relación con el 69 bis, del que es autor este acusado, (...).

2.- También por las razones expuestas en la sentencia de instancia, los citados hechos constituyen un delito de falsedad en documento público cometido por funcionario, previsto y penado en el artículo 390.1.4 del Código Penal de 1995 en relación con el artículo 74 del mismo, del que debe responder en concepto de autor.(...)

4.- Manteniendo lo expuesto en la sentencia de instancia, le consideramos autor de un delito de prevaricación,(...).

En relación con el acusado Eduardo

Tercero.

1.- Habiéndose realizado recepciones de dádiva durante el tiempo de vigencia del Código Penal de 1995, debe, en principio sancionarse conforme al artículo 420 del mismo, en su redacción anterior a la reforma llevada cabo por la Ley Orgánica 5/2010, que sanciona (artículo 419) más gravemente los hechos.

(...)

Respecto de los acusados Salvador, Santos y Jose Pedro

Quinto.

1.- Los hechos que se declaran probados son constitutivos del delito continuado de cohecho activo para la comisión de un acto ilícito no constitutivo de delito.

(...)>>

De forma que la liquidación originaria se dicta con base en un acto constitutivo de delito o como consecuencia de este, tal y como resulta de la Sentencia nº 990/2013, de 30 de diciembre, de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo, que declara probado que los dos Inspectores de Hacienda (Jefe de la Unidad Regional de Inspección e Inspector Regional Adjunto) recibieron dádivas del Grupo Nuñez y Navarro, constitutivas de un delito continuado de cohecho, para no solicitar toda la documentación que hubiera permitido la completa regularización tributaria exigible, principalmente, tanto en cuanto a los diferimientos por reinversión como en cuanto a los aplazamientos entre sociedades vinculadas.

El Ministro de Economía y Hacienda resolvió, mediante Orden Ministerial de 26 de junio de 2015, el expediente de nulidad de pleno derecho, declarando la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones derivadas de las actas de conformidad y actas de comprobado y conforme dictadas por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT en relación al Impuesto sobre Sociedades de las sociedades que en la Orden Ministerial se relacionan, entre las que se encuentra el obligado tributario.

Una de las causas que obligan a la declaración de nulidad de pleno derecho de un acto firme, es que éste sea constitutivo de delito; causa que debe interpretarse no sólo respecto del acto resolutorio que sea constitutivo de delito sino también, como es lógico, de aquellas actuaciones producidas en el curso del procedimiento administrativo que han hecho posible la resolución finalmente adoptada. En este sentido, el artículo 62.1 d) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, (vigente al inicio del procedimiento que ahora nos ocupa) reguladora del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (en adelante, Ley 30/1992) declara nulos de pleno derecho los actos dictados "como consecuencia" de infracción penal.

Con ello ponemos de manifiesto que la declaración de nulidad como tal, únicamente puede predicarse respecto de los actos administrativos resolutorios o finalizadores de un procedimiento (en el presente, la liquidación tributaria), pero la fuerza invalidante de este vicio de nulidad radical se extiende respecto a todos aquellas actuaciones y actos de trámites que sirven a la resolución final del procedimiento, actuaciones previas y preparatorias del acto administrativo final.

Es más, la causa de nulidad que nos ocupa, consiste en la comisión del delito de cohecho continuado por parte de dos Inspectores de Hacienda (no obstante el Sr. Doroteo también es condenado por prevaricación y falsedad en documento público), lo cual lleva a plantearse la procedencia o no de aplicar el principio de conservación de los actos administrativos, manifestación del principio de economía procesal, contemplado en el artículo 66 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de la Administración Pública y Procedimiento Administrativo Común. El artículo 66 de la Ley 30/1992 establece que:

<<El órgano que declare la nulidad o anule las actuaciones dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse cometido la infracción.>>

Ahora bien, en el presente caso, falta el requisito de "inalterabilidad del contenido del acto", por lo que no resulta posible invocar el artículo 66 citado para mantener todas las actuaciones inspectoras no declaradas expresamente nulas por el Ministro de Economía y Hacienda.

En definitiva, la presente causa de nulidad afecta a todo el procedimiento inspector que finaliza con las liquidaciones originarias dictadas el 16 de mayo de 1997: comunicación de inicio, diligencias, trámite de alegaciones, acta de comprobado y conforme, acta de conformidad y liquidaciones definitivas, puesto que todas ellas fueron realizadas, directa o indirectamente, por el autor de un delito de cohecho continuado.

