

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090857

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1114/2023, de 12 de septiembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3720/2019

### SUMARIO:

**Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Buena Administración. Procedimiento de inspección. Tramitación. Diligencias de consolidación.** Se acentúa la relevancia del trámite de audiencia cuya preterición no puede parangonarse con una mera formalidad subsanable pues su observancia quedaría a la simple disposición y voluntad de la Administración, por ejemplo, según concurriera o no riesgo de que se produjera la prescripción del derecho ante un eventual transcurso del plazo máximo para notificar la liquidación. En el presente caso, la inefectividad del trámite de audiencia y alegaciones determina la necesidad de revocar la sentencia recurrida en casación y proceder a declarar la nulidad de los actos administrativos impugnados ante la instancia. Este proceder se sitúa en un plano diametralmente opuesto a los estándares de una actuación diligente. La ley no establece la necesidad de esperar un tiempo prudencial para comprobar si el contribuyente había presentado o no alegaciones por correo postal; sin embargo, como veremos, lo impone la lógica y el principio de buena administración - pues, el propio TEAC reconoce que resulta materialmente imposible que las alegaciones así presentadas se reciban el mismo día por la Administración destinataria. Lo más grave es que la Administración tropieza dos veces en la misma piedra sin aprender de la experiencia vivida con relación a las alegaciones previas al acta y una mera consulta al referido registro administrativo le hubiera permitido constatar que las alegaciones previas a la liquidación habían sido recibidas el mismo día en que se emitió la liquidación. La Administración estaba obligada a valorar ambos escritos de alegaciones del contribuyente, incluso, aunque ello hubiera determinado que la notificación de la liquidación se produjera excedido el plazo máximo establecido. Dicha circunstancia, determinante del riesgo de prescripción, en modo alguno puede operar contra el contribuyente. La Administración parece escudarse en que no le dio tiempo a valorar las alegaciones de la recurrente porque las presentó en el último día del plazo concedido, existiendo el riesgo -esto no es una conjetura, sino que es una circunstancia expresamente proclamada por la sentencia recurrida- de prescripción del derecho a liquidar. No es un tema de cortesía sino de estricto cumplimiento de la legalidad; una legalidad que no admite reproches frente al contribuyente que ejerce su derecho a presentar por correo sus alegaciones el último día del plazo; una legalidad que, en consecuencia, contempla que la Administración las reciba por dicho conducto, de manera que, por exigencias del derecho al procedimiento administrativo debido y del principio de buena administración, la Administración está obligada a prever, - precisamente como apuntó el TEAC en su resolución- que resulta materialmente imposible que los escritos de los contribuyentes así presentados lleguen a la Administración el mismo día. El principio de buena administración aborrece clamorosamente un proceder como el que muestra el asunto enjuiciado, pues la efectividad de dicho principio comporta una indudable carga obligacional para los órganos administrativos a los que se les impone la necesidad de someterse a las más exquisitas exigencias legales en sus decisiones, también en las de procedimiento. Las graves omisiones procedimentales consistentes en no valorar -en el ámbito en el que debieron considerarse- tanto las alegaciones previas al acta como las alegaciones previas a la liquidación, determina la nulidad en las actuaciones tributarias impugnadas en instancia al privar al contribuyente, de forma manifiesta, de la posibilidad de un ejercicio efectivo de su derecho a la defensa. La no observancia de los derechos del contribuyente comporta, en este caso, una manifiesta infracción del derecho al procedimiento administrativo debido, al invalidar la funcionalidad de unos trámites que materializan derechos básicos de aquél. En suma, hasta en dos ocasiones la Administración ni siquiera consideró la posibilidad de que sus eventuales alegaciones se hubiesen presentado por correo, no constando diligencia ni comprobación alguna -ni siquiera razonamientos o explicaciones al respecto- sobre su recepción en las siguientes horas o días al vencimiento del plazo establecido para su presentación. Desde una perspectiva formal, hemos visto que la no consideración de las alegaciones de la entidad contribuyente presenta en este caso una especial gravedad, dado que las segundas alegaciones obraban ya en poder de la Administración el mismo día en que emitió la liquidación y, además, en dicho momento la Administración era perfectamente consciente de que se había producido ya un decalaje temporal en la recepción de las primeras alegaciones. Desde el punto de vista material, se observa también que la preterición del trámite de audiencia y alegaciones supera la mera dimensión formal, por cuanto, atendidas las circunstancias concurrentes, en modo alguno cabe descartar la existencia de una indefensión real y efectiva para la entidad contribuyente pues, pese a presentar en plazo sus alegaciones, tanto las previas al acta como las previas a la liquidación, su posición, esto es, su argumentación y, en definitiva, su defensa, ni siquiera fue tenida en

consideración por la Administración, ante la precipitación con la que actuó, como evidencia la propia sentencia recurrida. Estamos ante la constatación de un verdadero desprecio al trámite procedimental, una abrogación funcional del procedimiento y, por extensión, del derecho al procedimiento administrativo debido, que ha generado una indefensión real en la parte recurrente, constitutiva de un supuesto de nulidad de pleno derecho, a tenor del art. 217.1 e) LGT. En las circunstancias del presente caso, es nula de pleno derecho la liquidación practicada sin valorar las alegaciones previas del contribuyente, presentadas en tiempo y forma, precedida de la extensión de un acta en disconformidad en la que tampoco se valoraron sus alegaciones ni los documentos aportados, al resultar absolutamente ineficaces cada uno de estos trámites, concebidos como una garantía real del contribuyente, y cuya efectividad debe preservar la Administración en el seno de las actuaciones tributarias, a la luz del derecho al procedimiento administrativo debido, interpretado conforme al principio de buena administración. En tales circunstancias, debe presumirse la existencia de una indefensión material, incumbiendo acreditar a la Administración, en consecuencia, que la misma no se produjo. [Vid., ATS de 6 de julio de 2022, recurso n.º 3720/2021 (NFJ086939) y SAN de 25 de febrero de 2019, recurso n.º 176/2015 (NFJ073036) que se casa y anula].

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 157 y 217.  
RD 1065/2007 (Rgto. de Gestión e Inspección Tributaria), arts. 98, 188 y 195.  
Ley 39/20015 (LPAC), art. 115.

**PONENTE:**

*Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.*

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA  
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.114/2023

Fecha de sentencia: 12/09/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3720/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 20/06/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3720/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1114/2023

Excmos. Sres. y Excmo. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 12 de septiembre de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3720/2019, interpuesto por Ferrovial, S.A., representado por la procuradora de los Tribunales doña Mª Salud Jiménez Muñoz, bajo la dirección letrada de don Ignacio de Felipe Fernández, contra la sentencia dictada el 25 de febrero de 2019 por la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 176/2015.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **Primero.** Resolución recurrida en casación

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 25 de febrero de 2019, que desestimó el recurso núm. 176/2015, interpuesto por la representación procesal de Ferrovial, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 8 de enero de 2015, por la que se desestimó la reclamación 5085/2012, interpuesta por aquella entidad contra el acuerdo de liquidación de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la AEAT, de 20 de julio de 2012, acta de disconformidad núm. 72106606, Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicio 2006.

### **Segundo.** Tramitación del recurso de casación

1. Preparación del recurso. La procuradora doña Mª Salud Jiménez Muñoz, en representación de Ferrovial, S.A., mediante escrito de 10 de abril de 2019 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 25 de febrero de 2019.

La Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 27 de mayo de 2019, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2. Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 6 de julio de 2022, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

2.1. Precisar si la omisión de los trámites previstos en el artículo 195 RGAT, en particular, el no haberse efectuado una comprobación directa sobre una de las sociedades dependiente del grupo fiscal que al final ha sido objeto de regularización y sobre la que no se ha extendido la correspondiente diligencia de consolidación Modelo A04, es un vicio de nulidad absoluta o una mera irregularidad no invalidante del acuerdo de liquidación dictado en relación con el grupo fiscal.

2.2. Determinar, interpretando el artículo 63.2 LPAC (hoy, artículo 48.2 de Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas ) a la luz de los principios de buena fe y buena administración derivados de los artículos 9.3 y 103 de la CE , así como los de proporcionalidad y respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios, y en el seno de un procedimiento en el que la Administración ha incumplido reiteradamente su obligación de resolver a la vista de las alegaciones del interesado, con independencia de que al dictar el acuerdo de liquidación el órgano decisor tuviera a su disposición alguna de esas alegaciones, si en este escenario, debe considerarse invertida la carga de la prueba de modo que, ante ese reiterado incumplimiento, deba presumirse que medió indefensión material, incumbiendo entonces a la Administración acreditar que tomó en consideración las alegaciones del interesado; o, por el contrario, no cabe presumir en estos supuestos la concurrencia de indefensión material cuando la Administración Tributaria, en el acto de la liquidación, hubiere valorado cuanto el obligado tributario hubiese alegado en defensa de su derecho, siempre y cuando las alegaciones no hubieran tenido un contenido diferente a las presentadas previas al acta.

2.3. Aclarar qué efectos tiene sobre el acuerdo de liquidación el hecho de que en el mismo día se dicte un acuerdo por el que se ordena completar el expediente en relación con algún concepto tributario que es excluido o desagregado de la regularización en el mencionado acuerdo de liquidación.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. Los artículos 98.3.g), 188.4, 190.4 y 195, apartados 2 y 5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

3.2. Los artículos 63.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, vigente al tiempo de los hechos del litigio, en relación con los principios de buena fe ( artículo 3.1, párrafo 2º, de la misma Ley) y de buena administración, así como los de proporcionalidad y de respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios, que han de orientar la aplicación del sistema tributario ( artículo 3.2 LGT).

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

3. Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). La procuradora doña Mª Salud Jiménez Muñoz, en representación de Ferrovial, S.A., interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 12 de septiembre de 2022, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido los artículos 99.7 y 99.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre; y los artículos 96, 98.3.g), 183, 188.4, 190.4 y 195, apartados 2 y 5, del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos ("RGAT"), "BOE" núm.213, de 5 de septiembre. Todo ello, con relación a los arts. 9.3 y 103.1 de la Constitución española ("CE"), "BOE" núm. 311, de 29 de diciembre de 1978.

