

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 17 Jun. 2010,  
rec. 2035/2005

Ponente: Martín Timón, Manuel.  
Nº de Recurso: 2035/2005  
Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA  
Tipo de recurso de la resolución: CASACION

PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO. Recurso de alzada. Se confirma su extemporaneidad. La fecha de notificación al Director General del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, es la de entrada de la comunicación en la Delegación Regional de la AEAT, sin que frente a ello puedan oponerse consideraciones tales como complejidad de servicios, volumen de trabajo o cualquier otra similar, que no son propias de los principios que deben regir las comunicaciones inter-órganos de un mismo Departamento y que, en cualquier caso, no pueden perjudicar al contribuyente tanto más cuanto que el mismo cuenta con la confianza legítima que deriva de haber recibido una resolución del TEAR que resulta favorable a sus intereses. INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA. Actuaciones inspectoras. Formalización de un acta previa, por concurrir los requisitos necesarios para ello. No ha existido actuación administrativa tendente a lograr una interrupción del plazo de 6 meses de paralización de las actuaciones.

Normativa aplicada

#### TEXTO

En la Villa de Madrid, a diecisiete de Junio de dos mil diez

#### SENTENCIA

Visto por la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, compuesta por los Excmo. Sres. que figuran al margen, el presente recurso de casación número 2035/2005, interpuesto por Dª María Luisa Sánchez Quero, Procuradora de los Tribunales, en nombre de Dª Sacramento, contra la sentencia de la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 20 de enero de 2005, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 217/2002, en materia de liquidación por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del ejercicio de 1989.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** La Inspección de los Tributos de la Delegación de Castellón, de la Agencia Tributaria, con fecha 28 de diciembre de 1995, formalizó a la hoy recurrente, acta previa modelo A02, firmada en disconformidad, con el número NUM000, por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1989 en la que se modificaba la base imponible declarada, al considerar que las ventas de acciones de la sociedad Aznar, S.A., realizadas en el ejercicio, y por las que se habían declarado las disminuciones de patrimonio que se especificaban en el acta, habían dado lugar realmente a un incremento de patrimonio de 273.804.198 ptas.

La Inspección propuso liquidación, por importe total de 437.369.241 ptas. (2.628.642,08 €), comprensiva de cuota, intereses de demora y sanción.

Seguida la tramitación reglamentaria, en el correspondiente informe ampliatorio al acta, se hizo constar, que la Inspección fundamentaba su propuesta en que las acciones objeto de venta correspondían a una sociedad de la que la parte hoy recurrente, o

su familia (siempre un número reducido de personas), habían sido siempre accionistas; las compraventas de acciones se habían realizado a partir de 1987 en las Bolsas de comercio (luego de Valores) de Valencia y Bilbao; la totalidad de las operaciones realizadas a través de la Bolsa habían tenido lugar, durante más de tres años, entre miembros de la familia propietaria de la empresa o con cinco sociedades dominadas por ellos, nunca había participado un tercero no deseado; la forma de contratación en Bolsa había sido en todas y cada una de las operaciones, la de las "aplicaciones", esto es, todas eran "coincidencias" en el mismo agente intermediario; no se cumplía la norma fundamental de acceso a las Bolsas, cual es la del número de socios mínimo, siendo conscientes los propietarios en todo momento y tampoco se habían cumplido los requisitos mínimos de frecuencia y volumen de contratación en bolsa.

Los hechos anteriores llevaron a la Inspección a concluir que se había hecho cotizar en Bolsa de forma ficticia, las acciones objeto de enajenación, manipulando las cotizaciones y fijando unos valores de enajenación lo suficientemente bajos para que no se pusieran de manifiesto plusvalías. Sin embargo, habida cuenta del elevado valor teórico de los títulos vendidos, se entendía que lo realmente producido era una simulación en la fijación del precio de venta, con fines exclusivamente fiscales.

Posteriormente, tras las alegaciones de la interesada, el Inspector Regional dictó acuerdo, de fecha 30 de mayo de 1996, rectificando la propuesta en el Acta en los siguientes términos: 155.181.043 ptas. (932.656,85 €) en concepto de cuota, 96.760.693 ptas. (581.543,48 €) por intereses de demora y 93.108.625 ptas. (559.594,11 €) en concepto de sanción, integrando una deuda tributaria de 345.050.361 ptas. (2.073.794,44 €).

**SEGUNDO.-** No conformándose con la expresada liquidación, el sujeto pasivo formuló contra ella reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, el cual, en resolución de 29 de diciembre de 1998, estimó parcialmente la misma y anuló la liquidación, considerando:

1º)Que, efectivamente, la venta de acciones de la entidad Aznar, S.A. se había llevado a cabo en operaciones previamente programadas y a precio convenido, por lo que debía considerarse que las referidas operaciones lo eran de enajenación de acciones admitidas a cotización oficial fuera de la bolsa y directamente entre partes, siendo de aplicación el artículo 9.1 del Real Decreto 1849/19809, de 5 de septiembre, a la sazón vigente, que establecía: "No se reputará contratación bursátil a ningún efecto las operaciones a precio convenido ni aquéllas en que no se cumplan los requisitos de los artículos quinto, sexto y séptimo. Dicha circunstancia se hará constar en la póliza o documento acreditativo de la propiedad de la transmisión".

2º)Que a pesar ello, faltaba en el expediente la demostración de la separación del precio efectivo respecto al que hubieran convenido partes independientes, citándose la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de abril de 1991.

3º)Que, sin embargo, el acta tenía el carácter de "previa".

**TERCERO.-** La resolución del TEAR fue recurrida en alzada por el sujeto pasivo ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, si bien que discrepando exclusivamente de la calificación de previa del acta incoada y aceptando la resolución impugnada en todo lo demás.

**CUARTO.-** Pero además, tras recibirse en la Agencia Estatal Tributaria, copia de la resolución del TEAR, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, por escrito presentado ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en 4 de marzo de 1999, interpuso recurso ordinario de alzada manifestando no considerar ajustada a Derecho aquella y solicitando le fuera puesto de manifiesto el expediente para formulación de alegaciones.

Posteriormente, en escrito presentado en 14 de mayo de 1999, se formularon alegaciones en las que se puso de manifiesto:

1º)Que el artículo 20.8.b) de la Ley 44/1978, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, redactado para los ejercicios 1988, 1989, 1990 y 1991, según las Leyes 33/1987 (artículo 86), 37/1988 (artículo 80), 5/1990 (artículo 9) y Real Decreto Ley 5/1990 (artículo 3), respectivamente, establece "*En la enajenación de valores mobiliarios que no coticen en Bolsa, representativos de participaciones en el capital de sociedades, el incremento o disminución patrimonial se computará por la*

*diferencia entre el coste medio de adquisición y el importe real efectivamente percibido, deducidos, en su caso, los gastos originados por la transmisión que corran a cargo del vendedor.*

*No obstante, cuando el citado importe real no se corresponda con el que habrían convenido entre partes independientes en condiciones normales de mercado, la Administración considerará como valor de enajenación el mayor de los dos valores siguientes:*

*a) El teórico resultante del último Balance aprobado.*

*b) El que resulte de capitalizar al tipo del 8 por 100 el promedio de los beneficios de los tres últimos ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances."*

2º) Que el T.E.A.R. de Valencia interpretaba la norma anterior en el sentido de qué para demostrar que el precio real no se corresponde con el que hubieran convenido entre partes independientes en condiciones normales de mercado, es necesario llevar a cabo una valoración de las acciones.

