

## CUESTIONES A DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

### CRITERIOS RECIENTES EN MATERIA DE PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

#### **Extracto:**

Es indiscutible la creciente importancia de la doctrina y de la jurisprudencia en el ámbito tributario, dado el progresivo incremento de la complejidad de la normativa que regula esta materia.

Por ello, el **Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria** que se imparte en el CEF ha dedicado una de sus ponencias al repaso de los más importantes pronunciamientos del Tribunal Supremo en materia de procedimientos tributarios de estos últimos meses. Dicha recopilación estuvo acompañada de los criterios mantenidos por la Audiencia Nacional y por el Tribunal Económico-Administrativo Central respecto de los temas examinados.

Un repaso que tuvo lugar tras analizar la trascendencia de la reforma introducida en la Ley de Enjuiciamiento Civil, por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal, en cuanto a la cuantía mínima para recurrir en casación se refiere, pues dicha reforma dota a este recurso de un carácter realmente excepcional, lo cual limitará sobremanera, de ahora en adelante, los temas y las materias tratadas en sede del Tribunal Supremo.

El presente artículo es resumen de la conferencia que tuvo lugar el día 12 de enero de 2012.

**Palabras clave:** Tribunal Supremo, procedimientos tributarios y jurisprudencia.

## ISSUES TO DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

### RECENT CRITERIA ON THE SUBJECT OF TRIBUTARY (TAX) PROCEDURES

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

#### **Abstract:**

**T**HERE is indisputable the increasing importance of the doctrine and of the jurisprudence in the tributary(tax) ambience, considering the progressive increase of the complexity of the regulation that regulates this matter.

Therefore, the **Course of Improvement and updating tax** that is taught in the CEF has dedicated one of his presentations to the review of the more important pronouncements of the Supreme Court in the area of tax procedures in recent months.

The above mentioned compilation was accompanied by the criteria maintained by the National Court and by the Central Administrative Economic (Economical) Court with regard to the examined topics.

A review that took place after analyzing the significance of the reform introduced in the Law on Civil Procedure, by Law 37/2011, of October 10 , of measures which should be speeded up procedural, in regard to the minimum amount to appeal for cassation is concerned, since such reform gives this resource from a truly exceptional, thereby limiting greatly, from now on, the issues and subjects treated in the Headquarters of the Supreme Court.

This article is a summary of the Conference which took place on January 12, 2012.

**Keywords:** Supreme Court, tax procedures and jurisprudence.

# Sumario

1. Introducción.
2. Procedimiento inspector.
3. Procedimiento sancionador.
4. Procedimiento de recaudación.
5. Procedimiento de revisión.
6. Normas comunes.

## 1. INTRODUCCIÓN

La complejidad de la normativa tributaria aporta, día a día, un creciente valor a la doctrina y jurisprudencia en el ámbito tributario. Complejidades e inseguridades jurídicas que se resuelven en muchos casos, no a través de modificaciones normativas, sino mediante los pronunciamientos de los distintos tribunales en relación con interpretaciones a las normas jurídico-tributarias.

A lo largo de este artículo se hará referencia a los más importantes pronunciamientos del Tribunal Supremo de estos últimos meses, a sus nuevos criterios y contradicciones, concluyendo el mismo con referencia a dos de las últimas resoluciones emitidas por el Tribunal Económico-Administrativo Central. Todo ello en materia de procedimientos tributarios.

Si bien, con carácter previo a la exposición de dichos pronunciamientos, es necesario hacer referencia a la trascendencia de la reforma introducida en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal. Dicha reforma supone que la cuantía mínima para recurrir en casación se eleva desde los 150.000 euros establecidos hasta ahora hasta los 600.000 euros en el orden contencioso-administrativo, lo que delimita sobremedida las posibilidades impugnatorias del contribuyente, limitando el procedimiento en la mayoría de los casos a una única instancia. Esto es, el recurso de casación se convierte en un recurso de carácter excepcional, y no únicamente por el límite mínimo impuesto sino también por la fórmula del cómputo utilizado por el Tribunal para calcular dicho importe.

## 2. PROCEDIMIENTO INSPECTOR

El Tribunal Supremo ha emitido importantes pronunciamientos en estos últimos meses en relación con el primero de los procedimientos tributarios que vamos a tratar.

