



Roj: **STS 654/2016** - ECLI: **ES:TS:2016:654**

Id Cendoj: **28079130022016100067**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **23/02/2016**

Nº de Recurso: **1306/2014**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 908/2014,**  
**STS 654/2016**

## **SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a veintitrés de Febrero de dos mil dieciséis.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha visto el recurso de casación 1306/2014, interpuesto por don Julián , representado por la procuradora doña Victoria Pérez-Mulet y Diez Picazo, contra la sentencia dictada el 19 de febrero de 2014 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 14/2013 , relativo a la liquidación del impuesto sobre el impuesto de la renta de las personas físicas de los ejercicios 2003, 2004 y 2005. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO** .- La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso-administrativo 14/2013 , promovido por don Julián contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 29 de noviembre de 2012, que, anulando la pronunciada el 26 de septiembre de 2011 por el Tribunal Regional de la Comunidad Valenciana, ordenó la retroacción de las actuaciones inspectoras, relativas al impuesto sobre la renta de las personas físicas de los ejercicios 2003, 2004 y 2005, para que se subsanara el vicio formal consistente en haberse dictado la liquidación que las puso fin sin tener a la vista ni tomar en consideración las alegaciones al acta presentadas por el obligado tributario a través del servicio de correos.

En la demanda, el Sr. Julián suscitó las siguientes cuestiones: **(1ª)** los vicios que se produjeron durante el procedimiento de comprobación de valores son determinantes de la nulidad de pleno Derecho; **(2ª)** prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto sobre la renta de las personas físicas de los ejercicios 2003, 2004 y 2005, pues las actuaciones inspectoras no suspendieron el plazo de la misma ya que, pese a estar afectadas por vicios determinantes de mera anulabilidad, en determinados casos la jurisprudencia del Tribunal Supremo niega efectos interruptores de la prescripción a dicha clase de defectos; y, **(3ª)** en cualquier caso, prescripción de ese derecho pues los actos anulables nunca suspenden el correspondiente plazo, conforme se sostiene en el voto particular a la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012 (casación en interés de la ley 1215/2011; ES:TS:2012:7933).

La sentencia impugnada resolvió las citadas tres cuestiones del siguiente modo:

**(1ª)** «[...] la Sala llega a la conclusión de que el hecho de haberse dictado el acuerdo de liquidación sin haberse recibido, ni por tanto tomado en cuenta, el escrito de las tituladas "alegaciones provisionales", ni el que hubiera podido remitirse dentro del plazo de los quince días, no debe merecer la declaración de nulidad de pleno derecho por cuando se ha seguido el procedimiento establecido y la posible indefensión que origina la omisión



de las alegaciones queda carente de efectos negativos, con la retroacción de actuaciones que ha acordado la resolución impugnada.

Frente a lo mantenido de contrario, procede acordar la anulabilidad en este caso, ya que no estamos ante un supuesto equivalente al del descrito en la referida sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 2012, detectándose en autos únicamente una grave irregularidad, pero cuyos efectos, repetimos, desaparecen con la retroacción acordada en la resolución impugnada» (FJ 9º).

(2ª) «[...] Frente a lo señalado por la actora, es lo cierto que en la resolución impugnada no se declara expresamente que hayan prescrito los ejercicios 2003 y 2004, sino que señala "que, de haberse dictado la liquidación cuando podía dictarse, a partir del 29 de noviembre de 2009, no habrían podido liquidarse, por estar prescritos, los ejercicios 2003 y 2004. Por lo tanto salvo que por alguna otra actuación no conocida por el Tribunal se hubiese interrumpido el plazo de prescripción del derecho a liquidar los citados ejercicios 2003 y 2004, no podrán ya ser liquidados por la Administración ".

En cuanto a la diferencia de los efectos en lo que aquí interesa entre actos nulos de pleno derecho y actos meramente anulables, ha de estarse a la doctrina reiteradamente mantenida por el Tribunal Supremo, expuesta en el fundamento octavo, y la sentencia de 24 de mayo de 2012, recaída en el recurso 6449/2009, citada y reproducida parcialmente en el escrito de demanda, establece bien a las claras los efectos de los actos anulables, sin que frente a ello pueda prosperar lo argumentando con base en la sentencia de esta Sala, Sección 1ª, de 10 de diciembre de 2012, recaída en el recurso 411/2011, en el que se impugna una resolución del Director de la Agencia Española de Protección de Datos en materia sancionadora, como tampoco resulta válido extender los efectos de otros expedientes ajenos a la materia tributaria» (FJ 10º).