Sin perjuicio de que, más adelante, puedan exponerse con más detalle los argumentos y fundamentación jurídica que Ferrovial, S.A. mantiene con relación a alguna de las cuestiones de interés casacional, desde una perspectiva general y a efectos sistemáticos dejaremos constancia, ahora, de las razones que dicha entidad esgrime para sostener que se ha producido la vulneración del procedimiento legalmente establecido:

En primer término, se refiere a la indebida regularización de la entidad dependiente LERNAMARA que - afirma-, no recibió comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras, no fue objeto de comprobación ni resultó incluida en la diligencia de consolidación (modelo A04).

Por otro lado, denuncia que la inspección no dio respuesta, en dos ocasiones sucesivas, a las alegaciones presentadas (previas al acta y a la liquidación).

Finalmente, pone de manifiesto que la inspección acordó completar las actuaciones y, acto seguido, sin cumplir ninguno de los trámites procedimentales establecidos para tal supuesto en el artículo 188.4 del RGAT, dictó

el acuerdo de liquidación en el que "desagregó" el elemento de la obligación tributaria [fondo de comercio del artículo 12.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo ("TRLIS"), "BOE" núm. 61, de 11 de marzo], cuya comprobación había dado lugar a que se acordase el complemento de actuaciones.

Para la entidad recurrente, tales irregularidades se produjeron, además, en un contexto en el que, como afirma la propia sentencia recurrida en casación, la Administración actuó "de manera precipitada y prematura, sin dar tiempo a tener en su poder las alegaciones", lo que podría interpretarse en el sentido de que "no se esperó a recibir tales alegaciones porque había dudas sobre la normal duración del procedimiento y se podría correr el riesgo de prescribir el derecho de la Administración a liquidar." Apresuramiento que, aun cuando no se diga así expresamente en la sentencia impugnada, en opinión de Ferrovial, S.A. se refleja en la decisión de complementar actuaciones, desagregar el concepto objeto de las nuevas diligencias y aprobar la liquidación respecto del resto de extremos regularizados, todo ello en el mismo día, en contradicción con los términos del propio acuerdo, decidiendo llevar a cabo actuaciones complementarias y con infracción de lo dispuesto en el artículo 188.4 RGAT.

Sugiere que si la Sala de instancia, siguiendo los argumentos desgranados en la demanda, hubiera acudido a los principios que informan nuestro sistema administrativo, habría llegado a una solución diferente a la ofrecida en su sentencia.

Patrocina la estimación del recurso de casación conforme a los siguientes criterios interpretativos:

1. Respecto de la indebida regularización de la entidad dependiente LERNAMARA, considera que la regulación tributaria de una sociedad dependiente de un grupo fiscal en régimen de consolidación en el Impuesto sobre Sociedades, a la que no se comunicó el inicio de actuaciones de comprobación, que no fue objeto de comprobación directa y sobre la que no se extendió la correspondiente diligencia de consolidación, integra un supuesto de nulidad de pleno Derecho.

2. Por lo que se refiere a la ausencia de respuesta a las alegaciones presentadas, manifiesta que cuando la Administración incumple de forma reiterada su obligación de atender a las alegaciones del interesado, hurtándole la respuesta debida (estimatoria o desestimatoria), no se le puede exigir al administrado que, ante tal contumaz incumplimiento, acredite que no sufrió indefensión, trasladándose en tal caso la carga a la Administración infractora, que habrá de arrastrar el peso de justificar que, no obstante su reiteración en la infracción, no causó indefensión al ciudadano afectado, pechando con las consecuencias si no lo hace.

3. Finalmente, aduce que acordar completar actuaciones y, acto seguido, sin cumplir ninguno de los trámites procedimentales establecidos en el artículo 188.4 del RGAT, dictar acuerdo de liquidación "desagregando" el elemento de la obligación tributaria (fondo de comercio del artículo 12.5 TRLIS, cuya comprobación había dado lugar a que se acordase el complemento de actuaciones) constituye una nueva infracción procedimental que afecta a la omisión de un trámite calificado como esencial en un procedimiento en el que, según la propia sentencia recurrida admite, se produjeron las fallas procedimentales con la finalidad de evitar incumplir el plazo máximo de las actuaciones y eludir así las consecuencias jurídicas anudadas a ese incumplimiento, con desconocimiento de los principios de buena administración, buena fe, proporcionalidad y respeto de los derechos y garantías de los contribuyentes a los que la Administración tributaria debe ajustar su actuación.

A su juicio, cabría hablar, incluso, de desviación de poder, en la medida en que se han utilizado potestades administrativas para fines distintos de los fijados en el ordenamiento jurídico ( artículo 70.2 LJCA, segundo párrafo).

En definitiva, interesa que se case la sentencia recurrida, que se resuelva el debate en los términos suscitados, que se anule la resolución del TEAC de 8 de enero de 2015 y que se declare la nulidad de pleno Derecho de la liquidación tributaria de 20 de julio de 2012 de la AEAT.

4. Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 15 de noviembre de 2022.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, comienza por reconocer que la Sala de instancia denuncia un cierto apresuramiento en la forma de proceder de la Administración, en cuanto que no esperó a tener en su poder las alegaciones, antes de dictar los actos correspondientes, sin embargo -matiza el abogado del Estado-, no da por probado que la única motivación de la Administración tributaria haya sido la de evitar el riesgo de prescripción por exceso de duración del plazo.

Además, pone de relieve la circunstancia de que, en ambos trámites de alegaciones, la entidad recurrente, en el legítimo ejercicio de su derecho y sin ponerlo en conocimiento de la AEAT, presentó las alegaciones por correo el último día del plazo. Por otra parte, puntualiza que ese juicio de la Sala de instancia no se extiende a las demás irregularidades denunciadas.

Con relación a los plazos para tramitar el procedimiento, en su opinión, puede admitirse que el tiempo era ajustado, pero no que sea la razón por la que no se tomaron en cuenta las alegaciones; y, respecto del momento en que se iniciaron las actuaciones y el posible incremento de intereses de demora, se trata -según expresa-, de una cuestión irrelevante.

Respecto de la pretensión deducida de contrario, el abogado del Estado considera que la sentencia recurrida se ajusta a Derecho y que debe confirmarse. Y con relación a las cuestiones planteadas en el auto de admisión, efectúa las siguientes consideraciones, sobre la base del supuesto que se somete a examen:

1. La omisión de los trámites previstos en el artículo 195 del RGAT, en particular, el no haberse efectuado una comprobación directa sobre una de las sociedades dependiente del grupo fiscal que al final ha sido objeto de regularización y sobre la que no se ha extendido la correspondiente diligencia de consolidación Modelo A04, en las circunstancias que concurren en el presente caso, es una mera irregularidad no invalidante del acuerdo de liquidación dictado en relación con el grupo fiscal.

2. En un caso como el presente, interpretando el artículo 63.2 LPAC (hoy, artículo 48.2 de Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, "BOE" núm. 236, de 2 de octubre) a la luz de los principios de buena fe y buena administración derivados de los artículos 9.3 y 103 de la CE, así como los de proporcionalidad y respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios, y en el seno de un procedimiento en el que la Administración ha incumplido por dos veces su obligación de resolver a la vista de las alegaciones del interesado, no cabe presumir la concurrencia de indefensión material por cuanto desconocía la existencia de las alegaciones al dictar el acta y el posterior acuerdo de liquidación, tomando en consideración en este último las alegaciones formuladas contra dicha acta, apreciándose la existencia de identidad sustancial entre las que fueron presentadas.

3. La validez del acuerdo de liquidación no se ve afectada por el hecho de que en el mismo día se dicte un acuerdo por el que se ordena completar el expediente en relación con algún concepto tributario que es excluido o desagregado de la regularización en el mencionado acuerdo de liquidación.

5. Deliberación, votación y fallo del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 17 de noviembre de 2022, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 15 de marzo de 2023 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 20 de junio de 2023, fecha en que comenzó su deliberación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero. *La controversia jurídica*

Como se ha expuesto, tres son las cuestiones de interés casacional que presenta el asunto y que giran en torno a un nexo común, la garantía o derecho al procedimiento administrativo debido.

Así, el auto de Admisión concita la atención de esta Sala de enjuiciamiento con relación a los siguientes aspectos:

"1. Precisar si la omisión de los trámites previstos en el artículo 195 RGAT, en particular, el no haberse efectuado una comprobación directa sobre una de las sociedades dependiente del grupo fiscal que al final ha sido objeto de regularización y sobre la que no se ha extendido la correspondiente diligencia de consolidación Modelo A04, es un vicio de nulidad absoluta o una mera irregularidad no invalidante del acuerdo de liquidación dictado en relación con el grupo fiscal.

2. Determinar, interpretando el artículo 63.2 LPAC (hoy, artículo 48.2 de Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas) a la luz de los principios de buena fe y buena administración derivados de los artículos 9.3 y 103 de la CE, así como los de proporcionalidad y respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios, y en el seno de un procedimiento en el que la Administración ha incumplido reiteradamente su obligación de resolver a la vista de las alegaciones del interesado, con independencia de que al dictar el acuerdo de liquidación el órgano decisor tuviera a su disposición alguna de esas alegaciones, si en este escenario, debe considerarse invertida la carga de la prueba de modo que, ante ese reiterado incumplimiento, deba presumirse que medió indefensión material, incumbiendo entonces a la Administración acreditar que tomó en consideración las alegaciones del interesado; o, por el contrario, no cabe presumir en estos supuestos la concurrencia de indefensión material cuando la Administración Tributaria, en el acto de la liquidación, hubiere valorado cuanto el obligado tributario hubiese alegado en defensa de su derecho, siempre y cuando las alegaciones no hubieran tenido un contenido diferente a las presentadas previas al acta.

3. Aclarar qué efectos tiene sobre el acuerdo de liquidación el hecho de que en el mismo día se dicte un acuerdo por el que se ordena completar el expediente en relación con algún concepto tributario que es excluido o desagregado de la regularización en el mencionado acuerdo de liquidación."