Declarada la nulidad de pleno derecho de una liquidación tributaria, debemos tener en cuenta que la misma produce efectos "ex tunc": desde la fecha en la que se produjo el acto.

Sobre los efectos de la declaración de nulidad de pleno derecho se ha pronunciado este Tribunal Económico-Administrativo Central en Resolución de 27 de septiembre de 2012 (RG 89/09), que establece en su Fundamento de derecho Tercero:

<<En este punto ha de constatarse que si bien es cierto que el artículo 66.1.b) de la anterior Ley general Tributaria, la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, era contundente al afirmar que los plazos de prescripción a que se referían las letras a), b) y c) del artículo 64 (referidas a los derechos a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, la acción para exigir el pago de las deudas tributarias y la acción para imponer sanciones tributarias) se interrumpían "por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase", la rotundidad que se infiere de dicho precepto ha sido superada por reiterados pronunciamientos del Tribunal Supremo, que vinieron a matizar esa regla general cuando la interposición de reclamaciones o recursos se dirigía contra actos administrativos nulos de pleno derecho.

Así podemos citar el pronunciamiento del Tribunal Supremo de 19 de abril de 2006 , recaído en el recurso de casación en interés de ley número 58/2004, en el que se afirmaba que:

<<La doctrina afirmada en la sentencia de instancia, en el sentido de que es irrelevante el que la anulación de los actos de la Administración sea por causa de anulabilidad, o, por razón de nulidad, es claramente inasumible. En primer término, porque contradice la doctrina de esta Sala sentada, entre otras, en su sentencia de 19 de junio de 2004 , sentencia en la que claramente se distinguen los actos anulables y los nulos a efectos de apreciar la interrupción de prescripción que de ellos pueda derivarse; en segundo lugar, porque tal distinción no es irrelevante para el ordenamiento jurídico que considera no convalidables los actos nulos, siendo imprescriptible (en principio) la acción para exigir su anulación. Por el contrario, los actos anulables son convalidables y son susceptibles de impugnación en los plazos (breves) legalmente establecidos>>

Dicho aquello, estimando el recurso presentado, el Alto Tribunal fijó como doctrina legal que:

<<La anulación de una liquidación tributaria por causa de anulabilidad no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante los Tribunales Económicos Administrativos, manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos>>.

Esta distinción, ya apreciada en la sentencia de 19 de junio de 2004 mencionada por el Tribunal Supremo , viene a asentarse en la diferencia de efectos entre la nulidad radical o absoluta (fundada en causas tasadas por el ordenamiento jurídico), que determina la ineficacia o mejor aún, la inexistencia ab initio del acto administrativo, que le afecta desde su aparente nacimiento y que supone que no se tenga por producido éste; frente a la anulabilidad o nulidad relativa, que supone una mera infracción del ordenamiento jurídico que produce efectos exclusivamente desde la fecha en que así se declara.

Es por ello que no puede predicarse actividad alguna, del sujeto activo de la relación jurídico tributaria, cuando se está ante un vicio de nulidad absoluta o radical, en tanto aquella actuación administrativa deviene inexistente, situación ésta que no concurre cuando media una nulidad relativa o anulabilidad, como se reconoce en aquella sentencia de 19 de junio de 2004 .

Así, la actuación administrativa tendente a determinar la deuda tributaria mediante una liquidación, cuando esta incurre en anulabilidad, no perjudica los efectos interruptivos de la prescripción de aquella actividad administrativa, toda vez que los efectos de la posterior anulación no se retratan, situación ésta que no puede predicarse de los actos nulos de pleno derecho.

Y lo que es más trascendente a nuestros efectos, los nulos efectos jurídicos de los actos administrativos que incurren en nulidad de pleno derecho, concretamente en lo que supone su carencia de fuerza interruptiva, igualmente se extienden a los posteriores recursos o reclamaciones. En definitiva, la resolución administrativa o judicial que declara aquella nulidad radical goza de eficacia ex tunc, haciendo desaparecer del panorama jurídico aquel acto administrativo, por lo que no puede sostenerse que los procedimientos seguidos, en los que se pronuncia aquella declaración de nulidad, puedan interrumpir el plazo de prescripción del derecho de la Administración, dada la ausencia ab initio del propio acto administrativo dictado por el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria.