(3ª) «[...] no es posible acoger el último argumento de la actora, cuando pretende basar la oposición en el voto particular emitido a la sentencia del Tribunal Supremo de [19 de noviembre de 2012], recaída en el recurso de casación en interés de la ley número 1215/2011, pues con independencia de que la jurisprudencia del Tribunal Supremo pueda ser modificada en el futuro, no cabe duda que la exigencia de aplicación por los Juzgados y Tribunales viene referida exclusivamente a las sentencias y no a los votos particulares a las mismas que los Magistrados que forman Sala puedan emitir, mostrando discrepancias» (FJ 11º).

**SEGUNDO** .- Julián preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 23 de mayo de 2014, en el que invocó cuatro motivos de casación, el primero al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), y los otros tres con arreglo a la letra d) del mismo precepto.

1º) Con el primero denuncia la infracción del artículo 24 de la Constitución Española y de los artículos 33 y 67.1 de la Ley 29/1998, «bien sea por incongruencia *infra petita partium* bien sea por vulneración del derecho fundamental de acceso a la jurisdicción (entre otras, doctrina asentada en la sentencia 39/2010, de 19 de julio, del Tribunal Constitucional) puesto que en el fallo de la sentencia recurrida desestima el recurso y confirma la resolución impugnada pero habiendo conocido o enjuiciado uno de los motivos de nulidad planteados de forma errónea a como estaba planteado y, como consecuencia del error, ha dejado de resolver conforme a Derecho la cuestión que efectivamente se le planteaba incurriendo así en incongruencia *extra petita partem*. En concreto, la Sala *a quo* ha equivocado la cuestión planteada en el fundamento de derecho segundo del escrito de demanda denominada "Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria correspondiente a los ejercicios 2003, 2004 y 2005. Ineficacia interruptora de la prescripción de determinados actos. Principio jurídico de que nadie se puede beneficiar de sus propios vicios. Principio de buena fe", puesto que en la sentencia recurrida la Sala procede a desestimar no habiendo entrado a conocer o enjuiciar conforme a Derecho este motivo de nulidad sustancial oportunamente deducido en el proceso que lo fundamentaba» [sic]

Considera que la sentencia discutida no da respuesta al planteamiento del segundo fundamento de la demanda, sobre la posibilidad excepcional de que los actos administrativos meramente anulables no interrumpan el plazo de prescripción, como es el caso de los actos realizados en fraude de ley y de las llamadas "diligencias argucia" o actuaciones inspectoras realizadas con la única finalidad de interrumpir, de manera meramente formal, la prescripción.

2º) A través de la segunda queja, se lamenta de la infracción del artículo 239.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en relación con los artículos 62 y siguientes de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre), y con el artículo 21 y siguientes de la propia Ley General Tributaria, así como de la jurisprudencia que alegó en el escrito de demanda, todo ello por desestimar la Sala *a quo* la pretensión de nulidad de pleno derecho del acto impugnado.



Sostiene que la sentencia no resuelve adecuadamente la cuestión oportunamente alegada en el primer fundamento de Derecho del escrito de demanda, esto es, si las irregularidades cometidas por la Inspección de los Tributos son de tal gravedad que merecen la sanción de la nulidad radical.

Subraya un hecho que, en su opinión, no ha sido tomado en consideración por la Sala de instancia: la Inspección emitió un informe el 24 de noviembre de 2009, antes incluso de que se notificara la liquidación dictada el 16 de noviembre anterior y de que transcurriera el plazo para presentar alegaciones (27 de noviembre), informe en el que se "resolvían" las alegaciones provisionales presentadas el 12 de noviembre. Se trataba, en su opinión, de un informe "de cajón" o, si se quiere, "para cubrir el expediente", ya que no fue notificado, siendo incorporado sin más al dossier. Afirma que se prescindió de un trámite esencial del procedimiento inspector, como es el de audiencia, sin tener las alegaciones oportunamente formuladas, con el único fin de dictar el acto administrativo dentro del plazo máximo previsto por la Ley. En otras palabras, la Inspección, de una manera absolutamente "consciente y deliberada", emitió un informe el 24 de noviembre de 2009 demostrativo de que, antes incluso de que se hubiera notificado el acuerdo de liquidación adoptado unos días atrás, tenía conocimiento de las alegaciones formuladas por el interesado dentro de plazo, pero en lugar de revocar o dejar sin efecto el acto administrativo dictado y en cumplimiento del deber de resolver, se limitó a emitir aquel informe "de cajón" o meramente interno.