Los interrogantes transcritos admiten un tratamiento diferenciado al interesar temáticas diversas del procedimiento tributario, cuyos efectos también podrían ser, eventualmente, distintos (nulidad de pleno derecho, anulabilidad o irregularidad no invalidante) así como su proyección sobre la totalidad o únicamente sobre una parte de la regularización efectuada.

Ahora bien, a nuestro juicio, la cuestión troncal del recurso es la identificada en segundo lugar en el auto de Admisión, planteamiento que reclama indagar los efectos que debe proyectar la no valoración por parte de la Administración en el momento oportuno -que no es otro que el legalmente previsto- de las alegaciones y pruebas aportadas con ocasión del trámite de audiencia previa al acta y del trámite de alegaciones al acta, previo a la liquidación.

En efecto, basta una lectura del auto de Admisión para constatar que, en sus razonamientos jurídicos, se centra en desarrollar el interés casacional de esta cuestión, que califica de nuclear y que, por su proyección sobre el conjunto de la regularización, podría provocar un efecto sistémico sobre la totalidad de la liquidación impugnada en la instancia.

Consecuentemente, de prosperar la posición de la entidad recurrente con relación a la preterición de la oportuna valoración de sus alegaciones, procedería la estimación del recurso de casación sin necesidad de entrar a analizar el resto de las cuestiones de interés casacional reflejadas en el auto de Admisión.

### **Segundo.** *Los antecedentes de la controversia jurídica*

A partir del análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, el auto de Admisión destaca y sistematiza las siguientes circunstancias:

#### 1. Inicio de las actuaciones inspectoras.

Las actuaciones de comprobación del Grupo Ferrovial S.A., -Grupo consolidado 23/93, formado en 2006 por cuarenta y una sociedades, de las cuales solo ocho fueron objeto de comprobación-, se iniciaron mediante comunicación a la sociedad dominante el día 14 de julio de 2010.

En un primer momento, su alcance fue parcial y referido únicamente al Impuesto sobre Sociedades ["IS"] de los ejercicios 2005 a 2007, notificándose el 28 de marzo de 2011 a la sociedad dominante la ampliación del carácter de las actuaciones, pasando a tener carácter general para el IS del ejercicio de 2006, ejercicio respecto del cual Ferrovial S.A., como sociedad dominante del Grupo, había presentado en plazo la declaración-liquidación.

#### 2. Ampliación de la extensión y el alcance de las actuaciones.

Mediante comunicación notificada el 27 de julio de 2010, se amplió la extensión de las actuaciones al periodo 2004, ya que inicialmente se referían al Impuesto sobre Sociedades de los periodos 2005 a 2007 y se mantuvo el carácter parcial, limitándose a los efectos de:

- La modificación de la base imponible de FERROVIAL AGROMAN, S.A. por la imputación de la regularización de la UTE Dique Este (U62674585).

- Las facturas emitidas en 2004 y 2005 por las entidades Covelo Castro, S.L. (B36937761), Tutibarna, S.L. (B36892909) y Protec Vigo, S.L. (B36815108) a Cespa Cia Española de Servicios Públicos Auxiliares, S.A. (A82741067).

Mediante comunicación notificada el 28 de marzo de 2011 (diligencia núm. 6) se amplió el alcance de las actuaciones, pasando las mismas de tener un carácter parcial a general por el Impuesto de Sociedades, ejercicio de 2006. Para el ejercicio 2006 se amplía el alcance a general a fin de regularizar la situación tributaria y determinar las consecuencias de las declaraciones complementarias presentadas, que se detallan en el siguiente antecedente de hecho.

#### 3. Declaración complementaria de 31 de agosto de 2010.

La sociedad Ferrovial, S.A. (sucesora del Grupo Ferrovial, S.A.) presentó el 31 de agosto de 2010 declaración complementaria del Impuesto sobre Sociedades, entre otros, por el ejercicio 2006, en la que incrementó la base imponible declarada en 1.257.135,87 euros, efectuando un ingreso de 426.005,63 euros.

Dicha declaración complementaria deriva de la presentada por Ferrovial Agroman, S.A. el mismo día con un aumento al resultado contable por la citada cantidad en el concepto de "otros gastos contabilizados no deducibles fiscalmente".

#### 4. Declaración complementaria de 25 de enero de 2011.

El 25 de enero de 2011, Ferrovial, S.A. (sucesora del Grupo Ferrovial, S.A.) presentó declaración complementaria por el Impuesto sobre Sociedades (modelo 220) ejercicio 2006, ingresando una cuota de 192.657,12 euros.

Dicha declaración complementaria deriva de la presentada el mismo día por la entidad Ferrovial Agroman, S.A. con un aumento al resultado contable por el concepto de "agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas" por importe de 568.528,11 euros.

#### 5. Ampliación del plazo del procedimiento.

El 25 de mayo de 2011, se notificó al obligado tributario el acuerdo del Inspector-jefe de 24 del mismo mes, de ampliación del plazo del procedimiento de inspección por otro periodo de 12 meses, por apreciarse la concurrencia de circunstancias de especial complejidad en dichas actuaciones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 150.1.a) de la LGT así como en el artículo 184 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

#### 6. Incoación acta de disconformidad.

El 8 de junio de 2012, con carácter previo a la formalización del acta, se comunicó al obligado tributario la puesta de manifiesto del expediente y la apertura del trámite de audiencia.

El 20 de junio de 2012, el obligado tributario presentó en correos el escrito de alegaciones, que tuvieron su entrada en el Registro General de Documentos de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) el día 22 de junio de 2012.

No obstante, como consecuencia de las actuaciones inspectoras, el 21 de junio de 2012 se incoó el acta A02- 72106606, sin tener en cuenta las citadas alegaciones.

#### 7. Acuerdo por el que se ordena completar el expediente.

El 20 de julio de 2012, el jefe de la Oficina Técnica dictó resolución por la que acordó:

"[...] que, al objeto de completar el presente expediente, se llevan a cabo las actuaciones necesarias para comprobar el fondo de comercio fiscalmente deducible, al amparo de lo previsto en el artículo 12.5 TRLIS, correspondiente a las adquisiciones de la sociedad SWT LUX, SA y AMEY Plc, en los términos previstos en el fundamento de derecho segundo del presente acuerdo de completar actuaciones. Terminadas las actuaciones complementarias, se documentarán según proceda a tenor de sus resultados. Si como consecuencia de las actuaciones complementarias se considera necesario modificar la propuesta de liquidación se dejará sin efectos el acta incoada y se formalizará una nueva acta que sustituirá a todos los efectos a la anterior y se tramitará según proceda. Si, por el contrario, se considera que ha de mantenerse la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad, se concederá al obligado tributario un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para la puesta de manifiesto del expediente y la formulación de las alegaciones que estime oportunas, dictándose la liquidación que proceda una vez recibidas las alegaciones o concluido el plazo para su realización, de conformidad con el artículo 188.4 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos".

#### 8. Acuerdo de liquidación.

Mediante escrito presentado el 6 de julio de 2012, el obligado tributario solicitó ampliación, por 7 días hábiles, del plazo de alegaciones posterior a la formalización del acta A02-7216606, formalizada el 21 de junio de 2012 por el concepto y periodo de referencia.

La Administración tributaria acordó la ampliación del plazo de alegaciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley 30/1992.

Conforme a dicha ampliación, el plazo para presentar alegaciones posteriores al acta venció el 17 de julio de 2012, fecha en la que la entidad presentó en correos escrito de alegaciones al acta de disconformidad A02-

7216606, incoada el 21 de junio de 2012, teniendo entrada dicho escrito el 20 de julio de 2012, a las 13:00 horas, en el Registro General de documentos de la Delegación de Madrid.

El día 20 de julio de 2012, notificada al día siguiente, el jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dictó acuerdo de liquidación, en el que se indicaba que no se habían presentado alegaciones, nuevamente, si bien, sí se valoraban las anteriores alegaciones al acta.

El acuerdo de liquidación confirmó la regularización efectuada en el acta de disconformidad extendida al Grupo fiscal respecto de la deducción por actividad exportadora (DAEX) generada por la entidad dependiente LERNAMARA SA, en relación con la inversión efectuada en la entidad inglesa FGP Topeo Ltd, y ello a pesar de no haberse efectuado una comprobación directa de dicha sociedad dependiente y no haberse extendido la correspondiente diligencia de consolidación Modelo A04.

## 9. Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra el acuerdo de liquidación, Ferrovial interpuso reclamación económico-administrativa 5085/2012 ante el TEAC.

El 8 de enero de 2015, el TEAC desestimó la reclamación a través de la resolución recurrida en la instancia.

### **Tercero.** *La argumentación de la sentencia recurrida*

Contra la expresada resolución del TEAC, Ferrovial, S.A. interpuso recurso ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que dictó sentencia por la que se desestimó el recurso, tanto en lo concerniente a los motivos formales [(i) prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (Fundamento de Derecho Tercero) (ii) vulneración del procedimiento legalmente establecido por no contestar a las alegaciones presentadas (previas al acta y a la liquidación) (Fundamento de Derecho Cuarto. a); (iii) vulneración del procedimiento legalmente establecido, al haber dictado la Inspección un acuerdo ordenando completar las actuaciones y, acto seguido, sin cumplir ninguno de los trámites procedimentales establecidos en el artículo 188.4 RGAT, dictar el acuerdo de liquidación (Fundamento de Derecho Cuarto. b) e (iv) indebida regularización de la sociedad dependiente LERNAMARA, S.A. (Fundamento de Derecho Cuarto. c)], como sustantivos [deducción por actividad exportadora (Fundamento de Derecho Quinto)], planteados por la actora.

En particular, sobre la vulneración del trámite de audiencia, por ausencia de resolución expresa y valoración de las alegaciones y pruebas aportadas en el trámite de audiencia previa al acta y en el trámite de alegaciones al acta, la sentencia recurrida rechaza que tales circunstancias puedan sustentar la nulidad pretendida, sobre la base de la siguiente argumentación:

"[...]

19. En este apartado, en el que no existe controversia en cuanto a los hechos, sino sólo diferentes valoraciones de su relevancia, conviene poner de relieve que en ambos momentos del procedimiento el obligado tributario presentó en plazo alegaciones previas a la formalización del acta y previas a la liquidación derivada de dicho acta.