En definitiva, si, declarada aquella nulidad radical, aquel acto administrativo nunca existió, no puede sostenerse que el mismo pueda dejar rastro jurídico alguno, ni tan siquiera el de las necesarias actuaciones llevadas a cabo en el seno del procedimiento de revisión que haya concluido con aquella declaración de nulidad de pleno derecho.

Así pues cabe concluir que la genérica redacción de aquel artículo 66.1.b) de la derogada ley 230/1963, de 28 de diciembre - equivalente al actual artículo 68.1.b) de la ley 58/2003, de 17 de diciembre - al señalar que la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación se interrumpe " por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase ", decae cuando no existe ¿en Derecho- un previo acto administrativo. Esto es, no cabe considerar los efectos interruptivos - del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación - derivados de la interposición de cualquier reclamación o recurso, cuando falta la existencia de un previo acto administrativo.

En este mismo sentido debemos interpretar, a sensu contrario, la doctrina legal fijada por el Tribunal Supremo en aquella sentencia de 19 de abril de 2006 , en la que se establecía que, "la anulación de una liquidación tributaria por causa de anulabilidad no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante los Tribunales Económicos Administrativos, manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos " (el subrayado es de este Tribunal), efecto interruptivo aquél que, a sensu contrario, desaparecerá cuando el vicio del que adolece el acto administrativo impugnado fuese el de nulidad de pleno derecho.

Más contundente se mostró la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 1989 , cuando afirmó que el acto administrativo " afectado de nulidad de pleno Derecho ... no puede producir efecto alguno, ni directo ni indirecto ".

Esta posición ha sido también mantenida de modo reiterado por este Tribunal Económico-Administrativo Central, pro ejemplo en la Resolución de 28 de mayo de 2004, R.G. 1903/2001, que, a su vez, se remite a otra de Tribunal Central 22 de septiembre de 1988 (unificación de criterio).

<<Ciertamente, podría entenderse que la impugnación inicial de la liquidación de 6 de noviembre de 1991 ante el T.E.A.R. de ... significó la interrupción de la prescripción, pero como expresó este Tribunal Central en su Resolución de 22 de septiembre de 1988 (unificación de criterio): "Que para fundamentar la eficacia interruptiva de la interposición del recurso se considere que esta actuación del sujeto pasivo lleva implícito el reconocimiento del derecho de la Administración - derivándolo de la propia impugnación-, no parece una afirmación del todo exacta, porque quien recurre no reconoce, sino que niega, y no se debe entender que se reconoce un acto de la Administración con apariencia de legalidad cuando se impugna" (Considerando 5º).

Resulta lógico el razonamiento de este acuerdo nuestro, puesto que de algo nulo de pleno derecho, que por lo tanto no produce efecto jurídico alguno (y no lo produce retroactivamente), según hemos visto que es postura jurisprudencial unánime, no puede surgir una eficacia interruptiva de la prescripción, pues sólo puede, obviamente, interrumpirse la prescripción de algo que existe y no la de algo que no tiene existencia ni eficacia para el derecho.

Lo mismo que serían nulos de pleno derecho los actos realizados por la Administración en ejecución de un acto que a su vez lo fuese, y por tanto tampoco interrumpirían la prescripción, con mayor razón no puede reconocerse efecto interruptivo a los actos del deudor (que lo es sólo en apariencia, pues su condición de tal deriva de un acto radicalmente nulo) dirigidos precisamente a obtener la declaración de nulidad del primero. Es evidente que nuestra Resolución estaba, además, interpretando el artículo 66.1. b LGT en armonía con el artículo 1973 del Código Civil : "La prescripción de las acciones se interrumpe por su ejercicio ante los Tribunales, por reclamación extrajudicial del acreedor y por cualquier acto de reconocimiento de la deuda por el deudor".

En suma: la necesidad de lograr que un órgano declare la nulidad de un acto no puede impedir que esa nulidad desarrolle todos sus efectos.>>

Lo argumentado conduce a aceptar, con el reclamante, que los distintos recursos o reclamaciones interpuestos por el recurrente para que sea declarada la nulidad de pleno derecho, o modulados los efectos de dicha declaración, no han interrumpido la prescripción del derecho a liquidar de la Administración, en cuanto que son efecto indirecto de aquella liquidación aquejada de nulidad radical.>>

Y en el mismo sentido señala la STS de 20-01-2011 (rec. nº. 120/2005 - Unif. de Doctrina) señala que:

