

Contenido y extensión de las facultades revisoras de los tribunales económico-administrativos y de lo contencioso-administrativo: cuándo procede declarar la nulidad radical de la liquidación recurrida y cuándo es posible acordar la retroacción de actuaciones

Análisis de la [STSJ de la Comunidad Valenciana de 10 de junio de 2019, rec. núm. 338/2009](#)

Claudio García Díez

Abogado

Doctor en Derecho

Profesor de la UDIMA

Extracto

La sentencia que comentamos analiza y resuelve cuestiones relevantes acerca de las consecuencias correctas que deben deducirse de las estimaciones de recursos o reclamaciones efectuadas por los tribunales (administrativos y jurisdiccionales) a efectos, primero, de determinar los casos en que procede acordar la nulidad o anulabilidad del acto impugnado y, segundo, de clarificar las circunstancias en que procede declarar la retroacción de actuaciones. La descoordinada interacción de ambos factores genera (con relativa frecuencia) resoluciones que adolecen de una evidente incoherencia interna, que produce efectos perniciosos y contradictorios en fase ejecutiva.

1. Supuesto de hecho

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de la Comunidad Valenciana que vamos a comentar analiza y resuelve el recurso contencioso-administrativo número 338/2009 (NFJ075078), interpuesto por el obligado tributario (Wetron Holding, SL) contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Valencia de 22 de diciembre de 2008, dictada en la reclamación número 46/1777/2005, concerniente a la liquidación tributaria provisional resultante de un procedimiento inspector de carácter parcial, relativo al impuesto sobre sociedades (IS) del ejercicio 1998 de la entidad demandante.

El objeto de la actuación inspectora fue una operación de compraventa de acciones «transmitidas por la demandante el 18 de diciembre de 1998, a través de la Bolsa de Valores de Valencia, Madrid, Barcelona y Bilbao, a la entidad Sertomas, SL» (FD 1.º). Ambas entidades (Wetron Holding, SL y Sertomas, SL) se encuentran vinculadas entre sí, al pertenecer al mismo grupo familiar.

Para una completa comprensión del supuesto recurrido, vamos a traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 15 de septiembre de 2014 (rec. cas. núm. 3948/2012 –NFJ056145–), que interpuso la entidad Sertomas, SL, sobre esta misma cuestión (en su condición de compradora de las referidas acciones) y que ha sido utilizada por el mismo TSJ de la Comunidad Valenciana en la sentencia aquí comentada.

La Inspección de los Tributos procedió a regularizar la citada operación considerando que:

[...] los precios a los que se compraron las acciones eran muy inferiores a sus valores de liquidación, entendió que se habían realizado negocios simulados, con simulación relativa, de modo que bajo la apariencia de compraventas se produjeron donaciones por el importe del valor de liquidación de las acciones que excedía del precio acordado y una compraventa por el efectivamente aplicado. Conforme al artículo 15.2 a) de la Ley 43/1995, que ordenaba apreciar por su valor normal de mercado los elementos patrimoniales adquiridos a título lucrativo, determinó un incremento de patrimonio de 2.974.607.970 pesetas (178.777.539,5 euros), li-

quidando una cuota tributaria de 3.575.091 euros y unos intereses de demora de 1.007.098,24 euros, totalizando una deuda de 4.582.189,24 euros (STS de 15 de septiembre de 2014, rec. núm. 3948/2012 –NFJ056145–, FD 1.º, apdo. 2.º).

Interpuesta reclamación económico-administrativa por parte de Wetron Holding, SL, la Resolución del TEAR de Valencia de 22 de diciembre de 2008 procedió a estimarla parcialmente, negando que existiera simulación negocial relativa. Concretamente, la instancia revisora:

[...] expone la procedencia de estar a «lo establecido en el art. 15.3 de la Ley 43/1995, debiéndose integrar en la base imponible la diferencia entre el valor normal del mercado de los elementos transmitidos y su valor contable y no pudiéndose considerar como tal valor de mercado el valor de cotización por las razones expuestas, la Inspección procede a valorar fiscalmente la operación según el valor de mercado que, de acuerdo con el informe ampliatorio, estaría próximo al valor liquidativo neto de los bienes en que estaba invertido su activo, en definitiva, al valor teórico»;

y, consecuentemente, concluye que:

debe proceder aplicar el procedimiento establecido en nuestra normativa a las operaciones vinculadas, al entender que el valor de cotización fue creado por las partes, no respondiendo al libre juego de la oferta y la demanda no respondiendo al valor de mercado a que se refiere nuestra normativa. [...] anulándose la liquidación impugnada y ordenando se retrotraigan las actuaciones inspectoras, con el fin de practicar el procedimiento de comprobación previsto en el art. 15 del RD 537/97 (STSJ de la Comunidad Valenciana de 10 de junio de 2019, rec. núm. 338/2009 –NFJ075078–, FD 1.º).