3º) Que sin embargo, el Departamento no compartía el criterio mantenido por el T.E.A.R. de Valencia, pues el TEAC, en la resolución de 9 de abril de 1991 no exigía la realización de una valoración o peritaje de las acciones que determinara un valor de las mismas diferente del convenido entre las partes, sino que lo que requería era quedar acreditado en el expediente por cualquier medio que el valor declarado no coincidía con el que libremente convendrían entre partes independientes.

De esta forma, siempre que por algún medio, cualquiera que fuera éste, la Inspección probara que el precio pactado en la transmisión de las acciones no coincidía con el que convendrían partes independientes, y a efectos de determinar el incremento o disminución patrimonial, procedía considerar que la transacción de las acciones se había realizado por el mayor de los dos valores contemplados en la norma.

4º) Que en el caso controvertido era patente la falta de correspondencia entre el valor consignado en los documentos de compraventa y el que partes independientes hubieran satisfecho en el caso de que las indicadas acciones se hubieran ofertado en el libre mercado de la Bolsa. A tal efecto, se señalaba que en el informe ampliatorio emitido por el actuario consta debidamente acreditado que el valor consignado por las partes en las transacciones efectuadas no guarda relación alguna con los valores deducidos de los balances de la sociedad, ni tampoco con la evolución de los resultados obtenidos y declarados por la misma en los ejercicios comprobados. "En efecto, la evolución contable de la sociedad AZNAR, S.A. es totalmente divergente con la cotización fijada discrecionalmente por el grupo familiar en un primer momento, y posteriormente de forma programada por una entidad bancaria gestora de patrimonios. Así, el valor teórico según balance va ascendiendo desde las 4.529,75 ptas./acción en 1985 hasta las 7.564,42 ptas./acción en 1990; y el valor de capitalización desde las 4.324,51 ptas./acción de 1985 a las 11.258,06 ptas./acción de 1990. Sin embargo, el valor declarado en las ventas efectuadas asciende aproximadamente a la cantidad de 2.000 ptas./acción". "Por último, no puede olvidarse que la fijación del precio viene determinado a partir de junio de 1990 por la antes referida entidad bancaria, que cursa las órdenes oportunas al agente de cambio y bolsa correspondiente, sobre las operaciones a efectuar, las partes intervinientes, la fecha de las operaciones y el precio al que han de realizarse las mismas. Resulta evidente que la determinación de un precio de las acciones que produce disminuciones de patrimonio al vendedor, cuando además dicho precio se fija no por el propio interesado sino por el gestor de su patrimonio y cuando, además, dicho precio no guarda relación alguna con el valor que las acciones tienen a tenor del balance de la sociedad y de los beneficios generados por la entidad en los sucesivos ejercicios, dicho valor resulta discordante del que convendrían entre partes independientes en condiciones normales de mercado."

5º) Que una vez apreciada la divergencia entre los valores de contratación y convenido entre partes independientes, procedía la aplicación de las consecuencias previstas en la propia norma, esto es, la determinación del incremento patrimonial considerando como valor de enajenación el que resultara mayor de entre el deducido del balance de la sociedad y el de capitalización de

beneficios, que había sido la forma de operar en la liquidación impugnada.

Con base a lo razonado en el escrito de alegaciones, se solicitaba la anulación de la resolución recurrida y se declare ajustado a Derecho el acto de liquidación dictado por el Inspector Jefe.

QUINTO.- Previa acumulación de expedientes, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 23 de enero de 2002 estimó el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, de la Agencia Tributaria y revocó la resolución recurrida, confirmando la liquidación practicada; en cambio, desestimó el recurso de alzada formulado por D<sup>a</sup>. Sacramento .

SEXTO.- La representación procesal de D<sup>a</sup>. Sacramento interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución reseñada en el anterior Antecedente, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y la Sección Segunda de dicho Organismo Jurisdiccional, que lo tramitó con el número 217/2002, dictó sentencia, de fecha 20 de enero de 2005 , con la siguiente parte dispositiva: " FALLO: En atención a lo expuesto y en nombre de su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido: ESTIMAR EN PARTE el recurso contencioso-administrativo formulado por la Procuradora, D<sup>a</sup>. María Luisa Sánchez Quero, en nombre y representación de DOÑA Sacramento , contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de enero de 2002, a que ya se ha hecho mención, referente a liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1989, y en consecuencia, ANULAR la resolución impugnada y la liquidación de que trae causa en lo relativo al cálculo de los intereses de demora, CONFIRMANDO en todo lo demás la resolución recurrida por su conformidad a Derecho.

*Sin imposición de costas."*

SEPTIMO.- D<sup>a</sup> María Luisa Sánchez Quero, en nombre de D<sup>a</sup>. Sacramento , preparó recurso de casación contra la sentencia a que acabamos de hacer referencia y tras tenerse por preparado, lo interpuso por escrito presentado en el Registro General de este Tribunal Supremo, en 21 de abril de 2005, en el que solicita se dicte sentencia casando la recurrida, para dictar otra en la que resuelva conforme a lo dispuesto en el artículo 95.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 13 de julio de 1998 .

OCTAVO.- Por su parte, el Abogado del Estado se opuso al recurso de casación por escrito presentado en 13 de junio de 2006, en el que solicita sentencia desestimatoria con costas.

NOVENO.- Habiéndose señalado para deliberación y votación la audiencia del día nueve de junio de 2010 , en dicha fecha tuvo lugar referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Martín Timón, Magistrado de la Sala

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La Sentencia resuelve las cuestiones planteadas por la parte actora, tanto formales, como de fondo, partiendo de que " *ya se ha pronunciado, en diversas ocasiones, en relación con la operación de compraventa de acciones que ahora nos ocupa y que dio lugar a la tramitación de las correspondientes actas previas y a la práctica de las liquidaciones pertinentes, mediante diversas sentencias en que se enjuiciaban actos administrativos coincidentes en lo sustancial con los que aquí se examinan, en virtud de recursos promovidos por la recurrente o por otros socios de la sociedad Aznar, S.A., en que se planteaban idénticas pretensiones, fundadas en los mismos motivos y razonamientos que los que aquí sustentan la demanda de la parte recurrente y que dieron lugar, todos los recursos, a su estimación parcial -en el particular extremo del cálculo de los intereses de demora- mediante diversas sentencias, una de las cuales es, precisamente, la que por haberse dictado en un recurso tramitado preferentemente, el 1313/01, determinó la suspensión del presente proceso"* .

En atención a tales consideraciones, se remite íntegramente a los Fundamentos Jurídicos de la sentencia de 20 de Enero de 2005,

dictada en el reiterado recurso 217/02 .

