

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086939

### TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 6 de julio de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3720/2019

### SUMARIO:

**Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Buena Administración. Procedimiento de inspección. Tramitación. Diligencias de consolidación.** La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar, interpretando el art. 63.2 LRJAP y PAC (art. 48.2 LPAC) a la luz de los principios de buena fe y buena administración derivados de los arts 9.3 y 103 CE, así como los de proporcionalidad y respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios, y en el seno de un procedimiento en el que la Administración ha incumplido reiteradamente su obligación de resolver a la vista de las alegaciones del interesado, con independencia de que al dictar el acuerdo de liquidación el órgano decisor tuviera a su disposición alguna de esas alegaciones, si en este escenario, debe considerarse invertida la carga de la prueba de modo que, ante ese reiterado incumplimiento, deba presumirse que medió indefensión material, incumbiendo entonces a la Administración acreditar que tomó en consideración las alegaciones del interesado; o, por el contrario, no cabe presumir en estos supuestos la concurrencia de indefensión material cuando la Administración Tributaria, en el acto de la liquidación, hubiere valorado cuanto el obligado tributario hubiese alegado en defensa de su derecho, siempre y cuando las alegaciones no hubieran tenido un contenido diferente a las presentadas previas al acta. Precisar si la omisión de los trámites previstos en el art. 195 RGAT, en particular, el no haberse efectuado una comprobación directa sobre una de las sociedades dependiente del grupo fiscal que al final ha sido objeto de regularización y sobre la que no se ha extendido la correspondiente diligencia de consolidación Modelo A04, es un vicio de nulidad absoluta o una mera irregularidad no invalidante del acuerdo de liquidación dictado en relación con un grupo fiscal. Asimismo, el Tribunal deberá aclarar qué efectos tiene sobre el acuerdo de liquidación el hecho de que en el mismo día se dicte un acuerdo por el que se ordena completar el expediente en relación con algún concepto tributario que es excluido o desagregado de la regularización en el mencionado acuerdo de liquidación. En el ámbito tributario, la postergación de las alegaciones presentadas en tiempo y forma por el interesado durante la sustanciación de un procedimiento tributario de carácter no sancionador podrá suponer, bien que el acto administrativo resultante del proceso adolezca de un simple defecto formal sin atribuirle carácter invalidante, siendo que en estos casos el defecto se entenderá completamente subsanado por la interposición de cualesquiera recurso administrativo o judicial posterior; o, por el contrario, la presunción de la concurrencia de una indefensión material a la vista de la reiteración de las taras formales, esto es, aquella que no puede quedar subsanada con las posibilidades de defensa atribuidas a los recursos posteriores y que genera un perjuicio real y efectivo, declarar la anulabilidad del acto administrativo. [Vid., SAN de 25 de febrero de 2019, recurso n.º 176/2015 (NFJ073036) contra la que se plantea el recurso de casación]

### PRECEPTOS:

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 63.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 48.

Constitución Española, arts. 9 y 103.

Ley 58/2003 (LGT), art. 150.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 188 y 195

### PONENTE:

*Doña María de la Esperanza Córdoba Castroverde.*

Magistrados:

Don CESAR TOLOSA TRIBIÑO

Don MARIA ISABEL PERELLO DOMENECH

Don JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ

Don ANGELES HUET DE SANDE

Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 06/07/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3720/2019

Materia: SOCIEDADES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>ª</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3720/2019

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>ª</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

**TRIBUNAL SUPREMO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN: PRIMERA**

**A U T O**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. César Tolosa Tribiño, presidente

D.<sup>ª</sup> María Isabel Perelló Doménech

D. José Luis Requero Ibáñez

D.<sup>ª</sup> Ángeles Huet De Sande

D.<sup>ª</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 6 de julio de 2022.

## HECHOS

### Primero.

Preparación del recurso de casación.