En ambos escritos, se propuso determinadas modificaciones a la propuesta de regularización, en el primer caso, y al acta firmada en disconformidad, en el segundo caso. El primer escrito de alegaciones, previo al acta, no fue tomado en consideración en el acta, pese a que se presentó en plazo, - a través de correos, el último día del plazo para formularlas-, de tal forma que cuando se recibieron ya se había firmado el acta en disconformidad. Así se reconoce explícitamente en la liquidación y en la resolución del TEAC contra la que se dirige este recurso. Ahora bien, aunque el acta no las consideró (porque no se habían presentado, según se expresó la misma) tales alegaciones si fueron valoradas por la liquidación, que las desestimó.

De la misma manera, tras el acta, también en plazo, la entidad recurrente presentó alegaciones reiterando, en esencia, las vertidas previamente, y tampoco fueron tomadas en consideración por la liquidación porque, como había ocurrido en el Caso anterior, se presentaron el último día del plazo, de tal forma que cuando se dictó la liquidación aún no habían tenido entrada en la Administración Tributaria; de este modo, también la liquidación (como antes había hecho el acta) erróneamente manifestó que el obligado no había presentado alegaciones al acta.

20. De estas circunstancias, no controvertidas, deduce la demanda que se ha vulnerado por parte de la Administración Tributaria las normas del procedimiento, que exigen que se ofrezca al obligado tributario, previamente a formalizar el acta, y, después de ésta, previamente a la liquidación, la posibilidad de alegar y probar cuanto a su derecho convenga, causándole con ello indefensión.

21. Como hemos dicho, no se ha discutido que en las dos ocasiones la Administración Tributaria ofreció a Ferrovial la posibilidad, recogida en la norma, de presentar alegaciones y prueba de ellas; tampoco se ha discutido

que Ferrovial efectivamente las presentó el último día del plazo, pero en plazo, aunque fuera a través de correo administrativo, como se dice en las actuaciones.

22. El resultado de todo ello es que la Administración Tributaria no quebrantó la norma, porque ofreció a Ferrovial la posibilidad de efectuar las alegaciones; Ferrovial las formuló en plazo, pero no surtieron efecto en el acta, -porque ésta (el acta) entendió que no se habían formulado-, sino en la liquidación, que las estudió, valoró y desestimó, manteniendo en los extremos alegados la propuesta formulada en el acta por el actuario.

23. Así las cosas, no puede aceptarse que se haya producido indefensión de la parte, si la Administración Tributaria, en el acto administrativo tributario genuino, finalizador del procedimiento de inspección, en la liquidación, ha valorado cuanto el obligado tributario ha alegado en defensa de su derecho.

Sólo podría considerarse la existencia de una verdadera indefensión, en sentido material, si las alegaciones posteriores al acta, que tampoco fueron valoradas por la liquidación, que también erró (como antes el acta) al afirmar que no se habían presentado, hubieran tenido un contenido diferente a las alegaciones previas al acta, pero no es el caso: ambas alegaciones son sustancialmente iguales.

24. Todo lo anterior no significa que debamos considerar correcto el actuar de la Administración. Indudablemente no lo fue, porque extendió el acta y la liquidación de manera precipitada y prematura, sin dar tiempo a tener en su poder las alegaciones. Una elemental cortesía hubiera exigido no precipitarse y atender a las alegaciones formalizadas en plazo, o, al menos, comprobar, si se habían presentado o no. Desde luego la precipitación con que se actuó podría interpretarse como hace la demanda: no se esperó a recibir tales alegaciones porque había dudas sobre la normal duración del procedimiento y se podría correr el riesgo de prescribir el derecho de la Administración a liquidar.

25. En cualquier caso, fuera cual fuera la verdadera motivación, lo cierto es que ese actuar incorrecto no tuvo, a nuestro juicio, la virtualidad anulatoria pretendida por la demanda.

Se desestima este motivo.

[...]"

#### **Cuarto. Síntesis del escrito de interposición sobre la vulneración del trámite de audiencia y de alegaciones**

La recurrente contextualiza las infracciones procedimentales, aludiendo a la extensión de las actuaciones inspectoras indicando que, de haber transcurrido 8 días más, se habría excedido el plazo máximo, con los efectos del artículo 150.6.a) LGT [ artículo 150.2.a) LGT en la redacción vigente al tiempo de los hechos del litigio].

Con ello, enfatiza que la Inspección se encontraba "apurada" porque el tiempo señalado como máximo por el legislador y acordado en el caso para finiquitar su tarea "se le iba de las manos", de ahí las prisas en resolver sin comprobar la presentación de alegaciones.

Entender que, aisladamente consideradas, las fallas procedimentales constadas por la sentencia de instancia no causarían indefensión a la recurrente -siendo calificadas de meras irregularidades no invalidantes- evidencian, en opinión de la recurrente, un auténtico fracaso del sistema, convirtiendo en papel mojado el artículo 103.1 CE y su mandato de que la Administración actúe con pleno sometimiento a la Ley y al Derecho.

Alerta de que el discurrir del plazo máximo del procedimiento inspector; las dificultades que acarrea cumplirlo y la amenaza de su agotamiento no justifican que la Administración tributaria realice actuaciones que, aun cuando tengan apariencia de apoyarse en la norma, guardan como designio burlar las determinaciones legales.

Denuncia que la Administración tributaria desatendió por dos veces las alegaciones presentadas en tiempo y forma por Ferrovial.

Primero, las formuladas frente a la propuesta de acta, aprobándose esta sin tomarlas en consideración; y, posteriormente, las alegaciones al acta, previas a la práctica de la liquidación, adoptándose el acto final del procedimiento (la liquidación) sin que la Inspección de los Tributos las leyera ni las valorara.

A su juicio, ese proceder infringe, materialmente, los artículos 99.8 LGT y 96 y 183 del RGAT, que establecen como regla general el trámite de audiencia en los procedimientos tributarios. Aclara que ambos escritos de alegaciones (que acompaña como documentos núm. 1 y 2 del escrito de interposición), tienen un contenido diferente, y que la Sala puede comprobarlo para resolver, al amparo del artículo 93.3 LJCA.

Señala que una de las primeras manifestaciones jurisprudenciales sobre el principio de buena administración se contiene en la sentencia de 13 de diciembre de 2017, rca. 2848/2016, ES:TS:2017:4603, en la que el Tribunal Supremo resolvió con toda rotundidad que, conforme al mismo, el contribuyente que es sometido a un procedimiento inspector no solo tiene derecho a presentar alegaciones, sino a que estas sean tenidas en cuenta.

Afirma que el principio de buena administración no es una fórmula vacía de contenido [ sentencias de 18 de diciembre de 2019 (rca. 4442/2018, ES:TS:2019:4115, FD 9º) y 22 de diciembre de 2020 (rca. 5653/2019, ES:TS:2020:4506, FD 3º.2.2)] y reclama la plena efectividad de las garantías y derechos reconocidos al

contribuyente legal y constitucionalmente, con los correlativos deberes exigibles a la Administración [sentencias de 19 de febrero de 2019 (rca. 128/2016, ES:TS:2019:579, FD 6º) y 18 de diciembre de 2019 (FD 9º)].

La premisa de la que arranca la sentencia de instancia -las sustanciales diferencias entre el escrito de alegaciones previas al acta y el escrito de alegaciones al acta- para interpretar que, de concurrir, se hubiera producido indefensión, considera la recurrente que se da en este caso y que, por tanto, no resulta menester fijar interpretación al respecto.

Matiza, no obstante, que si la Sala estimara procedente fijar un criterio interpretativo al respecto, sugiere que lo haga en el sentido de que cuando la Administración incumple de forma reiterada su obligación de atender a las alegaciones del interesado, hurtándole la respuesta debida (estimatoria o desestimatoria), no se puede exigir al administrado que, ante tal contumaz incumplimiento, acredite que no sufrió indefensión, trasladándose en tal caso la carga a la Administración infractora, que deberá justificar que, no obstante su reiteración en la infracción, no causó indefensión al ciudadano afectado, pechando con las consecuencias si no lo hace.

Concluye en que el alcance de la invalidez de la liquidación tributaria aprobada mediando tales infracciones jurídicas debe ser, en su opinión, la nulidad de pleno Derecho.

### **Quinto. Síntesis del escrito de oposición sobre la vulneración del trámite de audiencia y de alegaciones**

El abogado del Estado admite que, en ambos casos, las alegaciones se presentaron en plazo, pero la Administración tributaria no tuvo conocimiento de ellas y dictó el acta de disconformidad, y posteriormente la liquidación, cuando ya había transcurrido el plazo para su presentación.

Llama la atención sobre la afirmación de la sentencia recurrida, según la cual ambas alegaciones son sustancialmente iguales y que, aunque la recurrente cuestione esa afirmación, la cuestión sobre la identidad sustancial de las alegaciones es una cuestión de hecho, apreciada por la Sala de instancia, que no es arbitraria, y que no puede revisarse en sede del recurso de casación.

Sostiene que, en el presente caso, la falta de pronunciamiento sobre las alegaciones, si es que pudiera configurarse atendidas las circunstancias, como un defecto del acta y del acuerdo de liquidación, no tendría relevancia ya que, como afirma la Sala de instancia, no se ha producido indefensión, citando al efecto la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de julio de 2013, rec. 346/2012, ECLI:ES:TS:2013:4284, que expresa lo que sigue:

"TERCERO. El tercer motivo de casación, en el que se denuncia indefensión por mediar dos fallas procedimentales, adolece de los mismos defectos que el segundo, cuya suerte debe correr. El escrito de interposición del recurso reproduce los argumentos de la demanda sin atender a la respuesta suministrada por la Audiencia Nacional en los fundamentos segundo y tercero de su sentencia. La Sala de instancia explica respecto de la presunta indefensión provocada por haberse elevado a definitiva la liquidación propuesta sin tener a la vista las alegaciones del sujeto pasivo, que, presentadas por correo administrativo, llegaron a poder del órgano decisor después de concluido el plazo para resolver, el demandante no aporta ninguna razón que ponga de manifiesto que, por tal circunstancia, se viera privada de reales posibilidades de contradicción o de aportar datos relevantes que hubieran modificado el sentido de la liquidación (FJ 2º)."