Por lo que respecta a las cuestiones formales suscitadas en la demanda, se afirma en la Sentencia:

*"CUARTO. Sobre la extemporaneidad del recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, de lo actuado en el expediente administrativo, se desprenden los siguientes hechos: 1) Que con fecha 29 de diciembre de 1998, el TEAR de Valencia se pronunció sobre la reclamación económico-administrativa formulada por la Sra. Sacramento; 2) Que la notificación de esa resolución se practicó a la interesada en fecha 18 de febrero de 1999; 3) Que con fecha de 2 de febrero de 1999 tuvo entrada en el Registro de la Delegación de Hacienda de Madrid la notificación de la resolución del TEAR; 4) Que en fecha de 26 de febrero de 1999, dicha resolución fue notificada al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria; 5) Que contra la resolución del TEAR, la Sra. Virginia interpuso recurso de alzada dentro del plazo reglamentario, mientras que el Director del Departamento presentó escrito anunciando la interposición del recurso ordinario de alzada en fecha 4 de marzo de 1999; 6) Que del recurso de alzada interpuesto por el Centro directivo se dio traslado a la recurrente, quien formuló alegaciones; y 7) Que mediante providencia de fecha 24 de septiembre de 2.001, se procedió a la acumulación de los expedientes.*

*En relación con la extemporaneidad del recurso de alzada, si bien es cierto que con fecha de 2 de febrero de 1999 tuvo entrada en la Delegación de Hacienda de Madrid la notificación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional, se ha de indicar que la recepción de la notificación por parte del órgano legitimado para interponer el recurso de alzada, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Tributaria, al amparo de lo dispuesto en el art. 120.1 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas de 1996 , se produjo en fecha 26 de febrero de 1999. A ello debe añadirse el plazo del trámite previsto en el art. 103 del citado Reglamento , según el cual: "cuando los Tribunales Regionales y Locales dicten resoluciones, en única o primera instancia, por las que se estime la reclamación, en todo o en parte, remitirán en el plazo de cinco días una copia de la resolución dictada a los órganos legitimados para recurrir de acuerdo con los artículos 120 y 126 del Reglamento ". Por último, estos preceptos se han de poner en relación con el art. 19.2 de la Ley 30/92 , la eficacia de las "comunicaciones" entre órganos administrativos se hace depender de la "recepción", al establecer que "las comunicaciones entre los órganos administrativos podrán efectuarse por cualquier medio que asegure la constancia de su recepción".*

*Por otra parte, debe señalarse que, el art. 121.1 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo , por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, dispone: "El recurso de alzada se interpondrá ante el Tribunal Regional o Local que hubiera dictado la resolución que se recurra, en el plazo improrrogable de quince días, contado desde el siguiente al de su notificación o comunicación a que se refieren los artículos 102 y 103 de este Reglamento ".*

*El contenido del escrito de interposición del recurso de alzada debe reunir una serie de requisitos, conforme establece el art. 123.1 del citado Reglamento , pues en él "deberá exponer el recurrente los motivos en que se funde", pudiendo "acompañar los documentos que estime pertinentes", precisando el precepto "sin que en la segunda instancia sea procedente la puesta de manifiesto del expediente para alegaciones", salvo las excepciones previstas en el apartado 2, del artículo anterior y en el apartado 2 , del artículo siguiente", de forma que "después de la presentación de este escrito no se admitirá documento alguno y el Tribunal mandará devolver de oficio los que se presenten, sin ulterior recurso".*

*En el presente caso, como se desprende de lo actuado en el expediente administrativo, y así se recoge en la resolución impugnada, la resolución dictada por el TEAR de Valencia, en fecha 29 de diciembre de 1998, estimatoria en parte de la reclamación económico-administrativa interpuesta por el ahora recurrente, fue notificada al interesado en 18 de febrero de 1999, y en fecha de 26 de febrero de 1999, al Director del Departamento. Con fecha 4 de marzo siguiente, el Director del Departamento de Inspección de la A.E.A.T. presenta escrito de anuncio de interposición del recurso de alzada, limitándose a manifestar que consideraba no ajustada a derecho la resolución, siendo en escrito de 14 de mayo de 1999 en donde invoca los motivos jurídicos*

de impugnación, vía alegaciones, escrito del que se da traslado al recurrente, que es contestado por escrito de 2 de julio de 1999.

De la narración de estos hechos se aprecia que la interposición del recurso de alzada está dentro del plazo reglamentario, si bien el escrito en el que se formalizó debió de subsanarse al adolecer de uno de los requisitos exigidos, conforme dispone el art. 50 del Reglamento de Procedimiento de 1996, en relación con el artículo 71 de la Ley 30/92. Sin embargo, la posible indefensión se subsanó por la formalización del escrito de alegaciones, que presentaron las partes intervinientes. En este sentido, la Sala entiende que la interposición del recurso no era extemporánea, resolviéndose en la resolución impugnada las cuestiones planteadas en los escritos de alegaciones. Por ello, se han de desestimar los motivos invocados en relación con esta alegación.

Por otra parte, al incumplimiento de los plazos dentro del régimen interno de la Administración, relativos a comunicaciones, no se le pueden atribuir los efectos invalidantes que patrocina el recurrente, al amparo de lo establecido en el art. 63.3 de la Ley 30/92, según el cual: "la realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas sólo implicará la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo", pues, primero, no ha producido indefensión al recurrente, y segundo, las normas reglamentarias reguladoras del recurso de alzada no atribuyen a dichos plazos la relevancia pretendida, al no tratarse de unos plazos determinantes del nacimiento o extinción de derechos, sino que deja intactas las perspectivas jurídicas de los recurrentes.

Además de lo anterior, las sentencias del Tribunal Supremo que la recurrente cita en su escrito de conclusiones vienen referidas a situaciones de hecho diferentes a la que en este proceso se enjuicia, pues en la de 21 de enero de 2002, la extemporaneidad del recurso de alzada que se declaraba en la sentencia dictada en la instancia -precisamente por esta Sala y Sección- era la consecuencia de la inactividad reiterada de la Administración Tributaria a la hora de dar respuesta a la prueba documental acordada de oficio por el Tribunal, a fin de determinar la fecha de entrada en el Ministerio de Economía y Hacienda de las comunicaciones relativas a las resoluciones estimatorias dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Madrid, recepción de la que no había constancia y que, después de intentada para mejor proveer, permaneció sin determinar merced al silencio de la Administración.

En la sentencia de 26 de abril de 2004 se aborda también un caso diferente al actualmente enjuiciado, pues se refiere también a la falta de constancia expresa de la fecha de recepción de la comunicación, así como a la falta de notificación al órgano administrativo impugnante, la Dirección General del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, pues aquéllas se remitieron indebidamente a otro centro directivo, la Dirección General de Coordinación de las Haciendas Territoriales, dato éste que no podía tener la relevancia que en el recurso de casación le atribuye el Abogado del Estado a la hora de computar el plazo de ejercicio del recurso."

Por último, la Sentencia, de un lado, en cuanto a la cuestión de los intereses de demora, sigue la doctrina que sentara esta Sala en la de 30 de octubre de 1997 y entiende que debe aplicarse el tipo vigente en cada uno de los ejercicios que integran el periodo de liquidación, según lo dispuesto en la Ley 25/1995, de 20 de julio, y de, otro, confirma la sanción impuesta por la Administración, al entender que no procede la aplicación del artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria.

SEGUNDO.- Frente a la sentencia impugnada, la parte recurrente opone en su recurso de casación diecisiete motivos, de los cuales, los dos primeros se amparan en el artículo 88.1 c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio y el resto en el artículo 88.1 d) de la misma Ley. En tales motivos se alega:

1º) Violación de lo dispuesto en los artículos 24.1 de la Constitución, 33.1 y 67.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, por incongruencia interna de la sentencia, al entender la parte recurrente que no existe la necesaria conexión entre la normativa aplicable y la decisión judicial, incurriendo en manifiestas contradicciones a lo largo de los distintos Fundamentos Jurídicos; en particular, se señala que en unos casos se afirma que no existe simulación y en otros que existió tal negocio anómalo.