1. La procuradora doña María Salud Jiménez Muñoz, en representación de la sociedad FERROVIAL, S.A., preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 25 de febrero de 2019 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 176/2015, interpuesto contra la resolución dictada el 8 de enero de 2015 por el Tribunal Económico Administrativo Central ["TEAC"] que, a su vez, había desestimado la reclamación económico-administrativa núm. 5085/2012, interpuesta contra el acuerdo de liquidación de 20 de julio de 2012 dictado por la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, practicado por el concepto Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006, procedente del acta de disconformidad nº 72106606.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

2.1. El artículo 68.1.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], en relación con el artículo 150, apartados 1 y 2, 104.2, párrafo 2º, de la misma Ley, estos dos últimos preceptos en su redacción originaria, *ratione temporis*.

2.2. El artículo 63.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre) ["LPAC"], vigente al tiempo de los hechos del litigio, en relación con los principios de buena fe ( artículo 3.1, párrafo 2º, de la misma Ley) y de buena administración, así como los de proporcionalidad y de respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios, que han de orientar la aplicación del sistema tributario (artículo 3.2 LGT).

2.3. Los artículos 188.4 y 190.4 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE de 5 de septiembre) ["RGAT"].

2.4. Los artículos 195, apartados 2 y 5, y 98.3.g) RGAT, en relación con la naturaleza y finalidad del régimen de consolidación fiscal regulado en el Capítulo VII del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 11 de marzo) ["TRLIS"].

2.5. El artículo 37.1 TRLIS, en la redacción aplicable al tiempo de los hechos de este litigio, en cuanto regula la deducción por actividad exportadora y las sentencias dictadas por el Tribunal Supremo el 19 de enero de 2012 (casación 892/2010, ES:TS:2012:533, FJ 4º -es el segundo de ellos, pues la sentencia contiene dos FJ 4º-); 19 de enero de 2012 (casación 3799/2010, ES:TS:2012:560, FJ 4º) y 15 de septiembre de 2015, (casación 4064/2012, ES:TS:2014:3546, FJ 3º).

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

4. Subraya que las normas que entiende vulneradas forman parte del Derecho estatal y de la Unión Europea.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras a) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ["LJCA"], y la presunción del apartado a) del artículo 88.3 LJCA.

### Segundo.

Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 27 de mayo de 2019, emplazando a las partes con su notificación para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiéndolo verificado tanto la parte recurrente, Ferrovial, S.A., como la parte recurrida, Administración General del Estado, que se ha opuesto a la admisión del recurso, ambas dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde, Magistrada de la Sala.

## RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

## Primero.

Requisitos formales del escrito de preparación.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación ( artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la entidad recurrente se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [ artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija, para supuestos sustancialmente iguales, una doctrina (i) contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [ artículo 88.2.a) de la LJCA]; (ii) que afecta a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) de la LJCA], siendo así que, además, (iii) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

## Segundo.

Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar, a efectos de la admisión del presente recurso de casación, algunas circunstancias que han de ser tenidas en cuenta:

1º. Inicio actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.

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

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

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

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

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

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

Mediante comunicación notificada el 28 de marzo de 2011 (diligencia nº 6) se amplió el alcance de las actuaciones, pasando las mismas de tener un carácter parcial a general por el Impuesto de Sociedades, ejercicio de 2006. Para el ejercicio 2006 se amplía el alcance a general a fin de regularizar la situación tributaria y determinar las consecuencias de las declaraciones complementarias presentadas, que se detallan en el siguiente antecedente de hecho.

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

La sociedad Ferrovial, S.A. (sucesora del Grupo Ferrovial, S.A.) presentó el 31 de agosto de 2010 declaración complementaria del Impuesto sobre Sociedades, entre otros, por el ejercicio 2006, en la que incrementó la base imponible declarada en 1.257.135,87 euros efectuando un ingreso de 426.005,63 euros. Dicha declaración complementaria deriva de la presentada por Ferrovial Agroman, S.A. el mismo día con un aumento al resultado contable por la citada cantidad en el concepto de "otros gastos contabilizados no deducibles fiscalmente".