Estima que la doctrina jurisprudencial más reciente del Tribunal Supremo perfila el trámite de audiencia no solo como derecho a formular alegaciones, sino como derecho a que sean examinadas por la Administración. Sin embargo, el abogado del Estado niega que, en el presente caso, concurra un supuesto de incumplimiento reiterado de la toma en consideración de las alegaciones, y también que la actuación inspectora haya vulnerado el principio de buena administración.

Sin otro ánimo que el de mejor defender su posición, afirma que el interesado quiso explotar, agotando los plazos y presentando las alegaciones por correo, los límites del procedimiento, para impedir que la liquidación surtiera todos sus efectos. Y, esa actuación, sin duda legítima, también puede examinarse desde el principio de ejercicio de los derechos conforme a la buena fe, principio que también vincula a los interesados.

La Administración no dictó los actos subsiguientes hasta que había finalizado el plazo de presentación de alegaciones. No se aprecia con ello un comportamiento contrario a la buena fe y que atienda a la eficacia de la actuación administrativa, puesto que estaba cercano el día de finalización del plazo de duración de las actuaciones inspectoras. Sin embargo, el principio de eficacia que, en este caso, se traduce en la voluntad de que el procedimiento inspector sea apto para la regularización de la situación de la recurrente, es también un principio consagrado por el ordenamiento jurídico, que puede configurarse como una manifestación del principio de legalidad y tiene también relevancia constitucional, ya que es expresamente citado en el art. 103.1 CE y sirve al principio de capacidad económica del art. 31.1 CE.

Por todo ello, no concurren a su juicio las circunstancias que permitirían desplazar sobre la Administración la carga de probar que no se ha producido indefensión material al interesado. Y esa conclusión es determinante para confirmar que nos hallamos ante un supuesto de anulabilidad del art. 63.2 LRJPAC ( art. 48 LPAC), sin que la

recurrente haya acreditado que se le ha producido indefensión material, por lo que estaríamos ante un defecto o vicio formal no invalidante.

Estima que las afirmaciones de la recurrente no se compatibilizan con los hechos, teniendo en cuenta que el Acta de disconformidad se dictó el 21 de junio de 2012 y la liquidación el 20 de julio de 2012, mientras que el TEAC había cambiado su criterio sobre la amortización del fondo de comercio en una resolución de 26 de junio de 2012, es decir, cuando no había tiempo material para resolver la cuestión en el seno del procedimiento. Hechos estos que eran de sobra conocidos por la recurrente pues incluyó en su escrito de alegaciones una mención a esa resolución del TEAC de 26 de junio de 2012.

En cualquier caso, considera acertados los fundamentos de la Sala de instancia, postulando que no cabe presumir la concurrencia de indefensión material por cuanto desconocía la existencia de las alegaciones al dictar el acta y el posterior acuerdo de liquidación, tomando en consideración en este último las alegaciones contra dicha acta, apreciándose la existencia de identidad sustancial entre las que fueron presentadas.

## **Sexto.** *Los trámites de audiencia y de alegaciones deben ser efectivos*

La finalidad e importancia que reviste la efectividad del trámite de audiencia y alegaciones deriva sin ambages de su propia dimensión constitucional y de su concepción, genuina, de garantía del procedimiento para la defensa de los intereses de los administrados, en este caso, contribuyentes.

La Constitución reconoce en su artículo 105 c), la audiencia del interesado, cuando proceda, en el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, remitiendo su garantía y reconocimiento a la ley, idea que, en sí misma evoca una vinculación directa con el derecho de defensa.

De forma explícita, la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 1990, recurso de apelación núm. 44746/1984, ECLI:ES:TS:1990:6463 afirma que "el trámite de audiencia no es de mera solemnidad, ni rito formalista y sí medida práctica al servicio de un concreto objetivo, como es el de posibilitar a los afectados en el expediente el ejercicio de cuantos medios puedan disponer en la defensa de su derecho, quedando así supeditada la nulidad de actuaciones a que su omisión pueda dar lugar a que con ella se haya producido indefensión para la parte".

El auto de Admisión destaca que el trámite de audiencia se configura como aquella fase del procedimiento, en la que se pone de manifiesto al obligado tributario el expediente recopilado hasta el momento, incluyendo el conjunto de las actuaciones realizadas, los elementos de prueba en poder de la Administración y cualesquiera informes emitidos por otros órganos.

Y es que, en efecto, el propósito de dicho trámite no consiste, únicamente, en advertir al obligado tributario de la información que se encuentra a disposición de la Administración, sino que, especialmente, se dirige a oír al administrado mediante la recopilación de sus alegaciones y documentos, siendo tarea esencial del órgano liquidador la de analizarlos, una vez aportados por el interesado.

Así, desde la perspectiva de las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios, el art 96.5 del RGAT recoge nitidamente la vocación de que las alegaciones sean debidamente consideradas toda vez que "[c]oncluido el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones, el órgano competente para la tramitación elevará al órgano competente para resolver, previa valoración de las alegaciones que, en su caso, se hayan efectuado, la propuesta de resolución o de liquidación"; asimismo, desde la perspectiva del procedimiento inspector, el apartado 5 del artículo 157 LGT conmina a la Administración a dictar la liquidación que proceda "[r]ecibidas las alegaciones".

En definitiva, tales fórmulas normativas reclaman la debida consideración de las alegaciones formuladas en tiempo y forma, toda vez que no resulta imaginable una decisión administrativa (la liquidación o la propia formulación del acta) que no las contemple o que no proceda a su valoración.

En efecto, como resaltó la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de marzo de 2012, rec. 6335/2008: ECLI:ES:TS:2012:1742 "(e)s verdad que el trámite de audiencia es propio de una Administración dialogante, participativa y respetuosa con los ciudadanos. Pero esas cualidades sólo se producen cuando se cumplen los aspectos formales y materiales que dicho trámite exige. De este modo, el mero hecho de poner en conocimiento de los afectados el expediente no es cumplimiento del trámite de audiencia. Para que este trámite se entienda cumplido se requiere que se produzca "diálogo", "participación" y "respeto". Pero nada de esto hay cuando la Administración no realiza acto alguno, ni siquiera en trámite de recurso, que demuestre que lo alegado ha sido tomado en consideración de alguna manera en la decisión final"

Como se infiere de lo expuesto, una primera conclusión emerge con claridad, la relativa a que cuando la ley prevea los trámites de audiencia y de alegaciones, su efectividad viene exigida sobre la base de la impronta constitucional de su reconocimiento.

En consecuencia, el pleno respeto al trámite de audiencia reclama la valoración oportuna de lo aducido por el interesado, a efectos de aceptarlo o rechazarlo.

En el presente caso, no se discute -la propia sentencia recurrida afirma que no existe controversia en cuanto a los hechos, sino solo diferentes valoraciones de su relevancia- (i) que el obligado tributario presentó en plazo tanto

alegaciones previas a la formalización del acta como alegaciones previas a la liquidación derivada de dicha acta; (ii) que, en ambos escritos de alegaciones sugirió modificaciones, frente a la propuesta de regularización en el primer escrito y respecto del acta en el segundo; y (iii) que ninguno de estos escritos de alegaciones fue tenido en consideración en el concreto trámite en el que debieron haberse analizado, pues el primer escrito de alegaciones lo valoró la Administración a los efectos de la liquidación, pero no fue tenido en consideración antes de suscribir el acta (que era la finalidad a la que respondía dicho escrito de alegaciones) y el segundo escrito de alegaciones nunca se valoró.

Por tanto, discrepamos de la apreciación jurídica contenida en el epígrafe 22 de la sentencia en la medida que considera que la Administración Tributaria "no quebrantó la norma, porque ofreció a Ferrovial la posibilidad de efectuar las alegaciones; Ferrovial las formuló en plazo, pero no surtieron efecto en el acta, -porque ésta (el acta) entendió que no se habían formulado-, sino en la liquidación, que las estudió, valoró y desestimó, manteniendo en los extremos alegados la propuesta formulada en el acta por el actuario."

Ciertamente, en el epígrafe siguiente la sentencia de instancia entra a valorar si hubo o no indefensión, aspecto sobre el que incidiremos más adelante; sin embargo, ya de entrada, los trámites de audiencia y de alegaciones fueron manifiestamente incumplidos -por tanto, se produjo el quebrantamiento de la norma- desde el momento que no resultaron efectivos y ello con independencia de que tales circunstancias hubiesen generado o no indefensión.

### **Séptimo.** *Los efectos del incumplimiento de los tramites de audiencia y alegaciones: una perspectiva general*

Es evidente que cualquier incumplimiento de un trámite procedimental, -específicamente, por lo que se refiere al trámite de audiencia y de alegaciones- no tiene por qué comportar automáticamente la nulidad de lo actuado.

Como pone de manifiesto el auto de Admisión, la desatención de las alegaciones formuladas por el obligado tributario en el trámite de audiencia puede generar bien un supuesto de nulidad de pleno derecho, bien de vicio de anulabilidad o incluso una mera irregularidad no invalidante, siendo que la linde entre las distintas consecuencias jurídicas anteriores dependerá, básicamente, de las concretas situaciones fácticas que se produzcan en cada caso concreto.

En este sentido -sigue expresando el auto de Admisión- el Tribunal Constitucional ha señalado "(q)ue una indefensión constitucionalmente relevante no tiene lugar siempre que se vulneren cualesquiera normas procesales, sino sólo cuando con esa vulneración se aparejan consecuencias prácticas consistentes en la privación del derecho de defensa y en un perjuicio real y efectivo de los intereses del afectado por ella" (sic) ( STC 48/1986, de 23 de abril; ECLI:ES:TC:1986:48), de lo cual se ha derivado la distinción dentro de la argumentación del Tribunal Supremo entre los sintagmas "indefensión material" e "indefensión formal", sintetizando esta discriminación nuestra sentencia de 28 de marzo de 2008 (recurso 1715/2004: ECLI:ES:TS:2008:1443) al decir: "(n)o nacen de la sola y simple infracción de las normas procedimentales sino cuando la vulneración de las normas procesales llevan consigo la privación del derecho a la defensa, con perjuicio real y efectivo para los intereses afectados, no protegiéndose situaciones de simple indefensión formal, sino aquellos supuestos de indefensión material en los que se haya podido razonablemente causar un perjuicio al recurrente" (sic), argumento que, además, guardaría sintonía con lo dispuesto en el apartado segundo del artículo 48 de la Ley 39/2015, cuando dispone que "No obstante, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o de lugar a la indefensión de los interesados".