Con respecto al **régimen de estimación indirecta** y, en concreto, en lo referente al informe justificativo de la aplicación de este régimen [a que se refería el art. 51 de la Ley 230/1963 (LGT) – actual art. 158 de la Ley 58/2003 (LGT)– y el art. 64.3 del RD 939/1986 (RGIT)], que debe acompañar a las actas, el Tribunal Supremo, en recurso de casación para unificación de doctrina, en *Sentencia de 15 de julio de 2011, rec. n.º 177/2006 (NFJ044113)*, analiza las consecuencias que comporta la ausencia en el expediente de la inspección del referido informe. Para ello, en primer lugar, afirma que dicho informe justificativo es distinto del informe ampliatorio a que se refiere el artículo 56.3 del Real Decreto 939/1986 (RGIT).

La Sala entiende que la ausencia del informe justificativo de la aplicación del régimen de estimación indirecta, si no causa indefensión, no puede ser determinante de una anulación de actuaciones. Conviene, pues, expone el Tribunal: «diferenciar el supuesto en el que no pueden deducirse del expe-

diente las causas de aplicación del régimen de estimación indirecta ni el modo de proceder por parte de la Inspección por no obrar el informe, ni haberse subsanado en el posterior ampliatorio, del caso, como el litigioso, en el que existe una concentración de trámites del procedimiento en el informe ampliatorio del acta, consignándose en el mismo también los aspectos esenciales a que alude el artículo 51.1 de la Ley, no siendo obstáculo esta circunstancia para el ejercicio de los derechos del contribuyente».

La necesidad del informe controvertido tiene su razón de ser en el carácter excepcional del régimen de determinación de las bases imponibles, para el que no basta, recuerda el Tribunal, que se den los presupuestos del artículo 50 de la Ley 230/1963 (LGT), sino que es necesario también que impidan a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la determinación de las bases imponibles o de los rendimientos.

Respecto a la **eficacia interruptiva de diligencias que reiteran requerimientos de documentación ya efectuados e incumplidos**, se pronuncia el *Tribunal Supremo en Sentencia de 3 de marzo de 2011, recurso n.º 2046/2006 (NFJ042654)*.

Sostiene el Alto Tribunal en el caso de autos que la paralización del procedimiento inspector se debió solo y exclusivamente a la actitud del sujeto pasivo, que no aportó la documentación que le fue requerida, de forma que no puede apreciarse la alegada interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras producida por causas no imputables al obligado tributario.

Para alcanzar dicha conclusión resume los hechos y expone que en la diligencia extendida el 2 de abril de 1996, con independencia de la documentación que aportó, hubo que emplazar de nuevo al compareciente para que, el día 30 de abril de 1996, aportase los Libros Oficiales de Contabilidad de la sociedad, ejercicios 1989 a 1993, ambos inclusive, que le habían sido solicitados en la diligencia de 17 de julio de 1995 y que no aportó en la comparecencia del día 10 de enero de 1996. Fue, pues, la actuación poco diligente de la empresa recurrente la que provocó sucesivas interrupciones de las actuaciones inspectoras.

Otro de los temas tratados por este Tribunal en varias ocasiones ha sido el **acuerdo de ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección**. Dos de las sentencias que analizan esta materia se exponen a continuación.

*Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 2011, recurso n.º 391/2009 (NFJ044943)*. Esta sentencia, así como otras, en relación con el mismo tema tratado por el Alto Tribunal, suponen una mitigación del rigor que hasta ahora se venía imponiendo en relación con los acuerdos de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector. Y ello, porque en el caso de autos se considera suficientemente motivado el acuerdo de ampliación al entender que las actuaciones revestían especial complejidad y que era necesaria la coordinación de los datos de las diversas sociedades al concurrir en el caso las circunstancias de que el volumen de las operaciones de los ejercicios comprobados era superior al requerido para la obligación de auditar las cuentas de las sociedades y el hecho de formar parte el sujeto pasivo, en calidad de entidad dominante, de un grupo en régimen de tributación consolidada.

*Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2011, recurso n.º 558/2008 (NFJ045304)*. En este caso, se analiza la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección entre

entidades vinculadas con base en actuaciones que revisten especial complejidad. En este contexto el Tribunal dispone que: «no cabe aceptar la alegación de que aunque es cierto que es una entidad vinculada con otras sociedades que, a su vez estaban siendo comprobadas, la actuación particular frente a ella no requería para nada la comprobación de las otras sociedades por la inexistencia de operaciones vinculadas, pues bastaba el hecho de comprobación de diversas sociedades vinculadas para que pudiera darse el supuesto de especial complejidad en las actuaciones de comprobación, todo ello al margen del resultado final sobre la existencia o no de operaciones entre ellas».