Vemos, pues, como el TEAR de Valencia considera que la Inspección ha incurrido en una calificación errónea de la operación de compraventa de acciones (simulación en lugar de una operación vinculada); de ahí la estimación parcial con un doble efecto: a) anulación de la liquidación tributaria recurrida y b) retroacción de actuaciones a fin de aplicar el procedimiento (de operaciones vinculadas) correcto.

En consecuencia, son varias las cuestiones que se suscitan en la sentencia ahora reseñada; a saber:

- 1.^a La extensión y alcance de la función revisora de los tribunales económico-administrativos y de la jurisdicción contenciosa.
- 2.^a La estimación de la reclamación debió conducir –como así ocurrió– a una anulación de la liquidación, reconociendo eficacia interruptiva de la prescripción a la actuación inspectora; o, por el contrario, el TEAR de Valencia debería haber

acordado la nulidad radical de la misma, por haberse prescindido total y absolutamente del procedimiento que hubiera debido incoarse; procediendo, entonces, reconocer la prescripción del concepto (IS) y del periodo (1998) inspeccionado.

3.^a Y, por último, se plantea la procedencia de ordenar la retroacción de actuaciones.

A continuación, vamos a abordarlas, y para ello nos valdremos también –como hemos anticipado– de la STS de 15 de septiembre de 2014.

2. Doctrina del tribunal

2.1. Sobre la extensión de la función revisora de los órganos económico-administrativos y de la jurisdicción contencioso-administrativa

El primer motivo de impugnación que esgrime el demandante frente a la resolución estimatoria parcial del TEAR de Valencia consiste en una hipotética «incongruencia *ultra petitum* al resolver al margen de las cuestiones planteadas en la reclamación, ordenando la retroacción de las actuaciones para la práctica de un procedimiento de valoración que no ha sido solicitado por la parte recurrente» (STSJ de la Comunidad Valenciana de 10 de junio de 2019, rec. núm. 338/2009 –NFJ075078–, FD 2.^o). Entonces, ¿asiste la razón a la entidad? ¿El tribunal económico-administrativo debe limitarse a resolver la reclamación dentro de los márgenes estrictamente planteados por las partes intervinientes? Y, en fin, ¿ocurre lo mismo en la jurisdicción contenciosa?

En lo que se refiere a la vía económico-administrativa, el artículo 237.1 de la Ley general tributaria (LGT) establece que:

Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante.

Por tanto, es claro que las instancias revisoras disponen de amplias facultades de análisis de los expedientes remitidos y, consecuentemente, no se hallan sujetas o encorsetadas a lo planteado por la Administración tributaria recurrida o por los obligados tributarios.

Ahora bien, cuando se dispongan a analizar y, en su caso, resolver cuestiones distintas a las suscitadas por las partes, se encontrarán supeditadas a dos limitaciones: la primera, de naturaleza material, consistente en la prohibición de la *reformatio in peius* (reconocida en el propio art. 237.1 LGT); y la segunda, de índole procedimental, se refiere a la necesidad de

su exposición a los interesados «para que puedan formular alegaciones» (art. 237.2 LGT¹). Por tanto, parece que no yerra el demandante cuando afirma que el TEAR de Valencia, al poner sobre la mesa una cuestión no suscitada por alguna de las partes (procedencia de aplicar el régimen de operaciones vinculadas), debió exponerlo a las mismas, concediendo trámite de alegaciones para ello².

Por lo que respecta a la esfera contenciosa, ¿los tribunales de lo contencioso pueden resolver cuestiones no planteadas previamente a la Administración? El artículo 56.1 de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa determina que:

En los escritos de demanda y de contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de derecho y las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración.