También la jurisprudencia del Tribunal Supremo, aun destacando la importancia del trámite de audiencia, en ocasiones ha relativizado los efectos de su preterición, atendiendo tanto a su funcionalidad como a si se ha producido o no indefensión.

Un claro ejemplo es la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 1989 (recurso de apelación núm. 1972/88, ECLI:ES:TS:1989:8927) en la que después de proclamar que el trámite de audiencia "ha sido considerado por la jurisprudencia como "esencial", "esencialísimo", "importantísimo" y hasta "sagrado" como alguna que otra Sentencia se ha atrevido a calificar", matiza, sin embargo, que "ello no debe llevamos al extremo de desnaturalizar su verdadero significado, ni de olvidar la diversidad de su papel, según se le considere como elemento componente del procedimiento -como elemento de su estructura- o se le estime en su visión funcional."

En definitiva, el Tribunal Supremo ha tenido oportunidad de reiterar que, los vicios de forma adquieren relevancia cuando su existencia ha supuesto una disminución efectiva y real de garantías, hasta el punto de que en su sentencia 18 de marzo de 2002, rec. 8653/1995, ECLI:ES:TS:2002:1933, entendió que cuando el vicio o defecto consiste en la omisión del trámite de audiencia, tal omisión debe calificarse como una irregularidad no invalidante, si el no oído dispone de posibilidades de defensa de eficacia equivalente.

Incluso, cabe encontrar supuestos próximos a lo aquí acontecido, por ejemplo, en la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de julio de 2013, rec. 346/2012, ECLI:ES:TS:2013:4284, -invocada por el abogado del Estado- que

niega la existencia de indefensión por practicar la liquidación sin tener en consideración las alegaciones formuladas por el contribuyente.

En efecto, dicha sentencia avaló el pronunciamiento de instancia, que no observó indefensión pese a que dichas alegaciones no fueron consideradas a los efectos de la liquidación, porque venían a reproducir en su mayoría las efectuadas con carácter previo al acta y porque, además, el contribuyente tampoco trató de subsanar esa eventual situación mediante la interposición del recurso de reposición que cabe frente a la liquidación.

Sin embargo, sin perjuicio de lo que expresaremos en el siguiente Fundamento de Derecho, conviene apuntar ahora que dicha doctrina surge en un escenario que dista de la gravedad de las infracciones cometidas en el asunto que nos ocupa en el que, como se infiere de todo lo expuesto, la Administración desconoció en dos ocasiones las alegaciones de la entidad contribuyente en unas circunstancias difícilmente justificables.

Pero es que, a mayor abundamiento, proyectar sobre el contribuyente el descargo que para la Administración comporta la referida sentencia de 22 de julio de 2013, rec. 346/2012, ECLI:ES:TS:2013:4284 - insistimos, más allá de las circunstancias concurrentes en aquel caso-, sintoniza mal, por un lado, con la relevancia de la garantía constitucional del trámite de audiencia, como manifestación vital del derecho al procedimiento administrativo debido y, por otro lado, con los desarrollos alcanzados en la jurisprudencia del principio de buena administración.

Por tanto, haciendo abstracción de las circunstancias que contextualizan cada caso, difícilmente cabe asumir la posibilidad de que, con carácter general, la omisión de los trámites de audiencia pueda resultar inocua, incluso, aun en la tesitura de una posterior valoración de las alegaciones, con ocasión de otro trámite diferente.

Un contrapunto a este pronunciamiento del año 2013 -que acabamos de citar-, lo constituye nuestra sentencia 1959/2017 de 13 de diciembre, rca.2848/2016, ECLI:ES:TS:2017:4603, que aborda un supuesto -ciertamente, particular- en el que la Administración, tras un primer acuerdo de liquidación sin tener en cuenta las alegaciones del contribuyente y que habían sido presentadas por correo en tiempo y forma, procedió a dictar un segundo acto de liquidación, dando contestación a tales alegaciones, con la consecuencia de que excedió el plazo de duración del procedimiento inspector.

En su recurso de casación contra la sentencia de instancia, el abogado del Estado adujo, entre otros razonamientos, que, si la Inspección hubiera guardado silencio al detectar las alegaciones del contribuyente, este se habría visto abocado a deducir el recurso correspondiente contra la (única) liquidación, siendo así que, en tal supuesto, no se habría producido la superación del plazo de duración del procedimiento inspector.

Sin embargo, la Sala Tercera del Tribunal Supremo rechazó tal planteamiento, incidiendo en el carácter esencial del trámite de audiencia y en la necesidad de que las alegaciones sean adecuadamente valoradas por la Administración Tributaria:

"A pesar del encomiable esfuerzo argumentativo del Abogado del Estado en la defensa de este motivo, varias razones impiden su acogimiento:

1. El ordenamiento jurídico tributario otorga al sometido a inspección no solo el derecho a efectuar alegaciones al acta de disconformidad, sino el derecho a que esas alegaciones sean tenidas en cuenta -sea para acogerlas, sea para rechazarlas- en la liquidación tributaria correspondiente.

2. Esa liquidación constituye el acto resolutorio por el que la Inspección realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria ( artículo 101.2 de la Ley General Tributaria).

3. Para que esa resolución sea completa y responda eficazmente al deber de la Administración de ajustarse al ordenamiento es menester que cuente con todos los elementos necesarios para su adopción; y entre esos elementos esenciales está, sin duda, la opinión del interesado en el procedimiento sobre las vicisitudes del mismo y sobre la resolución que, a su juicio, será la que resulte conforme a Derecho.

4. De aceptarse la tesis del recurrente en casación (según la cual solo hay en nuestro caso una liquidación y ésta es la que se dictó sin tener en cuenta las alegaciones en plazo del contribuyente) estaríamos convirtiendo a ese trámite -esencial, como vimos- en algo puramente superfluo, prescindible, inane a los efectos del procedimiento. Y eso no es, a nuestro juicio, lo que ha querido el legislador al afirmar en el artículo 157.5 de la aquí aplicable Ley General Tributaria de 2003 que " recibidas las alegaciones, el órgano competente dictará la liquidación que proceda, que será notificada al interesado " .

5. Es cierto que podría suceder lo que apuntamos más arriba (la Administración da la llamada por respuesta y consigue que el acuerdo final sea el primero, dictado en plazo), pero ello no debe llevarnos a la creencia de que la actuación contraria (dictar un segundo acuerdo a tenor de los alegaciones) sea especialmente meritoria o encomiable: es, simplemente, la única que se atempera debidamente al deber de la Administración de servir con objetividad y buena fe a los intereses generales y ajustarse a la ley y al derecho en su toma de decisiones. En otras palabras, si la Administración -conociéndolas- omite toda referencia a las alegaciones del contribuyente y lo hace, además, para evitar el transcurso de un plazo del procedimiento estaría quebrantando la buena fe que debe presidir las relaciones con los administrados, especialmente en aquellos supuestos en los que puede producirse efectos gravosos para éstos.

[...]

En definitiva, el hecho de que se dictase un primer acuerdo de liquidación sin tener en cuenta las alegaciones del contribuyente no convierte al segundo (que corrige esa omisión) en inexistente o ajeno al procedimiento inspector. Cualquiera que sea la calificación jurídica que otorguemos a la resolución de 25 de marzo de 2010, es lo cierto que ésta es la finalizadora del procedimiento de inspección, la que lo resuelve, la que abre al interesado la vía impugnatoria correspondiente y la que, en fin, determina el dies ad quem del cómputo del plazo de duración de las actuaciones de comprobación."

Y es que, el trámite de audiencia procede en el ámbito de los procedimientos tributarios -recordemos la expresión del art 105 c) CE, cuando proceda- porque se encuentra plenamente garantizado por la ley y se erige, incluso, en la base de auténticos derechos de los obligados tributarios, al reconocer el artículo 34.1 LGT, el derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución (letra l); o el derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta ley (letra m).

En particular, la garantía constitucional del trámite de audiencia se materializa, por lo que se refiere a las actuaciones inspectoras, en el citado artículo 157 LGT, precepto referido a las actas de disconformidad, que establece un trámite de audiencia al interesado con carácter previo a la firma del acta de disconformidad (apartado 1) y otro diferente desde que se haya extendido el acta o desde su notificación para formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar (apartado 3).

Son dos, por tanto, las posibilidades de alegaciones reconocidas al contribuyente; dos, en consecuencia, los derechos de este que se concretan, cada uno, en un momento determinado; y, en fin, dos pueden ser también las consecuencias en caso de su preterición.

**Octavo.** *Los efectos del incumplimiento de los tramites de audiencia y alegaciones: la perspectiva del caso concreto*

Llegado el momento de proyectar sobre las circunstancias acaecidas lo expresado en los Fundamentos del Derecho anteriores, entendemos que no resulta posible asumir la trascendencia que la Sala de instancia dispensa a la circunstancia de que las alegaciones previas al acta fueran -según apreciación de la sentencia- sustancialmente iguales a las alegaciones previas a la liquidación y que se valoraran (y rechazaran) en la liquidación.

Porque más allá de que tales alegaciones pudieran presentar esa igualdad sustancial -lo que, sin entrar a valorar minuciosamente su contenido, parece desmentir el simple dato de que el documento que contiene las alegaciones previas al acta sea de 28 páginas y el de las alegaciones, tras el acta, previas a la liquidación, duplique esa extensión (59 páginas) y, adicionalmente, la circunstancia de que estas últimas denuncian ya que la Administración no valoró las primeras alegaciones y la documentación adjunta a la misma- estimamos que los eventuales efectos de la omisión de dicha garantía procedimental no pueden eludirse por el hecho de que las primeras alegaciones fueran tenidas en cuenta en la liquidación, pues solo se dirigían a sugerir modificaciones con relación al acta (no a la liquidación), siendo en el acta donde tuvieron que ser analizadas y valoradas.