**3º)** El siguiente argumento del recurso consiste en la vulneración del artículo 68 de la Ley General Tributaria, en relación con los requisitos jurisprudenciales exigidos para que las actuaciones administrativas interrumpen la prescripción, «por haber otorgado la sentencia recurrida efectos interruptivos de dicha prescripción a un supuesto dictado en fraude de Ley como supuesto interruptor del plazo de prescripción, dado que la Sala a *quo* no enjuicia conforme a Derecho la pretensión anulatoria debidamente formulada en el segundo fundamento de Derecho del escrito de demanda puesto que, aunque con carácter general se admitiera que los actos anulables sí son susceptibles de interrumpir la prescripción, no es ésta una doctrina jurídica absoluta sino que admite excepciones, por lo que en determinados supuestos especiales como el que se preconiza en este caso, no procede en derecho otorgar efectos interruptivos de la prescripción a casos, como el enjuiciado, en que la Administración ha vulnerado el principio de la buena fe ( artículo 3 de la Ley 30/1992 ) infringiendo, además, los efectos de los actos dictados en fraude de ley ( artículo 6.4 Código civil ) que impiden otorgar efecto interruptivo de la prescripción a aquellos actos dictados con la única finalidad fraudulenta de impedir la consumación de la prescripción» [sic].

En su opinión, las fechas que se obtienen del expediente administrativo evidencian que la Administración había apurado los tiempos, por lo que o se saltaba las normas procedimentales o incumplía el deber legalmente establecido de duración máximas de las actuaciones. Por ello, según su criterio, sea por nulidad de pleno Derecho sea por anulabilidad, las graves irregularidades cometidas por la Inspección no interrumpieron la prescripción para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

**4º)** El último argumento del recurso denuncia la «infracción del artículo 68 LGT, dado que la sentencia recurrida desestima la pretensión preconizada por la parte recurrente de que se acogieran las razones fundadas en Derecho vertidas en el voto particular de la STS de 19/11/2012, recurso de casación en interés de Ley nº 1215/2011, por el magistrado D. Emilio Frías Ponce que sustentan la tesis jurídica de que, con carácter general, los actos meramente anulables no interrumpen la prescripción» [sic].

Con este motivo defiende que, como se sostiene en el voto particular que invoca, los actos anulables nunca interrumpen el plazo de prescripción.

Termina solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida y que, en su lugar, declare la nulidad radical del acuerdo de liquidación o, subsidiariamente, su anulación, pero sin posibilidad de retroacción de actuaciones, al haber prescrito la acción para determinar la deuda tributaria dada la ineficacia interruptora de la prescripción de los actos anulados.

**TERCERO .-** La Administración General del Estado se opuso al recurso en escrito registrado el 16 de febrero de 2015, en el que interesó su desestimación.

**1º)** Frente al primer motivo defiende que la Sala de instancia ha dado respuesta a la pretensión impugnatoria, no sólo porque su pronunciamiento es desestimatorio, y una desestimación según reiterada doctrina jurisprudencial supone contestar a todas las pretensiones, sino también porque al no ser necesaria una atención explícita y pormenorizada a cada una de las alegaciones, hay una respuesta que se deduce claramente del fundamento de derecho décimo de la sentencia impugnada. Añade que no nos encontramos ante ningún supuesto de fraude de ley, ni ante "diligencias argucia", y por ello tampoco ante un supuesto extraordinario respecto de un acto meramente anulable.



2º) Tratándose del segundo motivo, sostiene que la Inspección no prescindió total y absolutamente del procedimiento establecido. Basta acudir a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de la que se desprende que sucedió un vicio formal en orden a la validez del acto impugnado, al haberse liquidado sin conocerse las alegaciones remitidas por correo. Añade que no existe indefensión, puesto que, al retrotraerse las actuaciones, la Administración podrá tener en cuenta todas las alegaciones del obligado tributario.

3º) En cuanto al tercer motivo, argumenta que no puede sostenerse que la Administración haya actuado de mala fe o en fraude de ley y que, en el presente caso, el cómputo de la prescripción fue interrumpido.

4º) Para oponerse a la última queja, afirma que un voto particular no sirve para sustentar la doctrina jurisprudencial, sino precisamente para demostrar que es contraria a la tesis contenida en el mismo.

**CUARTO** .- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 18 de febrero de 2015, fijándose al efecto el día 16 de febrero de 2016, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco,

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO** .- La resolución del presente recurso de casación requiere que nos detengamos en los hechos que pasamos a relatar, según se obtienen de la sentencia recurrida y del expediente administrativo:

1º) El 17 de abril de 2008, la Dependencia Regional de Inspección de Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria inició actuaciones inspectoras a don Julián por el impuesto sobre la renta de las personas físicas de los ejercicios 2003, 2004 y 2005, siendo incoada acta de disconformidad el 24 de marzo de 2009. Presentadas alegaciones por el obligado tributario, el inspector jefe ordenó el 17 de julio de 2009 completar el expediente.