Aquí hay que distinguir entre pretensiones y motivos impugnatorios, puesto que las primeras constriñen la función revisora de la jurisdicción contenciosa (solo las planteadas ante la Administración), mientras que los segundos no. De manera que, si las pretensiones se mantienen inalteradas, el recurrente tiene vía libre para plantear los motivos (nuevos o no) que considere oportunos para su defensa. En este sentido, se pronuncia la STS de 15 de septiembre de 2014 (que resolvió para Sertomas, SL este asunto), al destacar que:

¹ A estos efectos, el artículo 59 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, señala que:

Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados, las expondrá a los que estuvieran personados en el procedimiento y les concederá un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que formulen alegaciones.

² En este sentido, la STS de 11 de octubre de 2013 (rec. núm. 5710/2011 –NFJ052811–) argumenta que:

[...] una atenta lectura de los artículos 237 y 239 de la Ley 58/2003, General Tributaria, permite llegar a la conclusión de que, si bien el órgano económico-administrativo puede resolver todas las cuestiones que ofrezca un expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, en ningún caso puede empeorar la situación inicial del reclamante (art. 237.1). Por eso, si el órgano económico-administrativo entrara a examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados, debería exponérselas a los mismos para que pudieran formular alegaciones (art. 237.2), siendo preceptivo el trámite de audiencia e incurriendo la resolución del TEAC en vicio de nulidad por la omisión del preceptivo trámite de audiencia para el planteamiento de cuestiones nuevas. Si el órgano económico-administrativo lleva a cabo la revisión del acto en forma tan amplia que le lleva a plantearse cuestiones no suscitadas por los interesados, para que su actuación sea válida ha de salvar el principio de congruencia exponiendo a los interesados personados en el procedimiento las cuestiones no planteadas por ellos que hayan de ser objeto de examen y decisión, dándoles la posibilidad de formular las alegaciones que a su derecho convenga (ex argumento STS de 30 de enero de 1990) (FD 5.º, apdo. 3).

[...] el carácter revisor de nuestra jurisdicción veda a los tribunales de lo contencioso-administrativo pronunciarse sobre pretensiones distintas de las esgrimidas por las partes en la vía administrativa, pero nada impide que para decidir sobre las mismas atienda a motivos diversos de los entonces empleados, bien se introduzcan *ex novo* por los interesados en la vía judicial o lo haga el propio órgano jurisdiccional de oficio, previo planteamiento de la tesis [...]. Por ello, a nuestro juicio, no resulta lícito rechazar un motivo de impugnación en sede jurisdiccional con el argumento de que no fue suscitado ante la Administración.

Pues bien, en el actual supuesto, a juicio de esta sala, la demandante no ha «desvirtuado» en la vía judicial la pretensión que mantuvo en la económico-administrativa, según dice la sentencia impugnada [...]; muy al contrario, su petición siempre fue la misma: la anulación de la liquidación y, una vez obtenida, la revocación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia que, no obstante acordar aquella anulación, ordenó retrotraer las actuaciones (FD 2.º).

2.2. Sobre la nulidad o anulabilidad de la liquidación recurrida en este caso

En realidad, la cuestión que hay que analizar estriba en determinar si el procedimiento inspector (de carácter parcial) objeto de revisión fue incoado oportuna y correctamente por la Inspección (o no) y, sobre todo, si su infracción dio lugar a una vulneración absoluta hasta el punto de calificarse como inexistente (generando un supuesto de nulidad radical del art. 217.1 e) LGT³). El TSJ de la Comunidad Valenciana no resuelve expresamente este asunto; sin embargo, declara la anulación de la liquidación recurrida, de forma que implícitamente se decanta por la anulabilidad del procedimiento inspector. En la misma línea se manifiesta la citada STS de 15 de septiembre de 2014, que sí estudia y resuelve dicho extremo. Concretamente, el TS no duda en destacar que:

En el procedimiento de inspección de carácter parcial abierto a Sertomas, la Inspección de los Tributos, según han resuelto los órganos de revisión económico-administrativa, se equivocó y calificó las compraventas como negocios simulados, cuando, en realidad –conforme a su criterio–, no existía tal artificio y sí, sin embargo, una operación entre sociedades vinculadas. Esa equivocada calificación jurí-

³ Artículo 217.1 e) de la LGT:

1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos: [...] e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.