La tesis de la Administración, avalada en este punto por la sentencia de instancia, viene a relativizar, en definitiva, el diferente régimen jurídico de las actas en disconformidad y de las firmadas en conformidad, escenario este último en el que la liquidación tributaria puede entenderse producida y notificada de acuerdo con la propuesta formulada en el acta en los términos establecidos en el artículo 156 LGT, apartado 3.

Por tanto, no es baladí que existan dos hitos procedimentales diferentes e inmutables en los supuestos de disconformidad: por un lado, el acta (frente a la que la ley reconoce un derecho de audiencia) y, por otro lado, la liquidación (frente a la que la ley reconoce otro trámite distinto de alegaciones), cuya funcionalidad, tal y como se infiere de lo expuesto, es diferente.

Se acentúa así, la relevancia del trámite de audiencia cuya preterición no puede parangonarse con una mera formalidad subsanable pues, como ilustran las circunstancias concurrentes en este asunto, su observancia quedaría a la simple disposición y voluntad de la Administración, por ejemplo, según concurriera o no riesgo de que se produjera la prescripción del derecho ante un eventual transcurso del plazo máximo para notificar la liquidación.

Como hemos puesto de manifiesto con anterioridad, nadie cuestiona que la contribuyente presentara en plazo sus dos alegaciones y, pese a ello, ninguno de tales escritos fue tenido en consideración en el momento oportuno.

En efecto, la Administración no valoró ninguno de estos escritos de alegaciones en el concreto trámite en el que debió haberlos considerado pues, únicamente, el primer escrito de alegaciones se analizó a los efectos de la liquidación, pero no fue tenido en cuenta antes de suscribir el acta (que era la finalidad a la que respondía dicho escrito de alegaciones).

En esta tesitura, decantar las correspondientes conclusiones que pudieran derivarse del escenario esbozado reclama, en primer lugar, considerar de forma irrenunciable la finalidad de la efectividad del trámite de audiencia, que se concibe como una garantía para la defensa de los intereses del contribuyente y que se proyecta sobre el

conjunto del procedimiento y de la decisión que pone término al mismo; y, en segundo lugar, enfocar esa garantía desde el prisma del principio de buena administración.

Pues bien, a partir de lo expuesto, no cabe sino concluir que, en el presente caso, la ineffectividad del trámite de audiencia y alegaciones determina la necesidad de revocar la sentencia recurrida en casación y proceder a declarar la nulidad de los actos administrativos impugnados ante la instancia, de acuerdo con las siguientes consideraciones:

1. Repárese en la circunstancia de que la Administración incurre dos veces en la aludida precipitación, esto es, obvia en dos ocasiones la circunstancia de que podrían haberse presentado alegaciones por correo postal el último día del plazo.

Así, el primer escrito de alegaciones fue depositado en correos el 20 de junio de 2012 -último día del plazo del que disponía la contribuyente-, procediendo la Administración a incoar el acta A02- 72106606, al día siguiente, esto es, el 21 de junio de 2012, sin atender a la posibilidad de que dichas alegaciones pudieran llegar en breve, como así efectivamente aconteció, al recibirlas la Administración al día siguiente, eso es, el 22 de junio de 2012.

En nuestra opinión, este proceder se sitúa en un plano diametralmente opuesto a los estándares de una actuación diligente.

2. La ley no establece la necesidad de esperar un tiempo prudencial para comprobar si el contribuyente había presentado o no alegaciones por correo postal; sin embargo, como veremos, lo impone la lógica y el principio de buena administración -sobre ello, volveremos más adelante- pues, el propio TEAC (en la resolución impugnada en instancia) reconoce que resulta materialmente imposible que las alegaciones así presentadas se reciban el mismo día por la Administración destinataria.

No nos corresponde señalar, con carácter general, cuál debería ser el tiempo prudencial que, a estos efectos, habría de considerarse por la Administración. Evidentemente, dependerá de las circunstancias de cada caso; ahora bien, precisamente, con relación al que ahora nos ocupa, cabe constatar que, únicamente de haber esperado la Administración un día más a levantar el acta -en lugar de hacerlo al día siguiente (21 de junio de 2012) del último día del plazo otorgado al contribuyente para presentar las alegaciones (20 de junio de 2012) -, hubiera tenido ya la oportunidad de analizar dichas alegaciones, dado que se recibieron el 22 de junio de 2012.

3. Y, como decimos, lo más grave es que la Administración -podríamos expresarlo gráficamente- tropieza dos veces en la misma piedra sin aprender de la experiencia vivida con relación a las alegaciones previas al acta.

En efecto, ya ubicados en el momento de emitir la liquidación, nuevamente su precipitada actuación le impidió valorar las segundas de las alegaciones, esto es, las previas a la liquidación. En otras palabras, en lugar de reparar en la eventualidad de que, sobre la base de lo experimentado con las alegaciones previas al acta, las otras alegaciones, es decir, las previas a la liquidación, pudieran haberse presentado del mismo modo -esto es, por correo postal y el último día del plazo, como también así acaeció- emitió la liquidación tributaria el 20 de julio de 2012, siendo que las alegaciones habían sido presentadas también por correo el 17 de julio de 2012.

En esta ocasión, ciertamente la Administración esperó un plazo de tiempo más dilatado (3 días), sin embargo, como se infiere del auto de Admisión y del propio contenido de la resolución del TEAC recurrida en la instancia, estas segundas alegaciones tuvieron entrada en el Registro general de documentos de la Delegación Especial de Madrid el mismo 20 de julio de 2012 (a las 13 horas), lo que significa que, más allá de la hora concreta en el que entrara dicho escrito o se dictara el acuerdo de liquidación, la Administración tenía en su poder tales alegaciones en la misma fecha en que emitió la liquidación.

Por tanto, una mera consulta al referido registro administrativo le hubiera permitido constatar que las alegaciones previas a la liquidación habían sido recibidas el mismo día en que se emitió la liquidación.

4. Desde esta perspectiva no cabe compartir la argumentación contenida en la resolución del TEAC, cuando expresa lo siguiente:

Por tanto, la inspección ha actuado en todo momento siguiendo el procedimiento legalmente establecido, preservándose el derecho a la defensa del obligado tributario, debiéndose tener en cuenta que la interesada presentó su escrito en Correos y el último día del plazo para presentarlo, siendo materialmente imposible que las alegaciones tuvieran entrada ese mismo día en el órgano inspector."

[...]

El acto administrativo de liquidación se dictó y notificó una vez transcurrido el plazo de alegaciones sin tener constancia de su presentación y respetando el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras que finalizaba el 29-07-2012, presentando la interesada su escrito, como hemos señalado antes, en correos y el último día del plazo para presentarlo (17 de julio), teniendo entrada las alegaciones en la Delegación Especial de la AEAT de Madrid el 20-07-2012 a las 13 horas, es decir, como se ha indicado, una vez finalizado el plazo de alegaciones y el mismo día que la DCGC dicta el acuerdo de liquidación.

Debe concluirse que la actuación inspectora fue conforme a derecho y diligente, siendo plenamente válido y eficaz el acuerdo de liquidación dictado en 20 de julio de 2012.

En cuanto a la vulneración del trámite de audiencia previo a la firma del acta lo primero que debemos señalar es que no se ha producido omisión del mismo y la valoración de las alegaciones y pruebas aportadas se han efectuado en el acuerdo de liquidación debido a que las mismas se presentaron en correos y tuvieron entrada en el registro general de documentos de la DCGC un día después de la firma de las actas por lo que ninguna indefensión se ha causado a la reclamante."

Un razonamiento como el que se acaba de transcribir priva al contribuyente de su derecho a que tales alegaciones sean valoradas por la Administración en los casos en que las presente por correo postal el último día de plazo.

A mayor abundamiento, en este supuesto particular, si el plazo máximo para notificar la liquidación vencía el día 29 de julio (como recoge la propia resolución del TEAC), existía margen para tener en consideración dichas alegaciones pues -insistimos-, estaban ya a disposición de la Administración el 20 de julio de 2012.

Pero, con independencia de lo anterior, la Administración estaba obligada a valorar ambos escritos de alegaciones del contribuyente, incluso, aunque ello hubiera determinado que la notificación de la liquidación se produjera excedido el plazo máximo establecido. Dicha circunstancia, determinante del riesgo de prescripción, en modo alguno puede operar contra el contribuyente.

5. En el presente caso -reiteramos, una vez más-, no se discute que la entidad recurrente presentara las alegaciones el último día del plazo a través de correo postal.

Tal actuar del contribuyente en modo alguno es reprochable pese a que el abogado del Estado parezca empañarlo al hacer referencia a que resulta exigible de los contribuyentes una actuación conforme al principio de buena fe.

En opinión de esta Sala Tercera, ese discurso resulta improcedente sin que, además, la sentencia cuestione la presentación temporánea de ambos escritos de alegaciones al reconocer, precisamente, que las alegaciones se presentaron dentro de plazo.

Al fin y al cabo, más allá de la mera pauta instrumental que comporta el establecimiento de plazos en cualquier procedimiento, el reconocimiento al máximo nivel normativo del "procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos" - art 105.c) CE - supone que los plazos se presenten como expresión real y tangible de la garantía de los derechos de los ciudadanos ( sentencia del Tribunal Supremo 1280/2019, de 30 de septiembre, rca, 6276/2017, ECLI:ES:TS:2019:3037).

Por tanto, en este escenario ninguna duda cabe deslizar sobre la actuación del contribuyente por el hecho de que presentara sus alegaciones el último día del plazo por correo, pues el ordenamiento jurídico le habilitaba a ello - art. 38.4.c) de la entonces vigente Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, "BOE" núm. 285, de 27 de noviembre, ("LRJAPyPAC"), sin que, en aquel momento rigiera la obligación de relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas, como acontece en la actualidad en los casos previstos en el art 14.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, "BOE" núm. 236, de 2 de octubre, ("LPACAP").