2º) La Inspección llevó a cabo dos intentos de notificación (los días 21 y 22 de julio agosto de 2009) de la anterior decisión en el domicilio que en dicha fechas figuraba en la base de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria como fiscal del obligado tributario, sito en Vall d'Uxó (Castellón). El día 29 de julio de 2009, el Sr. Julián presentó un escrito comunicando que su nuevo domicilio fiscal se encontraba en Sevilla. La Inspección pretendió notificar de nuevo en Vall d'Uxó (el 4 de agosto de 2009) y después realizó otras tres tentativas en el nuevo domicilio de la capital hispalense (los días 7 y 14 de agosto y 1 de septiembre de 2009). Finalmente, el obligado tributario compareció el 2 de septiembre en las dependencias de la Inspección de los Tributos en Sevilla, recibiendo copia del acuerdo en cuestión.

3º) Realizadas las actuaciones complementarias, la inspectora actuaria se ratificó el 28 de septiembre de 2009 en la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad. Esta decisión se intentó notificar en el domicilio de Sevilla los días 29 y 30 del mismo mes, resultando las diligencias infructuosas, por lo que se envió al Boletín Oficial del Estado para su notificación por comparecencia, entendiéndose realizada el 25 de octubre de 2009 y concedido desde el día siguiente un plazo de quince días para la puesta de manifiesto del expediente y la formulación de alegaciones. Una vez finalizado dicho plazo, la Inspección dictó el acuerdo de liquidación el 16 de noviembre de 2009.

4º) En paralelo con la descrita notificación edictal, el Sr. Julián compareció el 20 de octubre de 2009 en las dependencias de la Inspección de los Tributos en Sevilla, recibiendo del funcionario notificador copia del acuerdo de 17 de julio anterior ordenando completar las actuaciones. Constatado que lo que se trasladó al obligado tributario el 20 de octubre no era el informe de la actuaria de 28 de septiembre, ratificándose en la inicial propuesta de liquidación, el 21 de octubre un agente tributario se personó en el domicilio fiscal del Sr. Julián en Sevilla para darle traslado de dicho informe. No siendo posible practicar la notificación, se le dejó diligencia en la que se le comunicaba que el informe relativo a la práctica de las actuaciones complementarias estaría a su disposición en las dependencias sevillanas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria desde el día 22 hasta el 27 de octubre de 2009.

5º) Don Julián no compareció hasta el 12 de noviembre, donde por fin se le entregó copia del informe de 28 de septiembre que ya se le había notificado por comparecencia mediante publicación de edictos en el Boletín Oficial del Estado.

6º) El 19 de noviembre de 2009 tuvo entrada en las dependencias en Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria un escrito del obligado tributario, remitido por correo certificado el día 12 anterior, denominado "alegaciones provisionales", relativo a las actuaciones inspectoras entendidas con el mismo por el impuesto sobre la renta de las personas físicas de los ejercicios 2003, 2004 y 2005.



7º) El 24 de noviembre de 2009, la Inspección emitió un informe, que no notificó al interesado, en el que se contienen consideraciones sobre las alegaciones presentadas el día 12 del mismo mes.

8º) La liquidación de 16 de noviembre de 2009 fue notificada el 17 de diciembre, sin incluir el contenido del informe de 24 de noviembre.

9º) Impugnada la liquidación de 16 de noviembre de 2009 ante la vía económico-administrativa, el Tribunal Central, en fase de recurso de alzada, constató que la liquidación había sido aprobada sin tener a la vista las alegaciones presentadas el día 12 anterior (fecha en que el organismo revisor localiza el *dies a quo* del cómputo del plazo de quince días para formular alegaciones), si bien que recibidas el 19 del mismo mes. Siendo así concluye que se incurrió en un vicio formal causante de indefensión, no subsanada por la Inspección, por lo que resolvió anular la liquidación recurrida a fin de que fuese reparado el defecto formal padecido, dictándose nueva liquidación a la vista de las alegaciones presentadas el 12 de noviembre y recibidas por la Inspección el siguiente día 19. A lo anterior, el Tribunal Económico-Administrativo Central añade que, tal y como se desarrollaron los acontecimientos, hubo un exceso en la duración de las actuaciones inspectoras, por lo que su inicio no interrumpió el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria del Sr. Julián por el impuesto sobre la renta de las personas físicas de los ejercicios 2003, 2004 y 2005. Siendo así, concluye que, «de haberse dictado la liquidación cuando podía dictarse, a partir del 29 de noviembre de 2009 [fecha en que concluía el plazo de quince días para alegaciones], no habrían podido liquidarse, por estar prescritos, los ejercicios 2003 y 2004. Por lo tanto, salvo que por alguna otra actuación no conocida por este Tribunal se hubiese interrumpido el plazo de prescripción del derecho a liquidar los citados ejercicios 2003 y 2004, no podrán ya ser liquidados por la Administración».