<<Una vez aclarado que los recursos o reclamaciones instados contra actos declarados nulos de pleno derecho carecen de eficacia interruptiva de la prescripción, debemos necesariamente estimar el presente recurso en la medida en que, como hemos señalado, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 15 de octubre de 2004 declara que "el expediente administrativo había desaparecido ", por lo que, " al no existir constancia de que la primera liquidación fuese correctamente notificada ", " el apremio fue nulo ya que derivaba de un acto inexistente ", esto es, "la apertura de la vía de apremio no fue válida ya que carecía de los requisitos esenciales para su eficacia, al no haber sido notificada a la actora la liquidación de la que traía causa conforme a lo previsto en el art. 124 LGT en relación con los artículos 68 a 61 LRJAP y al prescindirse total y absolutamente del procedimiento " (FD Segundo). De manera que, habiendo apreciado la existencia de una causa de nulidad de pleno derecho, la conclusión de que, no obstante, la reclamación instada contra la vía de apremio, y que dio lugar a la Resolución del TEAR de Madrid de 29 de abril de 1999, " tuvo efectos interruptivos de la prescripción según lo previsto en el art. 66 LGT " (FD Segundo), resulta contraria a Derecho>>.

Por tanto, todo lo actuado en relación a las liquidaciones originarias dictadas en 1997, que son posteriormente declaradas nula de pleno derecho, no produce efectos interruptivos de la prescripción, puesto que los efectos de la declaración de nulidad son "ex tunc": desde que se dictó el acto. Es decir, que el acto administrativo nunca existió, y tal y como se ha expuesto, tampoco el procedimiento que da lugar al mismo, ya que la nulidad se extiende a todos los actos viciados como consecuencia de haber servido a la comisión del delito de cohecho.

En consecuencia, si no ha existido la liquidación, tampoco tiene sentido que los recursos interpuestos contra la misma tengan efectos interruptivos de la prescripción. En el caso que nos ocupa esta cuestión no es relevante puesto que no se interpusieron recursos contra las liquidaciones.

Una vez determinados los efectos de la declaración de nulidad de pleno derecho debemos centrarnos en analizar si se ha producido la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante oportuna liquidación.

La primera cuestión que debemos tener en cuenta es cuál es el plazo de prescripción aplicable al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1993 y 1994. Con la entrada en vigor el 1 de enero de 1999 de la Ley 1/1998 surgen dudas sobre el alcance retroactivo del nuevo plazo de prescripción, que se fija en 4 años, frente a los 5 años aplicables hasta entonces. El Tribunal Supremo, en Sentencia de 25 de septiembre de 2001 , en un recurso de casación en interés de la Ley, interpreta la Disposición Final 4ª del Real Decreto 136/2000 , que venía a aclarar la cuestión. El Tribunal Supremo toma como punto de inflexión a la hora de matizar esta retroactividad la fecha en la que se cierra el período de inactividad de la Administración, distinguiendo, en síntesis, dos momentos:

Si en el momento en el que se cierra el período temporal durante el cual ha estado inactiva la Administración es posterior a 1 de enero de 1999, el plazo prescriptivo aplicable será de cuatro años, aunque el día a quo sea anterior a la citada fecha.

Pero si el mencionado período de inactividad ha concluido con anterioridad al 1 de enero de 1999, el plazo de prescripción será de cinco años.

De acuerdo con la normativa aplicable en los ejercicios que nos ocupan, esto es, el artículo 65 de la Ley 230/1963, General Tributaria, en el caso del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante oportuna liquidación:

<<El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos supuestos a que se refiere el artículo anterior como sigue:

En el caso a), desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración (...)>>

Por tanto, en el caso del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1993, el dies a quo comienza, el 26 de julio de 1994, y en el caso del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1994, el dies a quo comienza, el 26 de julio de 1995.

Habiendo determinado que la declaración de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones y las actuaciones inspectoras realizadas no tienen efectos interruptivos de la prescripción (puesto que se considera que nunca existieron), hay que determinar cual es la siguiente actuación interruptiva de la prescripción.

Según consta en el expediente administrativo, la primera actuación interruptiva de la prescripción posterior al procedimiento inspector declarado nulo de pleno derecho, es la interposición de la querrela criminal por parte de la Fiscalía Especial para la represión de delitos económicos y contra la corrupción interpuesta contra, entre otros, los señores Doroteo, y Eduardo, los dos Inspectores de Hacienda posteriormente condenados por un delito cohecho continuado.