En la *Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2011, recurso n.º 1908/2008 (NFJ044123)*, el Alto Tribunal analiza un supuesto de **retroacción de actuaciones en un caso de actuaciones inspectoras en ejecución de un acto resolutorio judicial**. Como conclusión de la misma puede extraerse la primacía del artículo 150.5, sobre el artículo 68.1 a) y b) de la Ley 58/2003 (LGT). Pero expongamos los hechos acontecidos en el caso de autos.

La sentencia declara probado que la ONI recibió, para su ejecución, la sentencia del Tribunal Supremo y que no procedió a dar de baja la liquidación anulada y a practicar una nueva sino una vez transcurrido un plazo superior al de seis meses desde su recepción para ejecutarla.

Pues bien, al carácter de actuaciones inspectoras de las de ejecución cuando se decreta la retroacción, debe añadirse que la remisión del apartado 5 del artículo 150 de la LGT al apartado 1 del mismo supone la necesidad de que ello se haga en el plazo que reste o en el de seis meses si aquel fuera inferior, lo que arrastra la necesidad de aplicación del apartado 2 del citado precepto, en cuanto a las consecuencias del transcurso del plazo o de interrupción de actuaciones por más de seis meses.

No tendría sentido, continúa el Tribunal, considerar las actuaciones que estudiamos como integrantes del procedimiento inspector y no establecer para ellas todas las consecuencias vinculadas al transcurso del plazo máximo de duración.

Analiza el Tribunal Supremo el efecto de la **interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria por la solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por el obligado tributario**, en *Sentencia de 14 de julio de 2011, recurso n.º 212/2007 (NFJ044119)*. Contradiendo el criterio sostenido por la Audiencia Nacional en *Sentencia de 14 de febrero de 2002, recurso n.º 381/1999 (NFJ012855)*, este Tribunal mantiene que el escrito solicitando la devolución de ingresos indebidos interrumpe la prescripción.

Para alcanzar dicha conclusión fundamenta que el artículo 66.1 b) y c) de la Ley 230/1963 (LGT) señala que los plazos de prescripción se interrumpen «Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase», y «Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda» y que no hay duda de que el escrito presentado por el mismo tiene directa conexión con el expediente de liquidación del Impuesto sobre Sucesiones, al pretender que se rectifique la autoliquidación que por dicho Impuesto había presentado con anterioridad, rectificación que obedecía a que no se habían deducido cantidades que el causante adeudaba por IRPF, y que eran deducibles según el artículo 32.2 del Real Decreto 1629/1991 (Rgto. ISD). El escrito presentado, en este caso, encaja perfectamente en cualquiera de los supuestos, pues la devolución de ingresos inde-

bidos entra en la categoría de reclamación en relación con el expediente del Impuesto sobre Sucesiones, y tiende, además, a la correcta liquidación de la deuda.

En el siguiente caso analizado, *Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de enero de 2011, recurso n.º 164/2007 (NFJ042033)*, el Tribunal entiende que «en principio, salvo supuestos excepcionales –que no es necesario ahora especificar–, las diligencias extendidas en el curso del procedimiento inspector tienen efectos interruptivos en relación con todos los conceptos, tributos y ejercicios comprendidos en el acuerdo de iniciación», y ello en el marco de **procedimientos comprensivos de varios Impuestos o ejercicios en los que se realizan actuaciones respecto de solo algunos de ellos**. Así, no existe interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras en la medida en que las diligencias extendidas en el periodo litigioso, al referirse a tributos, conceptos y ejercicios incluidos en el acuerdo de inicio del procedimiento inspector seguido con la recurrente, tuvieron efectos interruptivos de la prescripción.

Con este pronunciamiento en el que establece el carácter unitario del procedimiento inspector, el Tribunal Supremo matiza el criterio sostenido por el mismo en sentencias anteriores, las cuales iban en línea con los pronunciamientos de la Audiencia Nacional, en el sentido de respetar el principio de estanqueidad tributaria, en las cuales se establecía que cada diligencia interrumpía únicamente al concepto afectado.