**SEGUNDO** .- El Sr. Julián interpuso recurso contencioso-administrativo planteando en la demanda las siguientes tres cuestiones: (1ª) los vicios que se produjeron durante el procedimiento son determinantes de la nulidad de pleno Derecho, por lo que no cabe subsanarlos retrotrayendo las actuaciones; (2ª) a título subsidiario, la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto sobre la renta de las personas físicas de los ejercicios 2003, 2004 y 2005, pues las actuaciones inspectoras no suspendieron el plazo de la misma, ya que, pese a estar afectadas por vicios determinantes de mera anulabilidad, en ciertos casos la jurisprudencia del Tribunal Supremo niega efectos interruptores de la prescripción a dicha clase de defectos; y, (3ª) de cualquier modo, prescripción de ese derecho pues los actos anulables nunca suspenden el correspondiente plazo, conforme se sostiene en el voto particular a la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012 (casación en interés de la ley 1215/2011; ES:TS:2012:7933).

La Sala de instancia, según hemos dejado constancia en el primer antecedente de esta sentencia, contestó a tales cuestiones de la siguiente manera:

1º) Los defectos de procedimentales padecidos son determinantes de mera anulabilidad y la eventual indefensión que provocaron quedó subsanada por la decisión del Tribunal Económico-Administrativo Central de retrotraer las actuaciones para que la liquidación fuera dictada a la vista de las alegaciones presentadas el 12 de noviembre de 2009 (FJ 9º).

2º) Los actos anulables interrumpen el plazo de prescripción; conforme a la jurisprudencia, sólo los radicalmente nulos carecen de esa capacidad (FJ 10º).

3º) Un voto particular a una sentencia no crea jurisprudencia y no puede vincular a los tribunales inferiores en sus decisiones (FJ 11º).

Frente a tal forma de decidir, el demandante se alza en casación esgrimiendo cuatro motivos. Con el primero, que hace valer al abrigo del artículo 88.1.c) de la Ley de esta jurisdicción, denuncia que (i) la sentencia incurre en incongruencia omisiva al desestimar el segundo fundamento de su demanda, en el que no planteó que los actos anulables no interrumpan la prescripción sino que, en casos excepcionales, en que la Administración actúa fraudulentamente, desconociendo el principio de buena fe, la jurisprudencia niega esa capacidad interruptora a los actos afectados de vicios de mera anulabilidad. En los otros tres motivos, amparados en la letra d) del citado artículo 88.1, discute la decisión de la Sala de instancia sobre los correlativos argumentos de la demanda: (ii) los defectos padecidos en el procedimiento inspector determinan la nulidad absoluta de la liquidación (segundo motivo); (iii) en casos excepcionales, como el litigioso, no cabe atribuir a los actos anulables capacidad para interrumpir el plazo de prescripción (tercer motivo) y (iv) debe seguirse el criterio del ya citado voto particular sobre la incapacidad general o en todos los casos de dicha clase de actos para producir el mencionado efecto (cuarto motivo).

**TERCERO** .- Empezando por el principio, esto es, por el primer motivo de casación, podemos ya anunciar que debe ser estimado en la medida en que, como sostiene el recurrente, la sentencia de instancia no ha dado respuesta a la verdadera cuestión suscitada en el segundo argumento de la demanda.



En efecto, en dicho argumento no se planteaba la cuestión de si, con carácter general, los actos anulables son susceptibles de interrumpir el plazo de prescripción del derecho de la Administración a fijar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, a la que los jueces *a quo* dan respuesta en el último párrafo del décimo fundamento jurídico de su sentencia, sino si en casos excepcionales, en los que la Administración actúa arteramente y desconoce el principio de buena fe, a dicha clase de actos debe negárseles esa capacidad interruptora. Sobre esta cuestión nada dice la sentencia, sin que la respuesta pueda considerarse implícita en la alusión que se realiza, para no seguir su criterio, a la sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 10 de diciembre de 2012 (recurso 411/2011 ; ES:AN:2012:5163), porque allí se trataba de calificar un defecto *in procedendo* en el seno de un expediente sancionador como determinante de la nulidad de la multa impuesta, sin que para nada se reflexionara sobre la capacidad interruptora de la prescripción de los actos anulables.