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

Asimismo, el 25 de enero de 2011, Ferrovial, S.A. (sucesora del Grupo Ferrovial, S.A.) presentó declaración complementaria por el Impuesto sobre Sociedades (modelo 220) ejercicio 2006, ingresando una cuota de 192.657,12 euros. Dicha declaración complementaria deriva de la presentada el mismo día por la entidad Ferrovial

Agroman, S.A. con un aumento al resultado contable por el concepto de "agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas" por importe de 568.528,11 euros.

5º. Ampliación del plazo del procedimiento.

El 25 de mayo de 2011, se notificó al obligado tributario el acuerdo del Inspector-Jefe, de 24 del mismo mes, de ampliación del plazo del procedimiento de inspección por otro periodo de 12 meses, por apreciarse la concurrencia de circunstancias de especial complejidad en dichas actuaciones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 150.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como en el artículo 184 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

6º. Incoación acta de disconformidad.

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

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

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

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

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

"[...] que, al objeto de completar el presente expediente, se llevan a cabo las actuaciones necesarias para comprobar el fondo de comercio fiscalmente deducible, al amparo de lo previsto en el artículo 12.5 TRLIS, correspondiente a las adquisiciones de la sociedad SWT LUX, SA y AMEY Plc, en los términos previstos en el fundamento de derecho segundo del presente acuerdo de completar actuaciones.

Terminadas las actuaciones complementarias, se documentarán según proceda a tenor de sus resultados. Si como consecuencia de las actuaciones complementarias se considera necesario modificar la propuesta de liquidación se dejará sin efectos el acta incoada y se formalizará una nueva acta que sustituirá a todos los efectos a la anterior y se tramitará según proceda. Si, por el contrario, se considera que ha de mantenerse la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad, se concederá al obligado tributario un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para la puesta de manifiesto del expediente y la formulación de las alegaciones que estime oportunas, dictándose la liquidación que proceda una vez recibidas las alegaciones o concluido el plazo para su realización, de conformidad con el artículo 188.4 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos".

8º. Acuerdo de liquidación.

Mediante escrito presentado el 6 de julio de 2012, el obligado tributario solicitó ampliación, por 7 días hábiles, del plazo de alegaciones posterior a la formalización del acta A02-7216606, formalizada el 21 de junio de 2012 por el concepto y periodo de referencia. La Administración tributaria acordó la ampliación del plazo de alegaciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley 30/1992.

Conforme a dicha ampliación, el plazo para presentar alegaciones posteriores al acta venció el 17 de julio de 2012, fecha en la que la entidad presentó en correos escrito de alegaciones al acta de disconformidad A02-7216606, incoada el 21 de junio de 2012, teniendo entrada dicho escrito el 20 de julio de 2012, a las 13:00 horas, en el Registro General de documentos de la Delegación de Madrid.

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

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

9º. Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra el acuerdo de liquidación, FERROVIAL interpuso reclamación económico-administrativa 5085/2012 ante el Tribunal Económico- Administrativo Central.

El 8 de enero de 2015, el Tribunal Central dictó resolución por la que desestimó la reclamación.

10º. Interposición del recurso contencioso-administrativo.

Contra esta resolución, la recurrente interpuso recurso contencioso-administrativo nº 176/2015 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que dictó sentencia por la que se desestimó el recurso, tanto en lo concerniente a los motivos formales [(i) prescripción del derecho de la

Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (FJ 3°); (ii) vulneración del procedimiento legalmente establecido por no contestar a las alegaciones presentadas (previas al acta y a la liquidación) (FJ 4°.a); (iii) vulneración del procedimiento legalmente establecido, al haber dictado la Inspección un acuerdo ordenando completar las actuaciones y, acto seguido, sin cumplir ninguno de los trámites procedimentales establecidos en el artículo 188.4 RGAT, dictar el acuerdo de liquidación (FJ 4°.b) e (iv) indebida regularización de la sociedad dependiente LERNAMARA, S.A. (FJ 4°.c)], como sustantivos [deducción por actividad exportadora (FJ 5°)], planteados por la actora.