dica de los negocios examinados [...] no remite a un procedimiento de inspección distinto, sino a uno que se ha de desarrollar con arreglo a las reglas generales, por lo que no cabe hablar de aquella segunda modalidad de nulidad radical ex artículo 62.1 e) de la Ley 30/1992. Tan solo reenvía a un método específico de valoración de las prestaciones económicas concernidas;

y, consecuentemente:

[...] no cabe concluir que el error en la calificación jurídica de la operación (simulación en lugar de operación vinculada) haya provocado la omisión de un trámite esencial en el procedimiento inspector, porque, en cualquier caso, la valoración ha sido realizada atendiendo a un criterio pertinente (valor normal de mercado) y por el órgano competente para ello (el que lo es para aprobar la liquidación, después anulada por los órganos económico-administrativos), sin que (a) la no intervención de las otras partes vinculadas (Sertomas la tuvo siempre), (b) ni la hipotética falta de seguimiento del orden previsto en el artículo 16.3 de la Ley 43/1995 en el método a aplicar para hallar el valor normal de mercado puedan ser calificadas como omisiones de trámites esenciales del procedimiento de inspección seguido con la sociedad recurrente, al punto de determinar la nulidad radical de la liquidación que le puso fin (y no de la mera anulabilidad, como resolvió el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia) (FD 3.º).

La consecuencia que se desprende de este posicionamiento es que el concepto (IS) y el periodo impositivo (1998) no se encontraban prescritos; ya que la anulabilidad del procedimiento inspector sí tuvo efecto interruptivo de la prescripción (que, obviamente, hubiera sido diferente si se hubiera tratado de un vicio de nulidad radical y absoluta).

No obstante, no se trata de una decisión unánime de la Sala Tercera del TS, puesto que la citada Sentencia de 15 de septiembre de 2014 cuenta con un primer voto particular (del magistrado don José Antonio Montero Fernández), que considera que debió reconocerse la nulidad radical del procedimiento inspector incoado en este caso. En su opinión:

No resulta discutible que se ha cometido la infracción del artículo 16.1 de la Ley 43/1995, en tanto que debió de aplicarse el art. 15 del Real Decreto 537/1997, pues conforme al último párrafo de aquel precepto «Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de las propuestas de valoración de operaciones vinculadas» y tramitarse el procedimiento de valoración previsto en dicho artículo, «para practicar la valoración por el valor normal de mercado en operaciones vinculadas», que exige la notificación de su incoación a las partes vinculadas, la justificación del método empleado, el valor de mercado extraído y la audiencia previa de los interesados antes de adoptarse el correspondiente acuerdo de valoración, y no el aplicado por la Inspección, art. 15, 2 y 3 de la LIS, que se refiere específicamente a la valoración, esto es, determinación del precio

normal de mercado sin acudir a aquel procedimiento especial. Ciertamente que ambos métodos poseen un nexo común en cuanto al sustrato material, pero es evidente que en este caso debe imponerse la aplicación del citado art. 16.1 de la LI al ser prevalente por el criterio de especialidad sobre el general de valoración, lo que debió conllevar que la Inspección se decantara por el citado método.

Resulta insoslayable que ha habido una omisión absoluta de tal procedimiento, y dicha ausencia absoluta del procedimiento legalmente exigido, en el que se contienen garantías básicas del contribuyente inspeccionado, no puede pretender solventarse por haberse seguido un procedimiento distinto, en el que a más ni tan siquiera se contempla y respeta ese mínimo de garantías legalmente previstas para la correcta defensa del contribuyente, que tiene derecho a exigir que el gravamen impuesto goce de los requisitos que constitucional y legalmente le son exigibles, no debe ser igual seguir cualquier procedimiento ni indiferente jurídicamente, y a al defecto que contemplamos, a mi parecer al menos, la ley aúna la nulidad absoluta, lo que determina que el acto de liquidación sea nulo de pleno derecho [...]. Por todo ello, estando ante un supuesto de nulidad absoluta no ha habido interrupción de la prescripción, por lo que a 25 de julio de 2003, art. 66 a) de la LGT, se produjo la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

2.3. Acerca de la retroacción de actuaciones

Por último, hay que referirse a la corrección de la retroacción de actuaciones acordada por el TEAR de Valencia tras declarar la anulación de la liquidación recurrida. Los párrafos primero y segundo del artículo 239.3 de la LGT establecen al respecto que:

La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.

Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.

De la lectura de dicho precepto legal se colige meridianamente que la retroacción de actuaciones solo está prevista para los casos en que la instancia revisora aprecie defectos formales. Por tanto, lo fundamental en el supuesto analizado se encuentra en dilucidar la naturaleza (sustantiva o formal) de la irregularidad cometida por la Inspección de los Tributos. En este sentido, el TSJ de la Comunidad Valenciana (siguiendo el criterio sustentado en la STS de 15 de septiembre de 2014) no duda en calificar el defecto cometido como sustantivo (y no formal). En particular, destaca que:

[...] el error en que incurre la actuación inspectora en el procedimiento instruido por la Inspección de los Tributos, según han resuelto los órganos de revisión económico-administrativa, «se equivocó y calificó las compraventas como negocios simulados, cuando, en realidad –conforme a su criterio–, no existía tal artificio y sí, sin embargo, una operación entre sociedades vinculadas. Esa equivocada calificación jurídica de los negocios examinados (que no constituye un defecto formal, sino un error sustantivo) [...]» (STSJ de la Comunidad Valenciana de 10 de junio de 2019, rec. núm. 338/2009 –NFJ075078–, FD 3.º).

A partir de lo expuesto, la consecuencia se antoja ineludible, y dicho tribunal, aplicando la doctrina legal del TS (recogida en la STS de 15 de septiembre de 2014), se limita a su transcripción literal con efectos estimatorios respecto al recurso contencioso interpuesto por Wetron Holding, SL:

[...] Es jurisprudencia de esta sala que los órganos económico-administrativos no pueden a su albur decretar la retroacción de las actuaciones inspectoras, haciendo abstracción del vicio que determina la anulación de la liquidación tributaria [Sentencias de 7 de abril de 2011 (casación 872/06, FJ 3.º), 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 3.º) y 25 de octubre de 2012 (casación 2116/09, FJ 3.º)].

[...] no debe olvidarse que en nuestro sistema jurídico la eventual retroacción de las actuaciones constituye un instrumento previsto para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la lesión; se trata de subsanar defectos o vicios formales [el propio artículo 239.3 de la Ley General Tributaria de 2003, en su segundo párrafo, así lo expresa con meridiana claridad; véase también el artículo 66.4 del Reglamento general de desarrollo de la mencionada ley en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo)]. [...] Desde antiguo este es el criterio del Tribunal Supremo [pueden consultarse las Sentencias de 30 de noviembre de 1995 (apelación 945/92, FJ 2.º), 15 de noviembre de 1996 (apelación 2676/92, FJ 4.º) y 29 de diciembre de 1998 (casación 4678/93, FJ 3.º); más recientemente, las Sentencias de 26 de enero de 2002 (casación 7161/96, FJ 4.º), 9 de mayo de 2003 (casación 6083/98, FJ 3.º), 19 de septiembre de 2008 (casación para la unificación de doctrina 533/04, FJ 4.º), 24 de mayo de 2010 (casación interés de ley 35/09, FJ 6.º) y 21 de junio de 2010 (casación para unificación de doctrina 7/05, FJ 3.º), entre otras muchas].

La retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Es decir, cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo acervo alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar «marcha atrás».

Ahora bien, si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa (o no lo está por causas imputables a la Administración), no cabe retrotraer para

que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión.

Siendo así, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia no podía, una vez anulada la liquidación tributaria por la equivocada calificación jurídica a efectos fiscales de los contratos de compraventa, ordenar la retroacción de las actuaciones, pues la anulación no vino determinada por un defecto formal que hubiese causado indefensión a Sertomas, o por una incompleta instrucción del expediente imputable al obligado tributario, sino, insistimos, por el error sustantivo de calificación en que incurrió la Inspección (STSJ de la Comunidad Valenciana de 10 de junio de 2019, FD 4.º).

3. Comentario crítico

Parece claro que tanto el TSJ de la Comunidad Valenciana en la sentencia comentada, como la STS de 15 de septiembre de 2014, que utiliza dicho tribunal para resolver el recurso interpuesto por Wetrón Holding, SL, obedecen a un hilo argumental perfectamente construido. Pues, en primer lugar, nos encontramos ante un vicio de naturaleza sustantiva, consistente en un error en la apreciación jurídica de la operación regularizada (que no puede considerarse como simulada, sino sujeta al régimen de operaciones vinculadas del IS). Consecuentemente y de acuerdo con ello, se desprenden dos efectos: el primero, la anulación de la liquidación recurrida, y el segundo, consistente en la improcedente declaración de retroacción de actuaciones (acordada en su día por el TEAR de Valencia).