2º) Violación de los mismo preceptos, en razón a entender que la sentencia incurre también en incongruencia omisiva o "ex



silencio", al no responder a la cuestión planteada de la doble imposición que supone la liquidación, al no considerar como valor de adquisición en las sucesivas transmisiones el valor de comprobado en la compraventa previa.

3º) Infracción de los artículos 40.1 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Reclamaciones Económico-Administrativas, y artículo 113.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, lo que sirva para sostener que las resoluciones del TEAR y TEAC son incongruentes al no corresponderse con las alegaciones formuladas ante ellos.

4º) Infracción del artículo 40.3 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Reclamaciones Económico Administrativas, por entender que tanto el TEAR como el TEAC incurrieron en incongruencia "extra petita", al resolver sobre cuestiones no planteadas en la reclamación o en el recurso, sin conceder trámite para alegaciones.

5º) Infracción de los artículos 9.3 de la Constitución, 37 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo y 121 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Reclamaciones Económico Administrativas y 3 y 9 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, al estimarse que el recurso de alzada no se interpuso por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria en el plazo de quince días, que deben contarse desde el día 2 de febrero de 1999, en que la resolución del TEAR tuvo entrada en la Delegación de la AEAT en Madrid.

6º) Con carácter subsidiario respecto del motivo anterior, infracción de los artículos 9.3 de la Constitución, 37 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo y artículos 103 y 121 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas y 3 y 19.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, así como la doctrina sentada en las Sentencias de esta Sala de 21 de enero de 2002, 26 de enero y 26 de abril de 2004, a cuyo tenor el plazo máximo de interposición de los recursos de alzada a interponer por el Director General del Ramo no puede exceder de la suma de cinco días, plazo éste de remisión por el TEAR de las resoluciones estimatorias, más el tiempo en que se recibe la comunicación de dicho tipo de resoluciones, más quince días.

7ª) Infracción de los artículos 9.3 de la Constitución, 50 y 123 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas y 3.1 y 71 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

8º) Infracción de los artículos 9.3 de la Constitución, 120.2.a) de la LGT de 1963 y 11.5 y 31.1 del RGIT de 1986, así como del artículo 54.1.f) de la Ley 30/1992, en la medida en que las actuaciones inspectoras, que empezaron con carácter y alcance general, debieron concluir con una regularización completa de la situación tributaria del obligado.

9º) Infracción de los artículos 9.3 de la Constitución y 50 del RGIT de 1986, en la medida en que las actas suscritas no deben tener el carácter de previas.

10º) Infracción de los artículos 20.8. a) y b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según redacción dada por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, y 57 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, puesto que no pueden desconocerse los Acuerdos adoptados por las Juntas Sindicales de los Ilustres Colegios de Agentes de Cambio y Bolsa de Bilbao y Valencia, de 12 de enero de 1987 y 30 de junio de 1987, admitiendo a contratación pública bursátil, los títulos emitidos por la sociedad Aznar, S.A.; lo mismo ocurre con las Ordenes Ministeriales de 18 de mayo de 1989, 29 de marzo de 1990, 15 de marzo de 1991 y 13 de marzo de 1992, que aprobaron la relación de valores cotizados en Bolsa con su cambio medio, del cuarto trimestre de los años 1988,

1989, 1990 y 1991, respectivamente.

11º) Infracción de los artículos 25 y 28 de la Ley General Tributaria y 1274, 1275, 1276 y 1277 del Código Civil, al entenderse por la recurrente que la liquidación calificó la compraventa de acciones de Aznar, S.A. como simulación a la fijación del precio de las acciones, conclusión de la que aquella discrepa.

12º) Con carácter subsidiario, y para el caso de que esta Sala estime que procede la aplicación del artículo 20.8.b) de la Ley 44/1978, de 8 de Septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, infracción de dicho precepto y del 114 de la Ley General Tributaria de 1963, por entenderse que la aplicación de los valores objetivos previstos en el primero requiere que se pruebe que el importe real efectivamente convenido no se corresponde con el que habrían estipulado partes independientes, en condiciones de mercado.

13º) Infracción de las normas del ordenamiento jurídico aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate, en relación con el artículo 31.1 de la Constitución y 20.8.b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, motivo que se articula con carácter subsidiario para el caso de que la Sala entienda ser de aplicación el último de los preceptos indicados, pues entonces "el valor de adquisición debe cuantificarse en función del valor de transmisión determinado por la Administración en la compraventa previa, pues en caso contrario, se genera un claro supuesto de doble imposición en flagrante violación de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad previstos en el artículo 31.1 de la Constitución"

14º) Infracción del artículo 20.6 de la Ley 44/1978, pues se obvia en el cálculo del valor de enajenación el cómputo de los gastos y tributos inherentes a la transmisión que hubieran sido satisfechos por el transmitente.

15º) Infracción de los artículos 4.3 y 34.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero de Derechos y Garantías del Contribuyente, por no instruirse procedimiento separado para la imposición de la sanción.

16º) Infracción de los artículos 24.2 y 25 de la Constitución y 77 y 79 de la Ley General Tributaria, pues la conducta del recurrente no fue antijurídica, ni culpable y la sanción se impuso con infracción del principio "non bis in idem".

17º) Infracción del artículo 82.1.d) de la Ley General Tributaria de 1963, por no poderse apreciar agravante de ocultación, por cuanto esta circunstancia queda subsumida en el tipo.

**TERCERO.-** Procede estudiar primeramente los motivos formales alegados en relación a la extemporaneidad del recurso de alzada interpuesto por el Director de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal Tributaria, ya que de estimarse alguno de ellos haría innecesario el estudio de los demás.

Pues bien, debe señalarse que como quinto motivo se alega infracción de los artículos 9.3 de la Constitución, 37 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo y 121 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Reclamaciones Económico-Administrativas y 3 y 9 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, al entenderse que el recurso de alzada no se interpuso por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, en el plazo de quince días, que deben contarse desde el día 2 de febrero de 1999, en que la resolución del TEAR tuvo entrada en la Delegación de la AEAT en Madrid.

Conviene tener en cuenta que frente a la alegación de extemporaneidad realizada en el escrito de demanda, adjuntando a la misma fotocopia de anverso y reverso del oficio de remisión de la resolución del TEAR de Valencia, donde constaba su entrada en la Delegación Regional de la AEAT en Madrid, el 2 de febrero de 1999, el Abogado del Estado, en su escrito de contestación a la demanda, aparte de negar valor a lo que calificaba de una simple fotocopia, opuso ser de sobra conocido que en la Calle Guzmán el Bueno de Madrid, se encuentra la Delegación Regional de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, así como la Administración de Guzmán el Bueno, pero no tiene su sede el Director General del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.



La sentencia desestima la alegación de extemporaneidad y frente al motivo de casación alegado, el Defensor de la Administración, en su escrito de oposición, considera que el plazo de interposición del recurso de alzada solo puede contarse desde la fecha en que la resolución del TEAR de Valencia entró en el Registro del Órgano legitimado para la interposición de aquél.

Así planteada la controversia, conviene aclarar que en el presente caso no estamos ante una comunicación del TEAR, dirigida al órgano administrativo encargado de la ejecución, y que en este caso se habría cursado a la Delegación de la AEAT en Castellón, sino ante la dirigida al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, dando cuenta de la resolución dictada, que tuvo entrada primeramente en la Delegación de Hacienda de Madrid en 2 de febrero de 1999, no recibéndose, sin embargo, por aquél hasta el 26 siguiente.