Y por último, en lo que respecta a este procedimiento, destacamos la *Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de septiembre de 2011, recurso n.º 525/2008 (NFJ044947)*, en la cual en recurso de casación para unificación de doctrina, el Tribunal establece que, en el desarrollo de las actuaciones inspectoras, constituye **dilación imputable al contribuyente** el aplazamiento de las actuaciones, interesado por el mismo, por el disfrute de las vacaciones de los trabajadores, en cuanto esta circunstancia es plenamente atribuible al contribuyente, y si se le reconoce ha de ser con la contrapartida lógica de que la Inspección vea asimismo ampliado el plazo para la resolución del procedimiento.

### 3. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

Destacamos en este procedimiento la *Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de abril de 2011, recurso n.º 5259/2006 (NFJ043357)*. En ella, y en relación con uno de los elementos de la infracción tributaria, y concretamente en lo que a **culpabilidad** se refiere, el Tribunal considera que, si bien es cierto que, como en muchas ocasiones ha mantenido, el principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, lo que supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterio de interpretación absolutamente insostenibles, sucede, sin embargo, en este caso, que la imputación y posterior sanción tiene su presupuesto no ya en que determinados rendimientos hayan merecido una u otra calificación, como incrementos patrimoniales o como rendimientos de actividades empresariales, sino simple y llanamente que, sin perjuicio de que pudiera ser razonable una u otra calificación, los recurrentes dejaron de declararlos, no tuvieron para los mismos una u otra clasificación, sino que intentaron sustraerlo al gravamen tributario, resultando insostenible la exclusión de responsabilidad pretendida por ausencia de negligencia.

#### 4. PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN

La primera sentencia a la que hacemos referencia en esta materia analiza un tema controvertido, como puede observarse de la lectura de la propia sentencia, en relación con la **suspensión de la ejecutividad de actos de contenido negativo**. Se trata de la *Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2011, recurso n.º 3941/2009 (NFJ044743)*.

Aunque en algunas ocasiones, como se reconoce en la propia sentencia, este Tribunal haya concedido la suspensión de actos de contenido negativo, en materia tributaria, no es procedente la concesión de la suspensión de actos de denegación de aplazamientos.

Una comparativa entre un supuesto en materia de extranjería, otro en relación a concesiones administrativas y, por último, otro en el ámbito tributario, pone de relieve una casuística de lo más variada, circunstancia que dificulta el establecimiento de una doctrina general aplicable a todos los casos y en todas las circunstancias; resulta, por tanto, menester atender a los hechos del supuesto analizado, no sin dejar constancia de que en el ámbito en el que ahora nos movemos, el tributario, el criterio general es la no suspensión de los actos negativos.

En referencia al ámbito tributario, el Tribunal ha mantenido el criterio general de no acordar la medida cautelar de suspensión de actos de contenido negativo, y ello porque la suspensión debe referirse a un acto de contenido positivo, que sea ejecutable, sin que quepa dejar sin efecto cautelarmente los actos negativos, como es ahora el caso, pues, dado su contenido, la suspensión cautelar supondría la concesión de lo pedido, siquiera sea con carácter temporal (mientras dura la sustanciación del proceso).

En el presente caso, la Administración tributaria denegó el aplazamiento pedido por el contribuyente. En sede administrativa, con la consiguiente revisión económico-administrativa y como cuestión incidental, se interesó la «suspensión» de esta denegación, que acertadamente fue denegada. Sin embargo, interpuesto recurso contencioso-administrativo, la Sala de instancia acogió la pretensión de «suspender» el acuerdo denegatorio del aplazamiento y en consecuencia la concedió. Efectivamente, pese a que la sentencia impugnada afirme lo contrario, lo que materialmente ha hecho es otorgar el aplazamiento, lo cual no puede ser compartido por este Tribunal. Y es que, a diferencia de lo que ocurre en sede jurisdiccional, no hay un catálogo abierto de medidas cautelares susceptibles de adoptarse en las vías administrativa y económico-administrativa, sino que la única medida cautelar posible frente a un acto tributario es la suspensión de su ejecutividad. Así, no cabe, ni está legalmente previsto, otro tipo de medidas cautelares y mucho menos las de carácter positivo, como la concedida por la sentencia que se impugna.

Por último, dentro del ámbito de recaudación, hay que destacar la *Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 2011, recurso n.º 5782/2009 (NFJ045215)*, en la que el Alto Tribunal matiza los **límites de los órganos de recaudación a la hora de requerir información**.