## Tercero.

### Marco jurídico.

1. A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 63.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que disponía:

"No obstante, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados".

Este precepto deberá ser puesto en conexión con el artículo 157 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que señala:

"1. Con carácter previo a la firma del acta de disconformidad se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho.

2. Cuando el obligado tributario o su representante no suscriba el acta o manifieste su disconformidad con la propuesta de regularización que formule la inspección de los tributos, se hará constar expresamente esta circunstancia en el acta. Se podrá acompañar un informe del actuario cuando sea preciso completar la información recogida en el acta.

3. En el plazo de 15 días desde la fecha en que se haya extendido el acta o desde la notificación de la misma, el obligado tributario podrá formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar.

4. Antes de dictar el acta de liquidación, el órgano competente podrá acordar la práctica de actuaciones complementarias en los términos que se fijen reglamentariamente.

5. Recibidas las alegaciones, el órgano competente dictará la liquidación que proceda, que será notificada al interesado".

2. También será preciso interpretar el artículo 188.4 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, que se intitula "Tramitación de las actas de disconformidad", y señala que:

"El órgano competente para liquidar podrá acordar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos. Dicho acuerdo se notificará al obligado tributario y se procederá de la siguiente forma:

a) Si como consecuencia de las actuaciones complementarias se considera necesario modificar la propuesta de liquidación se dejará sin efecto el acta incoada y se formalizará una nueva acta que sustituirá a todos los efectos a la anterior y se tramitará según corresponda.

b) Si se mantiene la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad, se concederá al obligado tributario un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para la puesta de manifiesto del expediente y la formulación de las alegaciones que estime oportunas. Una vez recibidas las alegaciones o concluido el plazo para su realización, el órgano competente para liquidar dictará el acta administrativo que corresponda que deberá ser notificado".

Por su parte el artículo 190.4 del citado RGAT dispone que:

"De acuerdo con lo dispuesto el artículo 101.4.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional, además de en los supuestos previstos en dicho párrafo, en los siguientes:

a) Cuando se haya planteado un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y no constituya el objeto único de la regularización, siempre que sea posible la práctica de liquidación provisional por los restantes elementos de la obligación tributaria.

b) Cuando concluyan las actuaciones de comprobación e investigación en relación con parte de los elementos de la obligación tributaria, siempre que esta pueda ser desagregada. El procedimiento de inspección deberá continuar respecto de los demás elementos de la obligación tributaria.

c) Cuando en un procedimiento de inspección se realice una comprobación de valores de la que se derive una deuda a ingresar y se regularicen otros elementos de la obligación tributaria. En este supuesto se dictarán dos liquidaciones provisionales, una como consecuencia de la comprobación de valores y otra que incluirá la totalidad de lo comprobado. Esta última tendrá carácter provisional respecto de las posibles consecuencias que de la comprobación de valores puedan resultar en dicha liquidación.

d) Cuando por un mismo concepto impositivo y periodo se hayan diferenciado elementos respecto de los que se aprecia delito contra la Hacienda Pública, junto con otros elementos respecto de los que no se aprecia esa situación. En estos casos, ambas liquidaciones tendrán carácter provisional.

e) Cuando así se determine en otras disposiciones legales o reglamentarias".

3. Por último, deberá tenerse en consideración los artículos 195, apartados 2 y 5, y 98.3.g) RGAT, en relación con la naturaleza y finalidad del régimen de consolidación fiscal regulado en el capítulo VII del título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 11 de marzo) ["TRLIS"].

El artículo 195 del citado RGAT dispone, en relación con las "Entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal", que:

"[...] 2. En cada entidad dependiente que sea objeto de inspección como consecuencia de la comprobación de un grupo fiscal se desarrollará un único procedimiento de inspección. Dicho procedimiento incluirá la comprobación de las obligaciones tributarias que se derivan del régimen de tributación individual del Impuesto sobre Sociedades y las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento e incluirá actuaciones de colaboración respecto de la tributación del grupo por el régimen de consolidación fiscal.