Pues bien, para dar la respuesta al motivo, partimos de que en relación a la extemporaneidad del recurso de alzada, esta Sala viene manteniendo el criterio de que *"cuando el que interpone el recurso ordinario de alzada es un Director General del Ministerio de Economía y Hacienda, legitimado para ello, debe actuarse en materia de notificaciones, si cabe todavía, con mayor rigor, pues nos hallamos ante un recurso excepcional y ante la comunicación inter-órganos del Ministerio de Economía y Hacienda"*. Valgan por todas, las Sentencias de 19 y 24 de octubre de 2007 .

En el presente caso, llama la atención el tiempo transcurrido entre la recepción de la resolución del TEAR en la Delegación de Hacienda de Madrid (2 de febrero de 1999) y la recepción por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria hasta (el 26 siguiente,) de tal forma que quedó consumido entre las dos fechas un espacio temporal de veinticuatro días, que es incluso mayor del que se dispone para interposición del recurso de alzada.

De aquí que se afirme en el recurso de casación, con referencia a la interpretación de la Sala de instancia, que *"es muy peligrosa, pues deja en manos de la Administración el cómputo del plazo del recurso y, por tanto, de firmeza de los actos administrativos"*. Y a continuación, se invoca la Sentencia de esta Sala de 23 de marzo de 1987 , en la que se dijo que *"el requisito de la fecha de las notificaciones - esto es lo que aquí se discute- está sometido a un régimen normativo que, por razones de seguridad jurídica, aspira a que dicha fecha se concrete en términos objetivos, de tal suerte que su fijación no depende, en lo que ahora importa, de la voluntad del interesado destinatario de la notificación: no debe quedar a su arbitrio el señalamiento del momento en que aquélla tuvo lugar."*

*Por ello, independientemente de que desde el Registro General se cumpla o no el deber de remitir la comunicación a la Dependencia interesada el mismo día en que se reciba, la fecha de la notificación ha de ser la de la anotación en aquel Registro, pues en otro caso la fijación de tal fecha quedaría al arbitrio de la Dependencia a la que, en último término, hubiera de llegar el documento."*

Igualmente se invoca la Sentencia de 13 de julio de 1999 , que para desestimar el recurso de apelación interpuesto por el Abogado del Estado contra Sentencia de la Sala de instancia que había declarado extemporáneo el recurso contencioso administrativo deducido en nombre de la Administración General del Estado contra determinada Orden dictada por la Generalidad de Cataluña, razonó del siguiente modo : *"SEGUNDO.- La sentencia debe confirmarse, pues, conforme en ella se indica, la resolución desestimatoria del recurso de reposición tuvo entrada en la Secretaría General de la Delegación del Gobierno en Cataluña el 14 de febrero de 1.990, y el recurso contencioso-administrativo se interpone el 8 de mayo de 1990, cuando ya había transcurrido suficientemente aquel plazo de dos meses. Frente a esta conclusión no puede acogerse la alegación del Abogado del Estado de que el cómputo debe realizarse a partir del momento en que tiene entrada la comunicación en el Ministerio de Cultura, órgano al que se dirige la comunicación, pues, sobre no haberse probado que no se ha cumplido lo dispuesto en el artículo 66.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo de que en las veinticuatro horas siguientes debe cursarse al órgano que corresponda, el propio precepto establece en su apartado 5 , que «"se entenderá que los escritos han tenido entrada en el órgano administrativo competente en la fecha en que fueron entregados en cualquiera de las dependencias a que se refieren los párrafos anteriores»."*

Pues bien, actuando a la luz del criterio con el que debe contemplarse esta materia, y que antes hemos expuesto, debe darse la

razón a la parte recurrente, que ha puesto de manifiesto que la solución adoptada por la Sala de instancia afecta de forma sustancial al principio de seguridad jurídica en cuanto a la firmeza de los actos administrativos, siendo además de plena aplicación la jurisprudencia que cita.

En consecuencia, debe considerarse que la fecha de notificación al Director General del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, es la de entrada de la comunicación en la Delegación de Regional de Madrid de la A.E.A.T., sin que frente a ello puedan oponerse consideraciones tales como complejidad de servicios, volumen de trabajo o cualquier otra similar, que no son propias de los principios que deben regir la comunicación inter-organos de un mismo Departamento y que, en cualquier caso, no pueden perjudicar al contribuyente, tanto más cuanto que el mismo cuenta con la confianza legítima que deriva de haber recibido una resolución del TEAR que resulta favorable a sus intereses.

La conclusión final que se alcanza, por tanto, es la de estimación del motivo, lo que hace innecesario el estudio de los demás, incluso del séptimo, en el que se denuncia que el escrito de interposición del Director General del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria no contenía alegaciones y en donde esta Sección viene manteniendo igualmente doctrina que favorecería a la parte recurrente.

**CUARTO.** - Por tanto, la aceptación del motivo conduce directamente a la estimación del recurso de casación y con ello la anulación de la sentencia, en cuanto confirmó la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, que había considerado deducido dentro de plazo y estimado el recurso de alzada del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, de la Agencia Estatal Tributaria.

Ahora bien, resulta también preciso tener en cuenta que en su día, D<sup>a</sup> Sacramento interpuso recurso de alzada contra la resolución del TEAR de Valencia, de 29 de diciembre de 1998, en lo que respecta al mantenimiento de la calificación de "previa" del acta de Inspección, si bien la resolución del TEAC, de 23 de enero de 2002, lo desestimó, con base en lo dispuesto en el artículo 50.2.c) del Reglamento General de Inspección ("cuando la Inspección no haya podido ultimar la comprobación o investigación de los hechos o bases imponibles y sea necesario suspender las actuaciones, siendo posible la liquidación provisional"), así como en la circunstancia de ser el hecho imponible susceptible de desagregación en sus diferentes elementos o componentes (artículo 50.2 . b) del propio Reglamento).

Por tal razón la representación procesal de D<sup>a</sup> Sacramento interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en solicitud de que, "en cualquier caso", la sentencia que habría de dictarse reconociera el carácter general de las actuaciones inspectoras culminadas con las actas de 28 de diciembre de 1995 y liquidaciones de 30 de mayo de 1996, y, en consecuencia, el también carácter preclusivo de la regularización efectuada, pretensión ésta no estimada en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 20 de enero de 2005 .

Y como el recurso de casación se dirige también contra la sentencia de referencia por la razón expuesta, deben estudiarse y resolverse los motivos que la recurrente dedica a ello y que son el octavo y noveno, a los que debe darse respuesta, fin de otorgar completa tutela judicial.