De acuerdo con la letra b) del apartado Uno del artículo 66 de la Ley 230/1963 :

<<Uno. Los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo sesenta y cuatro se interrumpen:

(...)

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase.>>

Alega el obligado tributario que la interposición de recursos ante la jurisdicción penal por este procedimiento ("Caso inspectores") que no tienen por objeto las liquidaciones tributarias objeto de controversia, no puede tener efectos interruptivos de la prescripción de dichas obligaciones tributarias y periodos.

En relación a dicha cuestión, se ha pronunciado este Tribunal Económico- Administrativo Central, en su Resolución de 1 de junio de 2010 (RG 2213/09), confirmada por SAN de 26-09-2013 (rec. 291/2010), que en un supuesto de hecho similar al que aquí nos ocupa en el que es declara la nulidad de pleno derecho de liquidaciones tributarias como consecuencia de haber sido condenado, como autor por cooperador necesario por delito contra la Hacienda Pública y dos delitos de estafa, el Inspector de Hacienda que llevó a cabo el procedimiento, señala lo siguiente en su Fundamento de derecho Cuarto:

<<Ahora bien, como se analizó en el Fundamento Jurídico anterior la declaración de nulidad de pleno derecho de las actuaciones inspectoras llevadas a cabo en 1991 y de la liquidación derivada de las mismas (producida el 16 de enero de 1992), conlleva que este plazo de prescripción de cinco años no se viera interrumpido como consecuencia de dichas actuaciones (recordemos que los actos y actuaciones nulas de pleno derecho nunca producen efectos; la nulidad de pleno derecho produce efectos ex tunc, desde la fecha en la que se produjo el acto). Ello implica, que el plazo de prescripción se viera interrumpido no en 1991, con el inicio de las citadas actuaciones declaradas nulas, sino el día 20 de mayo de 1995, que es la fecha en la que el Abogado del Estado interpuso la correspondiente querrela, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 66.1 b) de la Ley 230/1963 que señala que el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación se interrumpe "Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase".

Como fácilmente puede apreciarse:

- El día 20 de mayo de 1995, que es la fecha en la que por tanto se cierra el período temporal de inactividad de la Administración, es anterior al 1 de enero de 1999, por lo que el plazo prescriptivo aplicable será de cinco.

- Y asimismo, el día 20 de mayo de 1995 no había transcurrido el plazo de prescripción de cinco años para liquidar la deuda tributaria del IS de 1989, ya que su cómputo se inició el 26 de julio de 1990 (artículo 65 b) de la Ley 230/1963).

En conclusión, este plazo de prescripción de 5 años se vio interrumpido por primera vez, con fecha de 20 de mayo de 1995, en virtud de la querrela interpuesta por el Abogado del Estado ante la Audiencia Provincial de Málaga por delitos de falsedad documental, contra la Hacienda Pública, de estafa, delito contable, cohecho y omisión del deber de perseguir delitos, siendo acusados, entre otros, el Administrador y Consejero delegado del obligado tributario y el Inspector actuario. Y continuó interrumpido durante todo el proceso judicial ante la Audiencia Provincial de Málaga que en fecha de 11 de abril de 2002 dictó Sentencia, hasta su confirmación por el Tribunal Supremo en la Sentencia dictada con fecha de 3 de febrero de 2005 en el recurso de casación (número 1579/2002), interpuesto por el Ministerio Fiscal, por el Abogado del Estado y por los acusados, entre otros, por el administrador del obligado tributario quién basó su recurso en los siguientes motivos de casación; a saber: prescripción de la acción tributaria y del delito fiscal; falta de claridad del proceso y de la sentencia recurrida; violación de principios constitucionales; e insuficiencia en la cuantía defraudada.

De lo expuesto se desprende que el plazo de prescripción de cinco años del derecho de la Administración tributaria a liquidar la deuda tributaria correspondiente al IS de 1989, se ha visto sucesivamente interrumpido desde 20 de mayo 1995 hasta la fecha en la que fue dictada la Sentencia del Tribunal Supremo (3 de febrero de 2005), por lo que en la fecha de inicio de las presentes actuaciones (1 de septiembre de 2005), o en su caso, en la fecha en la que éstas se reanudan tras la declaración de nulidad de pleno derecho (5 de febrero de 2007), no había transcurrido el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar la deuda tributaria del IS de 1989.>>

Por tanto, la interposición de recursos ante la jurisdicción penal consecuencia del procedimiento instruido contra los Inspectores de Hacienda por la comisión de delitos de cohecho, falsedad, prevaricación... infracciones penales en las que se habría incurrido al dictar las liquidaciones tributarias, sí producen efectos interruptivos de la prescripción de las obligaciones y periodos objeto de las citadas liquidaciones.