Se ha producido, por tanto, una denegación técnica de justicia que incurre en las infracciones constitucionales y legales que se denuncian en este primer motivo, que, por lo tanto, ha de ser acogido, debiendo ser casada la sentencia de instancia en este particular.

**CUARTO** .- Resolviendo en los términos en que fue suscitada la cuestión a la que la Sala de instancia no dio respuesta, conforme nos impone la letra c), en relación con la d), ambas del artículo 95.2 de la Ley de esta jurisdicción [que coinciden con la queja que se hace valer a través del tercer motivo de casación], debemos concluir que la tesis sustentada por el Sr. Julián en el segundo fundamento de Derecho de su demanda no puede prosperar, por ser contraria a nuestra jurisprudencia.

Como punto de partida se ha de tener en cuenta que, según reconoce el propio recurrente, es criterio de este Tribunal Supremo que los actos administrativos anulables interrumpen el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Sólo los actos nulos de pleno derecho carecen de esa virtualidad. Así lo hemos afirmado en reiteradas ocasiones; por todas, pueden consultarse las sentencias de 11 de febrero de 2010 (casación 1707/2003, FJ 4º.C ; ES:TS:2010:2013), 20 de enero de 2011 (casación para la unificación de doctrina 120/2005, FJ 7º; ES:TS:2011:756 ) y 24 de mayo de 2012 (casación 6449/2009, FJ 5º; ES:TS :2012:3601), esta última reproducida ampliamente en la demanda.

Sentado lo anterior, ninguna de las razones que se exponen en dicho escrito rector tiene la fuerza de convicción suficiente para llevar al ánimo de esta Sala la decisión de cambiar de criterio o, al menos, de excepcionar en el caso actual su doctrina sobre el particular:

1º) Las previsiones de los artículos 104.5 y 150.2 de la Ley General Tributaria de 2003 no autorizan a soslayar nuestra doctrina general. Ambos preceptos niegan alcance interruptor del plazo de prescripción a las actuaciones realizadas en un procedimiento caducado (artículo 104.5) o en otro cuya duración se haya extendido más allá del plazo legalmente previsto (artículo 150.2), pero en modo alguno permiten concluir que los actos anulables, como la liquidación impugnada al dictarse sin tomar en consideración las alegaciones del contribuyente, causándole indefensión, tampoco producen el efecto de detener el cómputo de la prescripción. Se ha de tener en cuenta, además, que precisamente el segundo de los preceptos citados ha servido para que el Tribunal Económico-Administrativo Central declare prescrito el derecho de la Administración a liquidar los ejercicios 2003 y 2004, «salvo que por alguna actuación no conocida [...] se hubiese interrumpido el plazo», por haberse excedido ese plazo máximo de duración, no porque un acto anulable careciera de virtualidad para suspender la prescripción.

2º) Ciertamente, para que una actuación inspectora pueda considerarse válida y virtual para interrumpir la prescripción debe ser real, tener por designio la liquidación de la deuda tributaria, ser precisa en relación con el concepto impositivo de que se trate, jurídicamente válida y tener trascendencia exterior por haber sido notificada al sujeto pasivo [entre otras, sentencias de 11 de febrero de 2002 (casación 7625/1996 , FJ 3º; ES:TS:2002:856), 17 de marzo de 2008 (casación 5697/2003 , FJ 6º; ES:TS:2008:920), 13 de noviembre de 2008 (casación 5442/2004 , FJ 6º; ES:TS:2008:6425), 26 de noviembre de 2008 (casación 4079/2006 , FJ 3º; ES:TS:2008:7456), 22 de diciembre de 2008 (casación 4080/2006 , FJ 3º; ES:TS:2008:7325); 6 de abril de 2009 (casación 5678/2003, FJ 4º; ES:TS:2009:2287 ) ; y 11 de junio de 2012 (casación 2500/2009, FJ 2º; ES:TS :2012:4383)], pero olvida el recurrente que en el caso analizado la actuación a la que achaca carecer de esas notas y califica de "diligencia argucia" o irrelevante (el informe de la Inspección emitido el 24 de noviembre de 2009) vio la luz en una fecha en la que ya había sido excedido el plazo máximo de las actuaciones inspectoras, careciendo de todo efecto sobre la interrupción de la prescripción, efecto cuya falta de reconocimiento a las actuaciones litigiosas por el Tribunal Económico-Administrativo Central tuvo, como se ha dicho, su causa en ese exceso temporal, con fundamento en el artículo 150.2 de la Ley General Tributaria de 2003 . Nada tiene que ver la emisión de ese informe con la eventualidad de que se niegue, como pretende el demandante, toda virtualidad interruptora de la prescripción a las actuaciones que desembocaron en la liquidación anulable por haber sido aprobada sin tener a la vista las alegaciones del obligado tributario.