Pasando a hacerlo así, hay que poner de manifiesto primero, que la sentencia basa su desestimación en los razonamientos contenidos en el siguiente Fundamento de Derecho:

*" DECIMOTERCERO. Por lo que se refiere a las alegaciones sobre cuestiones formales, entiende el recurrente que es improcedente el carácter de previa del acta levantada, pues la comprobación practicada por la Inspección ha sido general y completa.*

*El art. 144 de la Ley General Tributaria dispone: "Las actuaciones de la Inspección de los Tributos, en cuanto hayan de tener alguna trascendencia económica para los sujetos pasivos, se documentarán en diligencias, comunicaciones y actas previas o definitivas". En este precepto no se establece un criterio diferenciador entre ambas actas.*

*La Orden Ministerial de 10 de abril de 1975 , que desarrolla el Decreto 2062/1974 , sobre funcionamiento y competencia de la*

Inspección de Aduanas, en el núm. 4 , establecía: "las actas previas se utilizarán para documentar las actuaciones de coordinación territorial o funcional y, en general, para las actuaciones que tengan por finalidad la toma o comprobación de datos para la emisión de informes o para facilitar posteriores actuaciones de las que pueda deducirse alguna repercusión económica para los interesados", frente a las definitivas que, "son las que contienen la totalidad de los requisitos enumerados en el artículo 145 de la Ley General Tributaria ".

Con el Real Decreto 2077/1984, de 31 de octubre , sobre régimen de determinadas actuaciones de la Inspección de los Tributos y de las liquidaciones tributarias derivadas de las mismas, (que sustituyó al Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero , sobre régimen de las liquidaciones tributarias, que fue declarado nulo por sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1984 ), se introdujo un criterio diferenciador residual, al suprimir uno de los supuestos contemplados con anterioridad, cual era el referente al acta previa sin liquidación incorporada, ("acta de simple constancia de hecho"), a la que se le daba un carácter excepcional.

Es el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril , por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos , la norma que por primera vez define el "acta previa". En su art. 50.1 dispone: "Son actas previas las que dan lugar a liquidaciones de carácter provisional, a cuenta de las definitivas que posteriormente se puedan practicar". Del texto de este precepto se desprende que el carácter de una u otra acta se hace depender del carácter de la "liquidación" practicada, si definitiva, si provisional. En este sentido, el mismo artículo, apartado 2.a), segundo párrafo, establece que: "La liquidación derivada del acta previa tendrá el carácter de a cuenta de la que como complementaria o definitiva se derive del acta de disconformidad que simultáneamente se incoe".

Otra de las notas características de las "actas previas" es la de la posibilidad de dejar parte de los hechos imposables inspeccionados, pero no comprobados o sin investigar, permitiéndose su posterior estudio, ("cuando la Inspección no haya podido ultimar la comprobación o investigación de los hechos o bases imposables y sea necesario suspender las actuaciones, siendo posible la liquidación provisional").

Dada la naturaleza de estas actas y sus efectos, el art. 50.4 del Reglamento General de la Inspección , exige que: "cuando la Inspección extienda un acta con el carácter de previa deberá hacerlo constar expresamente, señalando las circunstancias determinantes de su incoación con tal carácter y los elementos del hecho imponible o de su valoración a que se haya extendido ya la comprobación inspectora".

Pues bien, en el presente caso, la Inspección dio carácter de "previa" al acta, al limitar las actuaciones inspectoras de comprobación a la liquidación en relación con los hechos imposables derivados de las operaciones de la venta de acciones, y en concreto, el posible incremento o disminución patrimonial derivados de dichas prácticas bursátiles. En este sentido, es conforme a las citadas normas el carácter de "previa" del acta, como hizo constar el Inspector actuante, siendo de aplicación también lo establecido en el art. 11.5 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos , que permite a la Inspección la delimitación del ámbito de sus actuaciones, al disponer: "Las actuaciones de comprobación e investigación de carácter general podrán limitar su objeto cuando en el curso de su ejecución se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen y se acuerde por el Órgano competente. Del mismo modo, a juicio de los actuarios, se podrá ampliar el ámbito de aquéllas actuaciones que inicialmente tuvieran carácter general"; y de lo actuado en el expediente administrativo, se aprecia que la Inspección se atuvo a lo establecido en dicha norma reguladora de su actuación, sin que se haya producido indefensión.

Por otra parte, se ha de tener en cuenta la complejidad de las actuaciones comprobadoras, puesta de manifiesto por las sucesivas diligencias extendidas por la Inspección, a las que se refiere el recurrente en su escrito de demanda, pero que se centraban en el aspecto de la autoliquidación discutida, la disminución patrimonial declarada por el recurrente, para lo cual se tuvo que acudir al conjunto de las operaciones realizadas con las acciones de la mercantil AZNAR, S.A. En este sentido, la Sala entiende que las actuaciones inspectoras no atentan contra el principio de seguridad, al constar la limitación del ámbito de la comprobación, en relación con la autoliquidación del recurrente..."

Pués bien, en el motivo octavo se alega infracción de los artículos 9.3 de la Constitución, 120.2.a) de la Ley General Tributaria de 1963, 11.5 y 31.1 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de Inspección de los Tributos y artículo 54.1.f) de la ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Se aduce:

- a) Que la limitación de actuaciones no puede acordarse en el informe que acompaña al acta de disconformidad.
- b) Que "habiéndose comprobado el hecho imponible (transmisión de acciones de Tres A, S.A.) y su valoración (la documentación fue aportada en la primera diligencia de Inspección de 9 de noviembre de 1994) no puede posteriormente limitarse las actuaciones diciendo que solo se han comprobado las acciones de la entidad AZNAR, S.A., con lo que las liquidaciones practicadas el 30 de mayo de 1996 tienen carácter de definitivas, con independencia de como hayan sido calificadas por la Administración (artículo 120.2.a) de la LGT"
- c) Que las actuaciones inspectoras, que comenzaron con carácter y alcance general, debieron concluir con una regularización completa de la situación tributaria del contribuyente, no pudiendo limitarse referidas actuaciones una vez comenzadas y a través del informe que acompaña al acta de disconformidad; se añade que la limitación no se acordó por el órgano competente, esto es, el Inspector Jefe y que no resulta motivada.

El noveno motivo tiene estrecha relación con el anterior y en él se alega infracción del artículo 9.3 de la Constitución y 50 del Real Decreto 939/1986, de 26 de abril.

Se sostiene que las actuaciones inspectoras que culminaron con las actas de 28 de diciembre de 1995 y subsiguientes liquidaciones de 30 de mayo 1996, tuvieron carácter general y, por tanto, dieron lugar a liquidaciones definitivas. Se añade que iniciada la actuación inspectora de carácter general, la Inspección limitó el objeto de las actuaciones al formalizar acta solamente por los ejercicios (1988 a 1991) en que se descubre una irregularidad, dejando sin regularizar el ejercicio 1992, cuando en la fecha de las actas previas (28 de diciembre de 1995) ya disponía de la documentación que había sido facilitada en 9 de noviembre de 1994. Se añade que no concurrían las circunstancias que permitían dar carácter de "previas" a las actas y que, en todo caso, no se había motivado dicha calificación.

Así pues, la conclusión de la parte recurrente es que las actas de 28 de diciembre de 1995 y los actos de liquidación de 30 de mayo de 1996 tienen carácter definitivo, lo que cierra el paso a la liquidación que ahora se impugna.