En el caso que nos ocupa, la querrela criminal interpuesta por el Ministerio Fiscal, el 8 de marzo de 2000, tiene efectos interruptivos de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante oportuna liquidación.

Así, de acuerdo con la Sentencia de 25 de septiembre de 2001 del Tribunal Supremo, al haber concluido la inactividad de la Administración con posterioridad al 1 de enero de 1999 (ya que las actuaciones realizadas fueron declaradas nulas de pleno derecho), el plazo prescriptivo aplicable será de cuatro años, aunque el "dies a quo" sea anterior a la citada fecha, ya que en el año 2000, la normativa aplicable, el artículo 64 de la Ley 230/1963, señalaba que:

<<Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

(...)>>

Así, en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1993, el cómputo del plazo de prescripción de 4 años finalizaba el 25 de julio de 1998, y en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1994, el cómputo del plazo de prescripción finalizaba el 25 de julio de 1999, por lo que a la fecha de interposición de la querrela por parte del Ministerio fiscal, el 8 de marzo de 2000, el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante oportuna liquidación de los citados ejercicios ya estaba prescrito.

A juicio de este Tribunal, no cabe plantearse la aplicación del "actio nata" con la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de diciembre de 2013, como plantea la Inspección, puesto que el cómputo del plazo de prescripción ya se inició en los términos del artículo 67 de la Ley 230/1963, es decir, al día siguiente de la finalización del plazo reglamentario de declaración. El cómputo nació de acuerdo con la ley y la Inspección dispuso de varios años en los que pudo liquidar el Impuesto antes del inicio de las actuaciones que posteriormente fueron declaradas nulas de pleno derecho. Ciertamente es que la nulidad de lo actuado pone a la Administración en una situación complicada a la hora de ejercer su derecho a liquidar cuando se trata de periodos impositivos muy antiguos, pero eso no obsta a que deba atenderse a las circunstancias concurrentes en cada caso y a los supuestos de interrupción de la prescripción que la propia LGT especifica de forma taxativa.

Por tanto, se acuerda estimar las alegaciones formuladas por el obligado tributario y anular la Resolución del TEAR de Cataluña y la liquidación dictada por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT, puesto que el 10 de noviembre de 2015, cuando se inicia el procedimiento inspector que nos ocupa, el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante oportuna liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1993 y 1994, ya estaba prescrito.

Declarada la prescripción no procede entrar a resolver las demás cuestiones planteadas por el interesado."

Cuarto.

Razonamos, en nuestra sentencia de fecha 26 de mayo de 2021 (rec. 1000/2018), firme, en los siguientes términos (FJº 4º), aquí evidentemente relevantes, habiendo esta Sala de mantener posición coherente en la sucesión de controversias que se le viene sometiendo con ocasión de regularizaciones subsecuentes a declaración de nulidad de una pléyade de liquidaciones (en relación a las cuales no es en absoluto irrelevante, a los efectos prescriptivos de que se trata, el concreto período o ejercicio en cada caso regularizado) en su día practicadas a distintas entidades de las que la aquí recurrente es sucesora mediando conducta delictiva, que involucró como partícipes a funcionarios y a administrados (dato éste que en absoluto pasa desapercibido a la Sala):

"CUARTO. No vinculando, ciertamente, a esta Sala el criterio que sobre el extremo de prescripción que aquí nos ocupa pueda haber adoptado el TEAC, no queremos, decíamos, ignorar que la resolución a que acaba de hacerse referencia, trayendo a la presente su literalidad relevante, fija la posición de la Administración (no controvertida en sede judicial) en torno al mismo, resultando altamente cuestionable, desde una elemental perspectiva de igual aplicación de la Ley a casos idénticos, y de seguridad jurídica, un entendimiento distinto nada menos que del instituto de la prescripción y su juego (de lleno afectantes a aquel principio constitucional) para supuestos sustancialmente idénticos, que conciernen a un mismo obligado tributario.