Ahora bien, ¿esto es así? ¿Dichas resoluciones judiciales guardan la debida coherencia interna dentro de los términos fijados por la Sala Tercera del TS? En este sentido:

[...] no está de más recordar –como se hace en esta STS de 31 de enero de 2019, rec. núm. 621/2016– que dentro de la incongruencia diferenciamos entre la incongruencia omisiva o por defecto, incongruencia positiva o por exceso, incongruencia mixta o por desviación, e incongruencia interna [...] se incurre asimismo en incongruencia, esta vez interna, cuando la decisión que se expresa en el fallo no encuentra su lógica explicación en los fundamentos que le preceden (FD 2.º).

Más precisa con relación a la debida congruencia interna de las resoluciones judiciales, la STS de 10 de julio de 2012 (rec. núm. 2438/2009), cuando destaca que dicho principio:

[...] obliga al rigor discursivo de las sentencias y a que estas mantengan una coherencia y lógica interna tratando de evitar la *contradictio in terminis* [...] de manera que ha de observar la necesaria correlación entre la *ratio decidendi* y lo resuelto en la parte dispositiva; y, asimismo, ha de reflejar una adecuada conexión entre los hechos admitidos o definidos y los argumentos jurídicos utilizados (FD 5.º).

En consecuencia, ¿la STSJ de la Comunidad Valenciana (y, por ende, la STS de 15 de septiembre de 2014) ofrece realmente una respuesta coherente en términos de lógica jurídica a lo planteado por la entidad recurrente? Si así fuera y anticipándonos a parte de lo que se va a razonar a continuación, ¿la Administración tributaria demandada, a resultas de lo razonado por el TSJ de la Comunidad Valenciana, está en condiciones de regularizar ahora a Wetron Holding, SL, aplicando el régimen legal y procedimental de operaciones vinculadas del IS vigente en el ejercicio 1998?

Y la respuesta a esta última cuestión es positiva: anulada la liquidación recurrida, no habría inconveniente para regularizar correctamente a la citada entidad; si bien sin proceder a una retroacción de actuaciones (solo prevista para irregularidades de naturaleza formal), sino a la incoación de un nuevo procedimiento inspector. Y esto es precisamente lo que se sustenta en el segundo voto particular de la STS de 15 de septiembre de 2014 (suscrito por los magistrados don Rafael Fernández Montalvo y don Joaquín Huelin Martínez de Velasco), al esgrimir que:

[...] según ha indicado esta Sala en Sentencia de 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 4.º), estableciendo un criterio reiterado en la de 19 de noviembre de 2012 (casación en interés de la ley 1215/11, FJ 4.º), el hecho de que no quepa retrotraer las actuaciones cuando la liquidación adolece de un defecto sustantivo, debiendo limitarse el pronunciamiento económico-administrativo a anularla, o a declarar su nulidad de pleno derecho si se encuentra aquejado de alguno de los vicios que la determinan, no trae de suyo que le esté impedido a la Administración aprobar otra liquidación (pueden consultarse en este sentido cuatro Sentencias de 14 de junio de 2012, dictadas en los recursos de casación 2413/10, 6386/09, 6219/09 y 5043/09, FJ 3.º en los cuatro casos). Como en cualquier otro sector del derecho administrativo, ante tal tesitura, la Administración puede dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva. Esto es, una vez anulada una liquidación tributaria en la vía económico-administrativa por razones de fondo, le cabe a la Administración liquidar de nuevo, siempre y cuando su derecho a hacerlo no haya prescrito, debiéndose recordar a este respecto nuestra jurisprudencia que niega efectos interruptores de la prescripción a los actos nulos de pleno derecho [véanse las Sentencias de 11 de febrero de 2010 (casación 1707/03, FJ 4.º C), 20 de enero de 2011 (casación para la unificación de doctrina 120/05, FJ 7.º) y 24 de mayo de 2012 (casación 6449/09, FJ 5.º)].