3º) Si se analizan los hechos se comprueba que, efectivamente, hubo una deficiente actuación administrativa, la cual desembocó en la aprobación de la liquidación sin tener en cuenta las alegaciones presentadas por el obligado tributario frente al informe de la actuaria, emitido a resultas de las actuaciones complementarias ordenadas por el inspector jefe, deficiencia que, por ser causante de indefensión, determinó el pronunciamiento de anulación adoptado por el Tribunal Económico-Administrativo Central. Pero, en primer lugar, en ese resultado no dejó de tener su influencia el cambio de domicilio fiscal del Sr. Julián y la imposibilidad de notificarle los actos que se iban adoptando en el nuevo, lo que provocó que hubiera que acudir a la notificación por comparecencia, sin perjuicio de que, por presentarse finalmente en las dependencias de la Inspección en Sevilla, se le diera traslado personal de las actuaciones, hasta el punto de que, faltando en los documentos trasladados el informe complementario de la actuaria, le fue entregado por un agente tributario en su domicilio fiscal. En segundo término, el informe de 24 de noviembre de 2009, que, por no notificado, el recurrente califica de "interno", ninguna incidencia ha tenido sobre la interrupción del plazo de prescripción, pues, al ser posterior a la fecha que el Tribunal Económico-Administrativo Central consideró como final del plazo máximo de las actuaciones inspectoras (19 de noviembre de 2009), cuando se emitió ya dicho plazo había expirado desencadenándose los efectos previstos por el artículo 150.2 de la Ley General Tributaria. En estas circunstancias, calificarlo de "fraudulento" resulta un exceso, sobre todo si se tiene en cuenta que en ningún momento la Administración intentó ocultar la realidad de los hechos: la aprobación de la liquidación el 16 de noviembre de 2009, antes de recibir el 19 de noviembre las alegaciones que el obligado había presentado en la oficina de correos el día 12 anterior; simplemente emitió un informe el día 24, que no se notificó por resultar ya inútil, al haber sido aprobada la liquidación. Esta circunstancia, la de aprobarse la liquidación sin las alegaciones, es la que determina la anulabilidad de la liquidación. Por lo demás, la sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativa de la Audiencia Nacional que invoca el demandante habla de actitud fraudulenta de la Administración en el seno de procedimientos sancionadores para evitar su caducidad y califica, por ello, el acto sancionador de nulo de pleno derecho, pero no reconoce efectos interruptores de la prescripción a un acto meramente anulable, cuestión sobre la que no trata.

Las anteriores razones determinan que el segundo fundamento de la demanda, al que la Sala de instancia no dio respuesta, deba ser desestimado.

**QUINTO** .- Llegados a este punto nos quedan por resolver los motivos **(A)** segundo y **(B)** cuarto del recurso de casación.

**(A)** Mediante el primero de ellos, insiste el Sr. Julián en que los vicios padecidos son determinantes de la nulidad radical o absoluta de la liquidación. Pone el acento en el repetido informe del 24 de noviembre de 2009 y en el hecho de que se haya prescindido de un trámite esencial como es el de audiencia. Las circunstancias en que fue emitido ese informe han sido ya referidas y el hecho de que las alegaciones del contribuyente no hayan sido tenidas en cuenta para decidir es el que ha determinado la decisión de anular, por tratarse de un defecto formal causante de indefensión, para cuya reparación se ha ordenado la retroacción de las actuaciones a fin de que se decida tomándolas en consideración. Pero obtener de aquí que se ha prescindido de un trámite esencial hasta el punto de desfigurar el procedimiento supone admitir un salto lógico que no responde a la realidad.

Al Sr. Julián se le ha oído en repetidas ocasiones. Ha estado presente en el procedimiento, se han practicado diligencias con su intervención y ha formulado alegaciones, siendo siempre tomadas en consideración. Las únicas que no lo fueron son las que presentó frente al informe redactado por la actuaria después de practicar las diligencias complementarias ordenadas por el inspector jefe. En esta tesitura, calificar el resultado final como nulo de pleno derecho parece un exceso únicamente justificable por el ejercicio del derecho a defender los propios intereses.