Aquí tenemos que viene a regularizarse la situación de la actora por referencia a los ejercicios 1992 y 1993 (IS), (...). Sólo para esos dos ejercicios inspeccionados se determina por la Inspección un incremento de la base imponible comprobada, en relación a la declarada, y para ellos ha quedado ya suficiente y meridianamente claro un criterio administrativo, firme, de prescripción, justo en el sentido interesado aquí por la actora. Criterio a que la propia Administración ha necesariamente de estar, en orden a una indeclinable exigencia de coherencia en su actuar.

Por lo demás, como se ha visto, la Abogacía del Estado, que en contestación a la demanda se centra primordialmente en controvertir la denuncia de prescripción articulada de adverso (el inicial argumento o motivo de oposición, de inadmisión por supuesta desviación procesal aquí, al no haberse desplegado alegaciones por la reclamante en la vía económico-administrativa, no merece siquiera mayor consideración, por su manifiesto desacierto), no vino a deducir alegación alguna tempestiva al respecto, conferido que le fue traslado de aquella resolución del TEAC, y de su consiguiente posible incidencia en la resolución de la presente controversia.

En su postrero (esperando a presentarlo al mismo día señalado para la votación y fallo del recurso), e intempestivo escrito, viene aquélla a tratar de cuestionar el acierto de la citada resolución del TEAC, recordando (lo que es obvio) a esta Sala la independencia y libertad de criterio que le corresponde en el ejercicio de su función jurisdiccional, y hallarnos ante una sola resolución de aquel órgano económico-administrativo, que no habría por ello de erigirse en doctrina o criterio reiterado. Sobre el particular, creemos haber insistido con suficiente claridad en lo insoportable, desde un elemental prisma constitucional, de un tratamiento caprichosamente distinto del instituto de la prescripción en supuestos idénticos, en los términos descritos. Por lo demás, el escrito de la Abogacía del Estado, que dice tomar posición al respecto "después de recabar el parecer del TEARC", viene, en verdad, a tratar de controvertir de modo impropio y manifiestamente improcedente aquella resolución del TEAC en sede judicial. No entendiéndose por qué, si tan en desacuerdo se hallaba aquélla con la mentada resolución, no se sirvió impugnarla en su día en sede judicial, ante el órgano competente al efecto, para tratar, a la sazón (desconocemos en virtud de qué criterio, o por qué razones), de convertir la presente instancia, y a este Tribunal, en fiscalizadores de una resolución administrativa que la sola actitud de la propia Abogacía del Estado ha convertido en firme e inatacable.

El recurso merece por ello estimación, en los términos que serán de ver en el fallo de la presente."

En idénticos términos razonamos en nuestras sentencias, igualmente firmes, rematando los recursos seguidos ante nosotros bajo los números 999 y 1001/2018, de igual fecha. Siendo así, por lo demás, que la Abogacía del Estado, desde el necesario y obligado respeto, que profesamos, a su posición, en conclusiones, sabedora de aquella resolución del TEAC (que consta unida a autos, en el ramo de prueba de la actora), omite cualquier consideración respecto a su impacto en la resolución de la presente controversia, o respecto al que pueda seguirse de nuestras tres sentencias precedentes, a que se hace expresa referencia, en apoyo de su tesis, en el escrito de conclusiones de la recurrente.

El recurso, en suma, merece igual suerte estimatoria que los precedentes aludidos, dilucidados ante esta misma Sala.

Quinto.

Conforme al artículo 139.1 de la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, no procede especial pronunciamiento en materia de costas, viniendo la estimación del recurso, en los términos vistos, y que serán de ver en el fallo, dada por la posición fijada por resolución del TEAC, de fecha 16 de diciembre de 2020, posterior a la resolución aquí impugnada, e inmediatamente cercana en el tiempo a la misma contestación a la demanda por la recurrida, a cuya fecha de hecho no había siquiera vencido el plazo de eventual impugnación jurisdiccional de aquélla, en los términos ya razonados.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLO

En atención a todo lo expuesto, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sección Primera, ha decidido:

Primero.

Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de "JOSEL, S.L.U." contra resolución del TEAR, de fecha 2 de junio de 2020, que anulamos, así como el acuerdo de liquidación de que trae causa, por cuanto los ajustes practicados vienen referidos a ejercicios (1992 y 1993) en relación a los cuales ha de tenerse prescrita la acción administrativa en orden a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Segundo.

No hacer especial pronunciamiento en materia de costas de esta instancia.

Notifíquese a las partes la presente sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA). El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el art. 89.1 LJCA.

Y adviértase que en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por el Ilmo. Sr. Magistrado ponente.

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.