En el caso de autos, el órgano de recaudación solicitó información a un banco sobre los titulares (y las personas autorizadas) de los contratos de alquiler de cajas de seguridad que hubiera concertado en las Islas Baleares, vigentes en el momento del requerimiento. La sentencia analiza el ámbito competencial del órgano de la Administración que practicó el requerimiento de información solicitado.

La sentencia de instancia concluyó que el tipo y el alcance del requerimiento practicado excedían el ámbito competencial del órgano de recaudación, ya que no constaba que se refiriera al cobro de una concreta deuda tributaria. Entendió que el artículo 93.1 c) de la Ley 58/2003 (LGT) circunscribe la posibilidad de que se practiquen este tipo de requerimientos por los órganos de recaudación a las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en periodo ejecutivo en el ejercicio de sus funciones. Frente a este razonamiento el abogado del Estado arguye que el artículo 10.2 del Real Decreto 939/2005 (RGR), con su remisión al artículo 93 de la LGT, contempla la previsión de que los órganos de recaudación practiquen requerimientos de información. Luego no es necesario que sea llevado a cabo con ocasión del cobro de una concreta deuda.

Frente a ello, el Tribunal expone que la circunstancia de que se contemple la posibilidad de que los órganos de recaudación puedan practicar requerimientos de información tributaria no significa reconocerles la potestad de realizar requerimientos de información a cualquier obligado tributario y en cualquier clase de contexto o situación. Se trata del ejercicio de una potestad que debe estar directamente vinculada al ámbito competencial y actividad que desarrolle el órgano en cuestión, es decir, sujeta a la previsión legal que justifica la actuación misma del órgano administrativo. En otras palabras, por definición, un órgano de recaudación no puede practicar requerimientos genéricos de información. Y concluye su exposición con las siguientes palabras: «En suma, tratándose de la recaudación y, por lo tanto, de los órganos administrativos que la tienen encomendada, no cabe practicar requerimientos desvinculados del cobro o de la exacción de créditos concretos y específicos».

## 5. PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN

En relación con el último de los procedimientos administrativos en materia tributaria que vamos a tratar, destacamos en primer lugar la *Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de junio de 2011, recurso n.º 1538/2008 (NFJ043917)*, cuya materia objeto de análisis versa sobre el **plazo para la interposición de recurso cuando media desestimación por silencio administrativo de una reclamación económico-administrativa**.

Rechaza el Tribunal una interpretación de los artículos 240.1 y 241.1 de la Ley 58/2003 (LGT) conforme a la que, transcurrido un año y un mes desde la interposición de la reclamación sin que exista resolución expresa y sin que el interesado haya interpuesto recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, debe entenderse que se ha producido una desestimación presunta que ha devenido firme e inatacable por no haber sido impugnada en el plazo de un mes. Esa interpretación resulta contraria al artículo 24.1 de la Constitución Española. En una situación tal, el administrado puede seguir esperando a obtener una resolución expresa o, transcurrido el año que el Tribunal Económico-Administrativo tenía para resolver, entender desestimada su pretensión e interponer el recurso pertinente en cualquier momento, pues, no se ha iniciado plazo alguno para recurrir.

Dicho criterio ha sido sostenido por el Tribunal Económico-Administrativo Central en *Resolución de 7 de junio de 2011, RG 1257/2009 (NFJ043425)*, modificando su doctrina anterior, en la

cual mantiene que el sometimiento a plazo de la posibilidad de interponer recurso de alzada que resulta del artículo 241 de la Ley 58/2003 (LGT) debe atemperarse por la exigencia del cumplimiento previo de lo dispuesto en el artículo 42.4 de la Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), que obliga a las Administraciones públicas a informar a los interesados del plazo máximo normativamente establecido para la resolución y notificación de los procedimientos, así como de los efectos que pueda producir el silencio administrativo. No constando que se hubiera notificado al interesado comunicación, puede afirmarse que no consta que se le hubiera advertido de los plazos para interponer el recurso de alzada, y ante qué órgano procedía. Podría equiparse ese silencio negativo con una notificación defectuosa, al haberse omitido tales advertencias, por lo que el plazo de interposición del recurso no comenzaría a correr sino desde que interpone el interesado el recurso, por lo que este debe reputarse interpuesto en plazo.