Consecuentemente y frente a lo inicialmente afirmado, nos encontramos ante una quiebra jurídica evidente entre lo argumentado por la entidad recurrente *ab initio* (la operación de compraventa de acciones fue real y no simulada), que recibe el refrendo del TSJ de la Comunidad Valenciana (y del TS), y las consecuencias que se derivan de la estimación del recurso planteado (aplicación del régimen de operaciones vinculadas). Entonces, ¿dónde se encuentra la *falla* de la argumentación?

En nuestra opinión, la ruptura de la lógica jurídica se halla en las consecuencias que deben derivarse del vicio en que incurrió la Inspección de los Tributos, y que en modo alguno son de anulabilidad, sino de nulidad radical de la liquidación recurrida, en los términos puestos de manifiesto –como ya hemos destacado– por el primer voto particular de la STS de 15 de septiembre de 2014 (firmado por don José Antonio Montero Fernández), que derechamente conduce a la prescripción del concepto (IS) y periodo impositivo (1998) por el que fue indebidamente regularizada (simulación de una operación de compraventa de acciones, en lugar de aplicar el régimen legal y procedimental de operaciones vinculadas) la entidad recurrente.

Ahondando en esta línea argumentativa, creemos pertinente traer a colación la jurisprudencia de la Sala Tercera del TS, acerca de la indebida incoación del procedimiento de verificación, que no duda en reconocer la nulidad absoluta de las liquidaciones tributarias resultantes, y que entendemos aplicable *mutatis mutandis* al supuesto aquí analizado. Así, cabe destacar la STS de 2 de julio de 2018 (rec. cas. núm. 696/2017 –NFJ070957–):

[...] Siendo patente por tanto la improcedente utilización del procedimiento de verificación de datos (en nuestro caso el procedimiento inspector en lugar del procedimiento específico de operaciones vinculadas), se plantea a continuación si la consecuencia ha de ser la nulidad de pleno derecho de lo actuado al amparo del artículo 217.1 e) de la LGT por haberse dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello. En efecto, existe una utilización indebida del procedimiento de verificación «ab initio» pues la Administración utilizó dicho procedimiento precisamente para una finalidad que el propio artículo 131 prohíbe, con la consiguiente disminución de las garantías y derechos del administrado, y a su salida o resolución, pues en lugar de dar lugar a un procedimiento de comprobación limitada o inspección, se resuelve el fondo del asunto mediante la correspondiente liquidación pronunciándose sobre la actividad económica. Por ello a la pregunta formulada por la sección primera sobre «Si la anulación de una liquidación tributaria practicada como desenlace de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo en uno de comprobación limitada, integra un supuesto de mera anulabilidad o uno de nulidad de pleno derecho, con la consecuencia en este segundo caso, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la incapacidad de las actuaciones desarrolladas en el procedimiento de verificación de datos para interrumpir el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación» ha de contestarse que la utilización de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo de uno de comprobación limitada, constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho (FD 2.º).

Los supuestos de nulidad de pleno derecho, si bien deben ser objeto de una interpretación estricta (que no restrictiva), cuando surgen, deben reconocerse sin ambages o reticencias por parte de las instancias revisoras o de los tribunales contenciosos (so pena de

generar distorsiones internas en el hilo argumentativo de las resoluciones). Y esto es lo que precisamente ocurre en los casos en que las Administraciones tributarias incoan indebidamente procedimientos, en detrimento de los que resultan legalmente procedentes.

Bibliografía

- Cordero González, E. M.^a (2015). La errónea calificación de un contrato como simulado es un defecto sustantivo que no permite la retroacción de actuaciones. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 382, 134-140.
- García Díez, C. (2014). Una perspectiva sobre la ejecución y retroacción de actuaciones en el ámbito tributario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 379, 83-140.
- Longás Lafuente, A. (2018). Nulidad de pleno derecho al iniciar indebidamente un procedimiento de verificación de datos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 427, 163-186.
- Puerta Arrúe, Á. (2018). Doctrina del Tribunal Supremo sobre la retroacción de actuaciones en procedimientos de aplicación de los tributos sujetos a caducidad. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 419, 149-156.
- Santos de Gandarillas, M. (2015). La retroacción de actuaciones y la ejecución de resoluciones o sentencias en materia contencioso-tributaria: últimos pronunciamientos. *Quincena Fiscal*, 8, 93-119.