[...] 5. La documentación del procedimiento seguido cerca de cada entidad dependiente se desglosará, a efectos de su tramitación, de la siguiente forma:

a) Un expediente relativo al Impuesto sobre Sociedades, en el que se incluirá la diligencia resumen a que se refiere el artículo 98.3.g) de este reglamento. Dicho expediente se remitirá al órgano que esté desarrollando las actuaciones de comprobación e investigación de la sociedad dominante y del grupo fiscal.

b) Otro expediente relativo a las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento.

6. La documentación del procedimiento seguido cerca de la entidad dominante se desglosará, a efectos de su tramitación, de la siguiente forma:

a) Un expediente relativo al Impuesto sobre Sociedades del grupo fiscal que incluirá las diligencias resumen a que se refiere el apartado anterior.

b) Otro expediente relativo a las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento".

Añade el 98.3.g) RGAT que:

"En las diligencias podrán hacerse constar los hechos y circunstancias determinantes de la iniciación de otro procedimiento o que deban ser incorporados en otro ya iniciado y, entre otros: [...]"

g) El resultado de las actuaciones de comprobación realizadas con entidades dependientes integradas en un grupo que tributen en régimen de consolidación fiscal".

## Cuarto.

Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.

1. Conforme a lo indicado anteriormente y, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, procede admitir a trámite este recurso de casación, al apreciar esta Sección de admisión que el mismo presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

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

1.2. Determinar, interpretando el artículo 63.2 LPAC (hoy, artículo 48.2 de Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas) a la luz de los principios de buena fe y buena administración derivados de los artículos 9.3 y 103 de la CE, así como los de proporcionalidad y respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios, y en el seno de un procedimiento en el que la Administración ha incumplido reiteradamente su obligación de resolver a la vista de las alegaciones del interesado, con independencia de que al dictar el acuerdo de liquidación el órgano decisor tuviera a su disposición alguna de esas

alegaciones, si en este escenario, debe considerarse invertida la carga de la prueba de modo que, ante ese reiterado incumplimiento, deba presumirse que medió indefensión material, incumbiendo entonces a la Administración acreditar que tomó en consideración las alegaciones del interesado; o, por el contrario, no cabe presumir en estos supuestos la concurrencia de indefensión material cuando la Administración Tributaria, en el acto de la liquidación, hubiere valorado cuanto el obligado tributario hubiese alegado en defensa de su derecho, siempre y cuando las alegaciones no hubieran tenido un contenido diferente a las presentadas previas al acta.

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

#### **Quinto.**

Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

1. Si bien es cierto que el pasado 10 de enero, la Sección Primera dictó providencia por la que acordaba mantener la suspensión de la tramitación del presente recurso de casación, en tanto no se dictare sentencia por el TGUE en el asunto T-826/14, que debe resolver sobre el recurso de anulación deducido frente a la decisión de la Comisión de 15 de octubre de 2014 (2015/314), relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio en supuestos de adquisición indirecta a través de una sociedad holding, sin embargo, la ausencia de una previsibilidad cierta de fecha para el señalamiento y fallo de ese asunto, así como la tangencialidad de su objeto con las pretensiones procesales planteadas por la actora, permiten abordar la viabilidad del recurso de casación sin más demora.

2. Las cuestiones antes mencionadas presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [ artículo 88.3.a) LJCA], y porque la cuestión planteada afecta a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que las esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho ( artículos 9.3 y 14 CE).

Así, respecto a la segunda cuestión que plantea este recurso de casación, debemos precisar que si bien nos hallamos ante una cuestión que no es totalmente nueva se hace aconsejable un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca para, en su caso, reafirmar, reforzar o completar su jurisprudencia [ artículo 88.3.a) LJCA] [ vid. auto de 16 de mayo de 2017 (RCA 685/2017; ES:TS :2017: 4230A)], tarea propia del recurso de casación, que no solo debe operar para formar la jurisprudencia ex novo, sino también para matizarla, precisarla o, incluso, corregirla [ vid. auto de 15 de marzo de 2017 (RCA/93/2017, FJ 2º, punto 8; ES:TS :2017:2189A)].