De entre los temas abordados en la *Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de abril de 2011, recurso n.º 872/2006 (NFJ042953)*, merece de especial interés destacar la cuestión relativa a la extensión de la facultad de revisión que otorga la ley a los órganos económico-administrativos, y en concreto respecto al **límite de funciones y potestades que le vienen asignadas a los Tribunales Económico Administrativos**.

Concluye el Tribunal que no cabe, cuando no existe vicio formal del procedimiento, una retroacción de actuaciones a los efectos de unas nuevas valoraciones hasta lograr el acierto en la determinación de los elementos relevantes; menos aún es factible que el Tribunal Económico-Administrativo, excediéndose de sus funciones, indique siquiera, a la Inspección, cómo llevar a cabo la comprobación a los efectos de las actuaciones de valoración, indicando el método cuando este ya viene determinado en el artículo 16.3 de la Ley 43/1995 (Ley IS). Es más, teniendo por acreditado que la valoración resultaba incongruente y poco razonable, y habiendo llegado también a la conclusión de la improcedencia e incorrección de aplicar los valores declarados por el contribuyente, debió limitarse a declarar la nulidad de la liquidación –y sanción–, especificando las medidas a adoptar, en su caso, para ajustar a Derecho las liquidaciones.

Procede la **práctica de una nueva liquidación tributaria cuando la Inspección ha errado ya por dos veces**. Con este titular se puede determinar la trascendencia de la *Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2011, recurso n.º 466/2009 (NFJ042955)*. Esto es, existe la posibilidad de reponer actuaciones inspectoras y de liquidar más de una vez para subsanar errores distintos. En palabras del Tribunal: «Lo único jurídicamente intolerable es la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la reincidencia en idéntico error una y otra vez».

Si no existe una actitud contumaz de la Administración tributaria, si no se obstina en el mismo error, si no reincide en idéntico defecto una y otra vez, ninguna tacha cabe oponer a que, anulado el acto viciado, la Administración retrotraiga las actuaciones para volver a liquidar. Esto es lo que sucede en el presente caso, en el que nada tiene que ver la causa de la primera anulación y la vuelta atrás en las actuaciones inspectoras (comprobar las fechas de adquisición de las acciones transmitidas para calcular el incremento de patrimonio) con el defecto que motivó la segunda (la falta de incoación de la correspondiente acta de inspección y la necesidad de poner de manifiesto para alegaciones la propuesta de liquidación antes de la emisión de la segunda liquidación).

En el siguiente caso analizado, *Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2011, recurso n.º 2790/2009 (NFJ045436)*, el Tribunal trata la **inadmisión a trámite de una solicitud de suspensión de requerimiento de información tributaria**.

En cuanto al segundo motivo de casación que se invoca en esta sentencia (perjuicios irreparables que se ocasionarían a los contribuyentes si con posterioridad el requerimiento fuera anulado), precisamente la invocación de la supuesta lesión al derecho a la intimidad de los contribuyentes revela que la inadmisión de la solicitud de suspensión por el órgano de revisión de la Administración fue acertada. El derecho a la intimidad, que reconoce el artículo 18.1 de la Constitución Española, no puede ser desvinculado del artículo 31.1, que establece el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el sistema tributario, de tal manera que le cabe a la Administración exigir los datos relativos a la situación económica del contribuyente, quien tiene el deber jurídico de colaborar, deber que se extiende a quienes puedan prestar su ayuda en la tarea de alcanzar la equidad fiscal, como los bancos.

Una última sentencia a destacar respecto a este procedimiento es la *Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2011, recurso n.º 206/2010 (NFJ044901)*. Con igual criterio que el mantenido por el Tribunal Económico-Administrativo Central en *Resoluciones, de 25 de octubre de 2011, RG 3732/2008 (NFJ044863)*, y de 25 de octubre de 2011, *RG 6912/2008 (NFJ044862)*, en las cuales se mantiene que para determinar la **cuantía de las reclamaciones interpuestas contra los acuerdos de liquidación y contra los acuerdos sancionadores**, habrá que estar a la deuda de mayor importe (referida a cada periodo de liquidación) que se impugne frente a la regularización de una situación tributaria referida a un periodo de comprobación comprensivo de varios periodos de liquidación, el Tribunal Supremo mantiene que ante un supuesto en el que la liquidación comprende en un solo documento cuatro deudas tributarias, una por cada ejercicio, y, acumulado, un solo acuerdo sancionador que comprende hasta cuatro sanciones una por cada ejercicio, la cuantía a tener en cuenta a efecto de cuantificar la reclamación es la deuda, esto es, cuota más intereses, o acto, esto es sanción, de mayor importe. En este caso, visto que ninguna supera la cuantía de los 150.000 euros no cabía contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central. Por tanto, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional agotaba la vía económico-administrativa, resultando competente el Tribunal Superior de Justicia.