Ha de recordarse que en nuestro ordenamiento jurídico las causas de nulidad radical o absoluta de los actos administrativos son tasadas, tienen carácter excepcional y han de interpretarse de forma estricta [véase por todas la sentencia de 8 de marzo de 2012 (casación 6169/2008, FJ 8º; ES:TS :2012:2331)]. En concreto, la del artículo 62.1.e) de la Ley 30/1992 [hoy, artículo 47.1.e) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE de 2 de octubre)], precepto al que el recurrente se refiere sin citarlo, tiene únicamente lugar cuando se produce una clara, manifiesta y ostensible preterición del procedimiento debido [sentencia de 9 de junio de 2011 (casación 5481/2008, FJ 5º; ES:TS :2011:3789)], escenario que no es el del caso que nos ocupa, en el que la liquidación que el Tribunal Económico-Administrativo Central anuló fue el resultado de un procedimiento de inspección desarrollado con todos sus componentes formales, salvo el que ha determinado la anulación de la liquidación. Es verdad que, con arreglo a nuestra jurisprudencia [véase, por todas, la sentencia de 26 de julio de 2005 (casación 5046/2000, FJ 6º; ES:TS :2005:5169)], quedan asimilados a la omisión que contemplan los artículos 62.1.e) de la Ley 30/1992 y 217.1.e) de la Ley General Tributaria de 2003 los casos en que se sigue un procedimiento distinto del establecido, así como aquellos otros en los que, tramitándose dicho procedimiento, se soslayan



trámites esenciales o fundamentales del mismo [ sentencia de 21 de enero de 2011 (casación 4107/2006, FJ 9º; ES:TS :2011:416)], pero ni una ni otra de tales situaciones es, como ha quedado dicho, la del supuesto que nos ocupa.

**(B)** La opinión manifestada en un voto particular expresa la posición minoritaria dentro de un Tribunal de Justicia, que discrepa del criterio mayoritario, pero, como resulta evidente, no constituye jurisprudencia y no puede sustentar una motivo de casación fundado en el artículo 88.1.d) de la Ley de esta jurisdicción . El voto particular a la sentencia de 19 de noviembre de 2012 , dictada en el recurso de casación en interés de la ley 1215/2011, expresa la tesis del magistrado disidente respecto de la capacidad interruptora de la prescripción de los actos meramente anulables, pero, hoy por hoy, la jurisprudencia del Tribunal Supremo sostiene que esa clase de actos administrativos, los aquejados de vicios de mera anulabilidad, interrumpen la prescripción del derecho de la Administración a fijar a deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

**SEXO** .- En resumen, procede;

1º) Desestimar los motivos segundo y cuarto de este recurso y confirmar la sentencia de instancia en cuanto resuelve los fundamentos de Derecho primero y tercero de la demanda.

2º) Estimar el primer motivo de casación, por incongruencia omisiva de la sentencia recurrida, quedando sin objeto el tercero.

3º) Resolviendo el debate al que no dio respuesta la Sala de instancia en su sentencia, debemos desestimar el planteamiento del recurrente en el fundamento de Derecho segundo de su demanda, confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central impugnada.

**SÉPTIMO** .- La estimación, aun en parte, de este recurso de casación comporta que no proceda hacer pronunciamiento alguno sobre las costas causadas en su tramitación, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139.2 de la Ley de esta jurisdicción , pronunciamiento que debemos hacer extensivo a las costas de la instancia, en virtud del apartado 1, párrafo segundo, del mismo precepto, en la redacción de la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal (BOE de 11 de octubre).

## FALLAMOS

1º) Desestimar los motivos segundo y cuarto del recurso de casación 1306/2014, interpuesto por de DON Julián contra la sentencia dictada el 19 de febrero de 2014 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 14/2013 , que confirmamos en cuanto resuelve los fundamentos de Derecho primero y tercero de la demanda.

2º) Estimar el primer motivo de dicho recurso de casación, por incurrir la mencionada sentencia en incongruencia omisiva al no dar respuesta al planteamiento contenido en el segundo fundamento de Derecho de la demanda.

3º) Declarar sin objeto el tercer motivo del recurso de casación.

4º) Resolviendo el debate al que la Sala de instancia no dio respuesta, debemos desestimar el planteamiento del recurrente en el fundamento de Derecho segundo de su demanda, confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central impugnada.

5º) No hacemos pronunciamiento alguno sobre las costas causadas, tanto en la instancia como en esta casación.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frías Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN**.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.