3. Una de las principales garantías procesales que asisten a los obligados incursos en un procedimiento tributario es el denominado trámite de audiencia, corolario manifiesto del principio constitucional *audi alteram partem* reconocido en el artículo 105.c) de la Constitución Española, que constituye un principio general del Derecho, al que no es ajeno, naturalmente, la mayoría de los ordenamientos jurídicos de nuestro entorno. En Reino Unido se ha considerado como una norma de justicia natural, si bien no sería hasta 1893 con la Sentencia *Cooper v. Wandsworth Board of Works* cuando se reconocería la universalidad de este principio, siendo finalmente en 1964 con la Sentencia *Ridge v. Baldwin* cuando se admitiría su aplicación en vía administrativa. Por su parte, en Alemania, la Ley Fundamental para la República Federal de 1949, también menciona expresamente en su artículo 103.1 el derecho a ser oído ante los tribunales, siendo extensible esta garantía constitucional a los procedimientos administrativos. En Francia, el principio *audi alteram partem* se reconoce como una de las manifestaciones del genérico derecho de defensa, siendo catalogado como un principio fundamental del Derecho. Finalmente, en los Estados Unidos de América, el derecho a ser oído se ha configurado como un requisito fundamental consagrado en la Decimocuarta Enmienda de la Constitución de 1787. Así se puso de manifiesto en *Goldberg v. Kelly*, cuya resolución provocó un *due process explosion*, pues lejos de limitarse a recalcar la trascendencia de este trámite, especificó asimismo el conjunto de requisitos necesarios para su correcto ejercicio.

4. El trámite de audiencia se configura como aquella fase del procedimiento en el cual se pondrá de manifiesto al obligado tributario el expediente recopilado hasta el momento, debiéndose incluir en el mismo el conjunto de las actuaciones realizadas, los elementos de prueba que obrasen en poder de la Administración y cualesquiera informes emitidos por otros órganos. Debe subrayarse que éste no es un trámite que únicamente se reserve para advertir al obligado tributario de la información que se encuentra a disposición de la Administración, sino que también se trata de un trámite especialmente diseñado para que ésta oiga al administrado mediante la recopilación de sus alegaciones y documentos y ello, con una particularidad adicional, pues tarea esencial del órgano liquidador será también la de analizar el conjunto de alegaciones y documentos aportados por el interesado.

En efecto, como enfatizó esta Sala en sentencia de 15 de marzo de 2012 (recurso 6335/2008: ECLI:ES:TS:2012:1742) "(e)s verdad que el trámite de audiencia es propio de una Administración dialogante, participativa y respetuosa con los ciudadanos. Pero esas cualidades sólo se producen cuando se cumplen los aspectos formales y materiales que dicho trámite exige. De este modo, el mero hecho de poner en conocimiento de

los afectados el expediente no es cumplimiento del trámite de audiencia. Para que este trámite se entienda cumplido se requiere que se produzca "diálogo", "participación" y "respeto". Pero nada de esto hay cuando la Administración no realiza acto alguno, ni siquiera en trámite de recurso, que demuestre que lo alegado ha sido tomado en consideración de alguna manera en la decisión final" (sic).

5. La desatención de las alegaciones formuladas por el obligado tributario en el trámite de audiencia puede generar bien un supuesto de nulidad de pleno derecho, bien de vicio de anulabilidad o incluso una mera irregularidad no invalidante, siendo que la linde entre las distintas consecuencias jurídicas anteriores dependerá básicamente de las concretas situaciones fácticas que se produzcan en cada caso concreto. En procedimientos sin cariz sancionador, el núcleo del debate se centraría en determinar si la falta de este trámite esencial produjo al interesado bien una indefensión material o tan solo una indefensión formal.