## 6. NORMAS COMUNES

**Notificaciones.** *Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2011, recurso n.º 5838/2007 (NFJ043362)*. Abordando la validez de una notificación recogida por un vigilante de seguridad, el Supremo efectúa una completa recopilación de los criterios existentes en materia de notificaciones.

**Posibilidad de comprobación por parte de la Inspección en ejercicios prescritos.** El Tribunal Supremo analiza, en *Sentencia de 14 de septiembre de 2011, recurso n.º 402/2008 (NFJ045475)*, dictada sobre recurso de casación para unificación de doctrina, sobre el Impuesto sobre Sociedades y concretamente para los ejercicios 1995 y 1996, si producida la prescripción, puede o no la Administración ejercer funciones de investigación o comprobación sobre hechos económicos acaecidos en ese ejercicio, aunque

ello solo sea para determinar hechos imponibles que se producen en ejercicios posteriores, y concluye que «la prescripción recae sobre el derecho a liquidar y no sobre el derecho a investigar y comprobar determinados hechos económicos que pueden proyectar sus efectos económicos hacia el futuro».

Para terminar, incluimos en este apartado dos importantes y recientes resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central.

*Resolución de 28 de noviembre de 2011, RG 2549/2009 (NFJ045031).* **Recargos del artículo 27 de la LGT versus intereses de demora del artículo 26 de la LGT.** En el caso de autos, una determinada entidad presenta autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades con resultado a devolver, presentando posteriormente autoliquidación extemporánea también con resultado a devolver, si bien por importe inferior al solicitado y obtenido con anterioridad. Pues bien, dispone el Tribunal que, al no tratarse de una autoliquidación con resultado a ingresar, no resulta de aplicación el régimen de recargos previsto en el artículo 27 de la Ley 58/2003 (LGT), sino la liquidación de intereses de demora a que hace referencia el artículo 26 de la citada ley, consecuencia del cobro de una devolución improcedente.

*Resolución de 1 de diciembre de 2011, RG 4633/2009 (NFJ045517).* **Regularización de un ejercicio por parte de la Administración con incidencia tanto en dicho ejercicio como en un ejercicio distinto que no ha sido objeto de comprobación o inspección.**

En la actuación inspectora se modifica, con acomodo a Derecho, la imputación temporal de unas rentas, anticipándola, de modo que se exige su pago en un ejercicio anterior a aquel al que las imputó el contribuyente en la correspondiente autoliquidación, que ya había sido ingresada. Cuando la Administración realiza esa liquidación es conocedora de la circunstancia descrita, de modo que, obligando a pagar al contribuyente las cantidades que le constan ya ingresadas por autoliquidación le está conminando a realizar un pago que bien puede considerarse indebido por duplicado.

La Administración tributaria no realizó ninguna actuación tendente a devolver ese ingreso indebido cuya existencia acepta en el acta referida, y las solicitudes de devolución realizadas por el reclamante fueron desestimadas, en síntesis, por entender que el ingreso de las cantidades liquidadas por la Inspección nunca puede considerarse indebido, al referirse a los ejercicios en los que se han devengado las retenciones, y por llegar tarde, pasados más de cuatro años, para remover la autoliquidación en la que se produjo el pago inicialmente.

Una actuación más congruente hubiera sido que, sin perjuicio, por supuesto, de la liquidación de los intereses de demora y sanciones que correspondiesen por la ausencia de ingreso en el ejercicio correspondiente de las cuotas devengadas, se exigiese tan solo el ingreso de la deuda correspondiente a los ejercicios regularizados que no estuviese ya ingresado en la Hacienda Pública.

Con base en ello, concluye el Tribunal que los ingresos que generan un enriquecimiento injusto de la Administración, y deben ser reintegrados por indebidos, son los realizados en pago de la deuda liquidada por la Administración pese a constatar que se trataba de cuotas que, aun referidas a un ejercicio posterior al de su devengo y, por tanto, más tarde de lo legalmente obligado, ya habían sido ingresadas en la Hacienda Pública.