Igual motivo a los ahora expuestos han sido resueltos en la Sentencia de esta Sala de 18 de marzo de 2010, en el recurso de casación nº 1437/05, interpuesto por D. Ismael, en la que, a su vez transcribimos lo que se había dicho en la Sentencia, de 13 de noviembre de 2008, resolutoria de recurso de casación interpuesto por D<sup>a</sup> Virginia y que era lo siguiente:

*"QUINTO.- La recurrente, al igual que otros miembros de su familia se vio sometida a actuaciones inspectoras de carácter general, por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de los ejercicios 1987 a 1992, ambos inclusive, según comunicación de la Inspección de 19 de mayo de 1994 y dentro de las cuales, con fecha 28 de diciembre de 1995, se formalizó Acta previa como consecuencia de incremento patrimonial producido en la venta de acciones de la entidad "AZNAR, S.A." que determinó liquidación por IRPF, de fecha 30 de mayo de 1996. A dicha Acta previa se hace mención en la definitiva por el ejercicio 1991, formalizada en 18 de septiembre de 1996, reseñada en el Antecedente Primero de esta Sentencia (debe precisarse que con esta fecha se dicta también la que resuelve el recurso de casación 2042/2005, interpuesto por D. Virgilio, esposo de la recurrente, a partir de la referida liquidación de 30 de mayo de 1996 y en donde se pretendía la declaración del carácter preclusivo de la regularización efectuada en la misma).*

*Pues bien, en el acto inicialmente impugnado a que se hace referencia en el presente recurso, esto es, el acuerdo liquidatorio del Inspector Regional, de 8 de octubre de 1997, se manifiesta que en el cuerpo del Acta de 28 de diciembre de 1995 (Anexo), que*

dio lugar a liquidación de 30 de mayo de 1996, "se especifica el carácter previo de la misma, aludiendo como motivo a haberse comprobado, exclusivamente, el incremento de patrimonio derivado de la enajenación de acciones de la sociedad AZNAR,S.A.", tras lo cual se invoca el artículo 50.2 .b) del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril , que aprueba el Reglamento de Inspección. Igualmente se afirma en el acuerdo liquidatorio que " a pesar de su aparente independencia, el supuesto c) (se entiende que del artículo 50.2 del Reglamento de Inspección ) podría entenderse como un subcaso del supuesto contemplado en la letra b) aludida. Es decir, ante la imposibilidad de ultimar una comprobación o investigación de carácter general, la Inspección practica una liquidación provisional, en base a aquellos hechos de cuyo conocimiento completo si dispone. Lo cual pone en conocimiento del representante del sujeto pasivo, no solo en el cuerpo de las actas, de fecha 28-12-95, y en su informe ampliatorio, sino además, en la Diligencia de 9 de mayo de 1996 (de continuación de las actuaciones iniciadas en fecha 14 de mayo de 1994) que se extiende antes del Acuerdo de 30 de mayo de 1996, confirmatorio de las primeras actas". "No se trata pues -continúa el razonando el Acuerdo- de limitar el objeto de las actuaciones inspectoras, de carácter general, como fueron iniciadas, a otras de carácter parcial (artículo 11.5 ), sino de poner de manifiesto que finalizada la comprobación inspectora de una parte de la documentación aportada por el sujeto pasivo (relativo a las acciones de AZNAR, S.A.), se estima procedente por la Inspección proponer, mediante acta previa, la regularización tributaria dimanante de la misma, dentro de las facultades que para ello le otorga el art. 50.2 del Reglamento General de Inspección de los Tributos ."

La posición de la Inspección es confirmada por los órganos de la jurisdicción económico-administrativa y por la sentencia impugnada, pero frente a esta última se articulan los motivos tercero y cuarto que se resuelven de forma conjunta a continuación.

En el tercer motivo, ya con invocación del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , se alega infracción de las normas del ordenamiento jurídico aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate, en relación con el artículo 9.3 de la Constitución, 120.2.a) de la Ley General Tributaria de 1963, 11.5 y 31.1 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril , por el que se aprueba el Reglamento General de Inspección de los Tributos y el artículo 54.1.f) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Se aduce:

a)Que la limitación de actuaciones no puede acordarse en el informe que acompaña al acta de disconformidad.

b)Que "habiéndose comprobado el hecho imponible (transmisión de acciones de Tres A, S.A.) y su valoración (la documentación fue aportada en la primera diligencia de Inspección de 9 de noviembre de 1994) no puede posteriormente limitarse las actuaciones diciendo que solo se han comprobado las acciones de la entidad AZNAR, S.A., con lo que las liquidaciones practicadas el 30 de mayo de 1996, tienen carácter de definitivas, con independencia de como hayan sido calificadas por la Administración (artículo 120.2.a ) de la LGT".

c)Que las actuaciones inspectoras, que comenzaron con carácter y alcance general, debieron concluir con una regularización completa de la situación tributaria del contribuyente, no pudiendo limitarse referidas actuaciones una vez comenzadas y a través del informe que acompaña al acta de disconformidad; se añade que la limitación no se acordó por el órgano competente, esto es, el Inspector Jefe y que no resulta motivada.

El cuarto motivo tiene estrecha relación con el anterior y en él se alega infracción del artículo 9.3 de la Constitución y 50 del Real Decreto 939/1986, de 26 de abril .

Se vuelve a afirmar que las actuaciones inspectoras que culminaron con las actas de 28 de diciembre de 1995 y subsiguientes liquidaciones de 30 de mayo 1996, tuvieron carácter general y, por tanto, dieron lugar a liquidaciones definitivas. En cambio, según la parte recurrente, iniciada la actuación inspectora de carácter general, la Inspección limitó el objeto de las actuaciones al formalizar acta solamente por los ejercicios (1988 a 1991) en que se descubre una irregularidad, dejando sin regularizar el ejercicio 1992, cuando en la fecha de las actas previas (28 de diciembre de 1995) ya disponía de la documentación que había sido



facilitada en 9 de noviembre de 1994. Se añade que no concurrían las circunstancias que permitían dar carácter de "previas" a las actas y que, en todo caso, no se había motivado dicha calificación.

La conclusión de la recurrente es que las actas de 28 de diciembre de 1995 y los actos de liquidación de 30 de mayo de 1996 tienen carácter definitivo, que cierra el paso a la liquidación que ahora se impugna.

Para la resolución de los motivos expresados, debemos partir de que el Reglamento General de Inspección, después de clasificar las actuaciones inspectoras en las de carácter general y particular (apartado 1 del artículo 11 ), da un concepto de cada una de ellas en función de un ámbito objetivo, pues las primeras son aquellas que tienen por objeto "la verificación en su totalidad de la situación tributaria del sujeto pasivo u obligado tributario, en relación concualquiera de los tributos y deberes formales de colaboración que le afecten dentro de los límites determinados por: a) la competencia del Organo cuyos funcionarios realizan las correspondientes actuaciones; b) Los ejercicios o períodos a que se extienda la actuación inspectora; c) La prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y de la acción para imponer las sanciones correspondientes a las infracciones tributarias que, en su caso, se aprecien" (artículo 11.2 del Reglamento ). En cambio, las actuaciones de comprobación e investigación serán parciales cuando, bien por disposición legal o reglamentaria, bien por resolución de órgano competente, se circunscriba su objeto a límites más reducidos de los que derivan de lo anteriormente expuesto (artículo 11.5 ).

Pues bien, en Acta de 28 de diciembre de 1995 se hizo constar, tal como señalaba en su resolución el TEAR de Valencia: "la presente acta tiene el carácter de previa al haberse comprobado exclusivamente el incremento de patrimonio derivado de la enajenación de las acciones de Aznar, S.A., de conformidad con lo establecido por el artículo 50.2 del R.D. 939/1986, de 26 de abril ", lo que impide aceptar la alegación de falta de motivación. Pero además, la formalización de acta previa resulta plenamente justificada y no resulta incompatible con actuaciones inspectoras de carácter general, ya que artículo 50.2.b) del Reglamento Inspección , aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril , autoriza dicho tipo actas "cuando el hecho imponible pueda ser desagregado a efectos de las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación..." y esta circunstancia concurre en cuanto al componente de renta procedente del incremento patrimonial que la Inspección apreció en la venta de acciones de "AZNAR, S.A".