Da la impresión de que la Administración está sugiriendo que, para que tales alegaciones puedan ser valoradas sin exceder el plazo legalmente establecido, sería reclamable una cierta anticipación por parte del contribuyente o, peor aún, la renuncia a parte del plazo legalmente establecido o, en fin, de acudir a la presentación postal, a haber "avisado" a la Administración sobre el depósito por correo de sus alegaciones.

En efecto, la Administración parece escudarse en que no le dio tiempo a valorar las alegaciones de la recurrente porque las presentó en el último día del plazo concedido, existiendo el riesgo -esto no es una conjetura, sino que es una circunstancia expresamente proclamada por la sentencia recurrida- de prescripción del derecho a liquidar.

Así, el TEAC parece imputar cierta responsabilidad a la recurrente, cuando llama la atención sobre la circunstancia "que la interesada presentó su escrito en Correos y el último día del plazo para presentarlo, siendo materialmente imposible que las alegaciones tuvieran entrada ese mismo día en el órgano inspector", pretendiendo explicar, más adelante, que la valoración de las alegaciones y pruebas aportadas (se está refiriendo a las alegaciones y pruebas previas al acta) no se pudo efectuar en su momento sino, posteriormente, en el acuerdo de liquidación "debido a que las mismas se presentaron en correos y tuvieron entrada en el registro general de documentos de la DCGC un día después de la firma de las actas."

6. En este sentido, tampoco cabe aceptar la argumentación de la sentencia recurrida que, tras reconocer que Ferrovial formuló en plazo sus alegaciones y que "indudablemente [...] no cabe considerar correcto el actuar de la Administración porque extendió el acta y la liquidación de manera precipitada y prematura, sin dar tiempo a tener en su poder las alegaciones", entiende que "[u]na elemental cortesía hubiera exigido no precipitarse y atender a las alegaciones formalizadas en plazo, o, al menos, comprobar, si se habían presentado o no. Desde luego la precipitación con que se actuó podría interpretarse como hace la demanda: no se esperó a recibir tales alegaciones porque había dudas sobre la normal duración del procedimiento y se podría correr el riesgo de prescribir el derecho de la Administración a liquidar."

Evidentemente, no es un tema de cortesía sino de estricto cumplimiento de la legalidad; una legalidad que no admite reproches frente al contribuyente que ejerce su derecho a presentar por correo sus alegaciones el último día del plazo; una legalidad que, en consecuencia, contempla que la Administración las reciba por dicho conducto, de manera que, por exigencias del derecho al procedimiento administrativo debido y del principio de buena administración, la Administración está obligada a prever, -precisamente como apuntó el TEAC en su resolución- que resulta materialmente imposible que los escritos de los contribuyentes así presentados lleguen a la Administración el mismo día.

7. Desde esta perspectiva, el principio de buena administración aborrece clamorosamente un proceder como el que muestra el asunto enjuiciado, pues la efectividad de dicho principio comporta una indudable carga obligacional para los órganos administrativos a los que se les impone la necesidad de someterse a las más exquisitas exigencias legales en sus decisiones, también en las de procedimiento (sentencia de 3 de diciembre de 2020, rca. 8332/2019: ECLI:ES:TS:2020:4161).

Dado el contexto que rodea este asunto, el principio de buena administración, como pauta interpretativa irrenunciable del derecho al proceso debido, tiene una proyección evidente.

En efecto, no cabe afirmar que la Administración eludiese norma jurídica alguna por no esperar, constatar o comprobar la presentación por correo de las alegaciones. Como hemos dicho, la ley no le obliga a ello; sin embargo, el contexto de esa regularidad procedimental también le impone un comportamiento conductual acorde con los principios constitucionales y con la propia lógica del procedimiento administrativo. En alguna ocasión hemos apuntado -así, en sentencia 430/2020 de 18 de mayo de 2020, rca. 6850/2018, ECLI:ES:TS:2020:966- que la mera observancia estricta de procedimientos y trámites no es suficiente para evitar eventuales disfunciones derivadas de la actuación administrativa o consecuencias absurdas o irracionales.

Pues bien, es evidente que dictar un acto al día siguiente de terminar el plazo para presentar las correspondientes alegaciones, comporta la posibilidad de cercenar de raíz la efectividad del trámite cuando, como aquí ha ocurrido, dichas alegaciones se presentaron por correo postal siendo materialmente imposible que entrasen en las dependencias de la Administración Tributaria el mismo día en que se presentaron. Tampoco tiene justificación que la Administración emitiera la liquidación sin valorar las alegaciones del recurrente cuando, conforme se ha expuesto, en la misma fecha se habían recibido en el registro administrativo.

Teniendo en consideración el conjunto de las circunstancias descritas, las graves omisiones procedimentales consistentes en no valorar -en el ámbito en el que debieron considerarse- tanto las alegaciones previas al acta como las alegaciones previas a la liquidación, determina la nulidad en las actuaciones tributarias impugnadas en instancia al privar al contribuyente, de forma manifiesta, de la posibilidad de un ejercicio efectivo de su derecho a la defensa.

8. Advertíamos anteriormente que la existencia o no de una indefensión real y efectiva es indiciaria de la necesidad de proclamar la nulidad de las actuaciones.

En el supuesto enjuiciado, tan evidentes omisiones provocan un efecto sistémico que llega a alcanzar el acto mismo de la liquidación tributaria. En efecto, la no observancia de los derechos del contribuyente comporta, en este caso, una manifiesta infracción del derecho al procedimiento administrativo debido, al invalidar la funcionalidad de unos trámites que materializan derechos básicos de aquél.

En suma, hasta en dos ocasiones la Administración ni siquiera consideró la posibilidad de que sus eventuales alegaciones se hubiesen presentado por correo, no constando diligencia ni comprobación alguna -ni siquiera razonamientos o explicaciones al respecto- sobre su recepción en las siguientes horas o días al vencimiento del plazo establecido para su presentación.

Desde una perspectiva formal, hemos visto que la no consideración de las alegaciones de la entidad contribuyente presenta en este caso una especial gravedad, dado que las segundas alegaciones obraban ya en poder de la Administración el mismo día en que emitió la liquidación y, además, en dicho momento la Administración era perfectamente consciente de que se había producido ya un decalaje temporal en la recepción de las primeras alegaciones.

Desde el punto de vista material, se observa también que la preterición del trámite de audiencia y alegaciones supera la mera dimensión formal, por cuanto, atendidas las circunstancias concurrentes, en modo alguno cabe descartar la existencia de una indefensión real y efectiva para la entidad contribuyente pues, pese a presentar en plazo sus alegaciones, tanto las previas al acta como las previas a la liquidación, su posición, esto es, su argumentación y, en definitiva, su defensa, ni siquiera fue tenida en consideración por la Administración, ante la precipitación con la que actuó, como evidencia la propia sentencia recurrida.

9. Avanzando más, además de no ser posible excluir la posibilidad de la indefensión, ciertamente, por las razones concurrentes cabe presumir que se ha producido la misma ante la ya constatada invalidez funcional de los trámites de alegaciones y audiencia, provocada por la propia Administración. De esta manera, la Administración Tributaria no puede invocar su propia torpeza, premisa positivada en el artículo 115.3 de la Ley 39/2015 de Procedimiento Administrativo ("Los vicios y defectos que hagan anulable un acto no podrán ser alegados por quienes los hubieren causado") para, a continuación, exigir del contribuyente que demuestre la indefensión.

Y si tales trámites, repetidamente desconocidos por parte de la Administración, persiguen afianzar la posición del contribuyente que se encuentra sometido a un procedimiento de inspección, la consecuencia que se deriva es la de que no cabe reclamar de ese contribuyente que acredite que no sufrió indefensión siendo la Administración infractora la que debería haber justificado que, esa reiteración de graves incumplimientos no generó indefensión al interesado.

10. Recapitulando, estamos ante la constatación de un verdadero desprecio al trámite procedimental, una abrogación funcional del procedimiento y, por extensión, del derecho al procedimiento administrativo debido, que ha generado una indefensión real en la parte recurrente, constitutiva de un supuesto de nulidad de pleno derecho, a tenor del art. 217.1.e) LGT.

**Noveno.** *Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso*

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, daremos respuesta a la segunda de las cuestiones de interés casacional, explicitadas en la parte dispositiva del auto de Admisión, declarando lo siguiente:

En las circunstancias del presente caso, es nula de pleno derecho la liquidación practicada sin valorar las alegaciones previas del contribuyente, presentadas en tiempo y forma, precedida de la extensión de un acta en disconformidad en la que tampoco se valoraron sus alegaciones ni los documentos aportados, al resultar absolutamente ineficaces cada uno de estos trámites, concebidos como una garantía real del contribuyente, y cuya efectividad debe preservar la Administración en el seno de las actuaciones tributarias, a la luz del derecho al procedimiento administrativo debido, interpretado conforme al principio de buena administración.

En tales circunstancias, debe presumirse la existencia de una indefensión material, incumbiendo acreditar a la Administración, en consecuencia, que la misma no se produjo.

La sentencia impugnada resulta contraria a esa doctrina y, en consecuencia, debe ser casada y anulada.

Asimismo, conforme a todo lo anteriormente expuesto, debemos estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 176/2015, interpuesto por la representación procesal de FERROVIAL, S.A contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central 8 de enero de 2015 desestimatoria de la reclamación económico-administrativa núm. 5085/2012, resolución que anulamos, así como las resoluciones de las que trae causa, en particular, el acuerdo de liquidación de 20 de julio de 2012 de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006.

**Décimo.** *Costas.*

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. En cuanto a las costas de la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1. Declarar la doctrina del presente recurso, expresada al Fundamento de Derecho Noveno de esta sentencia.

2. Estimar el recurso de casación 3720/2019 interpuesto por la representación procesal de sociedad FERROVIAL, S.A., contra la sentencia dictada el 25 de febrero de 2019 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 176/2015, sentencia que se casa y anula.

3. Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 176/2015, interpuesto por la representación procesal de FERROVIAL, S.A contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de enero de 2015, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa núm. 5085/2012, resolución que anulamos, así como las resoluciones de las que trae causa, en particular, el acuerdo de liquidación de 20 de julio de 2012 de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006.

4. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación ni sobre las de la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.