La circunstancia de que a lo largo del procedimiento de reclamación administrativa y del procedimiento judicial se haya mencionado también al contenido de la letra c) del artículo 50. 2 del Reglamento de Inspección , que hace referencia al supuesto de no haber podido ultimar una comprobación o investigación y sea necesario suspender las actuaciones, siendo posible la liquidación provisional, no altera para nada la conclusión antes alcanzada.

Y partiendo de dicha conclusión, y por tanto de la legalidad del acto de Inspección al levantar el Acta de 28 de diciembre de 1995, lo que no cabe duda es que ni su formalización supone "per se" limitación de actuaciones con atribución de dicho derecho al sujeto pasivo, ni por supuesto puede producirse dicho efecto en un informe ampliatorio, dado el carácter de éste último. Por ello tiene razón el acuerdo liquidatorio de 8 de octubre de 1997 cuando afirma, como antes vimos, que "No se trata pues de limitar el objeto de las actuaciones inspectoras...., sino de poner de manifiesto que finalizada la comprobación inspectora de una parte de la documentación aportada por el sujeto pasivo (relativo a las acciones de AZNAR, S.A.) se estima procedente por la Inspección proponer, mediante acta previa, la regularización tributaria dimanante de la misma, dentro de las facultades que para ello le otorga el art. 50.2 del Reglamento General de Inspección de los Tributos "; igualmente cuando concluye que "no hay que confundir la limitación del objeto, de general a parcial, regulada en el art. 11 del R.G.I .T., que resulta ser de competencia plena del Inspector Regional, con la incoación de un acta previa, dentro de los supuestos contemplados en el art. 50 del mismo texto reglamentario. Circunscribir a la aplicabilidad del art. 11.5 el caso presente, considerando únicamente la literalidad de la palabra "parcial" supone limitar intencionadamente unas actuaciones de comprobación e investigación complejas, que rebasan el análisis de la simple documentación aportada por el contribuyente".



*Que en el presente caso no hubo limitación de actuaciones inspectoras y si tan solo formalización de un Acta previa por concurrir los requisitos necesarios para ello, lo demuestra el hecho de que conste en el expediente administrativo la diligencia de 9 de mayo de 1996, anterior por tanto al acto liquidatorio del Inspector Jefe, de fecha 30 siguiente, y que fue suscrita por el representante del sujeto pasivo, en la que se indica que "por la presente se comunica a los contribuyentes reseñados, a través de su representante, la continuación de las actuaciones de comprobación".*

*Tales contribuyentes son:*

Ismael

Sacramento

Virgilio

Virginia

Virginia

Carmen

Fidela

Rafael

Natividad

Teodora

Jose Ramón "

*Y prueba final también es la formalización del acta Acta de 18 de septiembre de 1996, que ha originado la controversia que desemboca en el presente recurso de casación.*

*Cuando si tendría razón la parte recurrente en cuanto a la calificación de "definitiva" del Acta de 28 de diciembre de 1995 y liquidación derivada de la misma, que cerraría el paso a una posterior actuación, es si la Inspección hubiera comprobado, o tenido al menos a su disposición para comprobar, todos los datos necesarios para la práctica de su función. Y esto es lo que presente sostenerse cuando se afirma que se presentó toda la documentación en la primera diligencia de Inspección de 9 de noviembre de 1994.*

*Pues bien, es cierto, porque lo reconoce el Acuerdo de liquidación del Inspector Regional de 8 de octubre de 1997, que en la fecha antes indicada de 9 de noviembre de 1994, estaba en poder de la Inspección la información facilitada por el sujeto pasivo. Pero también lo es que partiendo de la "complejidad de las actuaciones comprobadoras" que reconoce la sentencia, y que es patente a la vista de los Antecedentes relatados, constan en el expediente administrativo diligencias y actuaciones de investigación de la Inspección necesarias para la determinación del hecho imponible y su calificación y valoración, y que son posteriores a la fecha indicada por la parte recurrente. Baste con citar el ejemplo de los requerimientos para obtención de información a la Agencia de Mediación Mercavalor, Sociedad de Valores y Bolsa y al Registro Mercantil, éste formulado en 14 de mayo de 1996, para expedición de las notas simples informativas en relación con las inscripciones de las distintas sociedades a que anteriormente se ha hecho referencia. En todo caso, en el acuerdo de liquidación se hace referencia a: 1) Oficio de la U. C.I. de 19 de junio de 1996, dirigido al Inspector actuario, adjuntando diligencia de 13 de junio y su documentación anexa; 2º) Oficio de la U. C.I. de 28 de junio de 1996, dirigido al Inspector actuario, adjuntando diligencias de 17 y 21 de junio de 1996 ; 3º) Oficio de la U. C.I. de 25 de julio de 1996 , dirigido al Inspector actuario, adjuntando documentación remitida por Aguilar y de la Fuente, S.A. S.V.B., de fecha 18 de julio de 1996; 4º ) Requerimiento de información, de fecha 17 de mayo de 1996."*

En aplicación del principio de unidad de doctrina, se rechazan los motivos alegados.

SEXTO.- La aceptación del motivo quinto y la consiguiente estimación del recurso y casación de la sentencia, obligan, de conformidad con el artículo 95.2.d) de la Ley Jurisdiccional , a resolver lo que corresponde dentro de los términos en que aparece planteado el debate y ello debe hacerse estimando parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de D<sup>a</sup> Sacramento contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de enero de 2002, la cual debe anularse en el extremo en que consideró deducido dentro de plazo y estimó el recurso de alzada del Director General de Inspección Financiera y Tributaria, de la Agencia Estatal Tributaria, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de 29 de diciembre de 1998.

SEPTIMO.- No ha lugar a la imposición de costas y en cuanto a las de instancia cada parte abonará las suyas.

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

### FALLAMOS

PRIMERO.- Que debemos **estimar y estimamos** el presente recurso de casación número 2035/2005, interpuesto por D<sup>a</sup> María Luisa Sánchez Quero, Procuradora de los Tribunales, en nombre de D<sup>a</sup> Sacramento , contra la sentencia dictada por la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 20 de enero de 2005 , en el recurso contencioso-administrativo número 217/2002, sentencia que se casa y anula en el extremo en que confirmó la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 23 enero de 2002, que consideró deducido dentro de plazo y estimó el recurso de alzada del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

SEGUNDO.- Que debemos **estimar y estimamos en parte** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de D<sup>a</sup> Sacramento , contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de enero de 2002, la cual se declara nula en el extremo en que consideró deducido dentro de plazo y estimó el recurso de alzada del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, de la Agencia Estatal Tributaria, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de 29 de diciembre de 1998, quedando, en consecuencia, firme esta última.

TERCERO.- Que debemos declarar y declaramos **que no ha lugar** a la imposición de costas procesales y en cuanto a las de instancia cada parte abonará las suyas

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Manuel Martin Timon Joaquin Huelin Martinez de Velasco Oscar Gonzalez Gonzalez

### PUBLICACION

.- Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Manuel Martin Timon, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario Certifico.