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

6. Dicho esto, resulta cuanto menos discutible, al socaire de los principios de buena fe y buena administración, así como de los de proporcionalidad y respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios, la manera en que la sentencia impugnada soslaya las reiteradas irregularidades procesales que la propia sentencia reconoce ["Todo lo anterior no significa que debamos considerar correcto el actuar de la Administración. Indudablemente no lo fue, porque extendió el acta y la liquidación de manera precipitada y prematura, sin dar tiempo a tener en su poder las alegaciones (...) Desde luego la precipitación con que se actuó podría interpretarse como hace la demanda: no se esperó a recibir tales alegaciones porque había dudas sobre la normal duración del procedimiento y se podría correr el riesgo de prescribir el derecho de la Administración a liquidar" (sic)] con un argumento tan metajurídico como el de la "elemental cortesía" que "hubiera exigido no precipitarse y atender a las alegaciones formalizadas en plazo, o, al menos, comprobar, si se habían presentado o no" (sic).

7. En este sentido, es importante recordar que el principio de buena administración, merced a lo establecido en el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, ha adquirido el rango de derecho fundamental en el ámbito de la Unión, calificándose por algún sector doctrinal como uno de los derechos fundamentales de nueva generación del que se ha hecho eco la jurisprudencia de este Tribunal Supremo desde la sentencia de 30 de abril de 2012, dictada en el recurso de casación 1869/2012 (ECLI:ES:TS:2012:3243), hasta la más reciente sentencia, con abundante cita, 1558/2020, de 19 de noviembre, dictada en el recurso de casación 4911/2018 (ECLI:ES:TS:2020:3880), que se ha querido vincular, en nuestro Derecho interno, a la exigencia que impone el artículo 9.3º de nuestra Constitución sobre la proscripción de la arbitrariedad en la actuación de los poderes públicos, pero que, sobre todo, debe considerarse implícito en la exigencia que impone a la actuación de la Administración el artículo 103, en cuanto al sometimiento "pleno" a la ley y al Derecho. Y en ese sentido, es apreciable la inspiración de la exigencia comunitaria en el contenido de los artículos 13 y 53 de la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, al referirse a los derechos de los ciudadanos en sus relaciones con la Administración.

Nuestra sentencia de 3 de diciembre de 2020 (RCA/8332/2019: ECLI:ES:TS:2020:4161) señala al respecto que "(l)a buena administración es algo más que un derecho fundamental de los ciudadanos, siendo ello lo más relevante; porque su efectividad comporta una indudable carga obligación para los órganos administrativos a los que se les impone la necesidad de someterse a las más exquisitas exigencias legales en sus decisiones, también en las de procedimiento." (sic).

8. En conclusión, en el ámbito tributario, la postergación de las alegaciones presentadas en tiempo y forma por el interesado durante la sustanciación de un procedimiento tributario de carácter no sancionador podrá suponer, bien que el acto administrativo resultante del proceso adolezca de un simple defecto formal sin atribuirle carácter invalidante, siendo que en estos casos el defecto se entenderá completamente subsanado por la interposición de cualesquiera recurso administrativo o judicial posterior; o, por el contrario, la presunción de la concurrencia de una indefensión material a la vista de la reiteración de las taras formales, esto es, aquella que no puede quedar subsanada con las posibilidades de defensa atribuidas a los recursos posteriores y que genera un perjuicio real y efectivo, declarar la anulabilidad del acto administrativo.

Conviene, por lo tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, cumpliendo su función uniformadora, sirva para dar respuesta a la cuestión nuclear que suscita este recurso de casación a fin de reafirmar, reforzar o completar o, en su caso, cambiar o corregir, el criterio que sobre la cuestión fijó esta Sala en la citada sentencia.

9. Además, el presente recurso plantea otras cuestiones relativas a la interpretación de normas sobre el procedimiento tributario de inspección por lo que las cuestiones planteadas afectan a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA.

## **Sexto.**

Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico cuarto.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son:

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

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

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

## **Séptimo.**

Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

## **Octavo.**

Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

### **La Sección de Admisión acuerda:**

1º) Admitir el recurso de casación RCA/3720/2019, preparado por la procuradora doña María Salud Jiménez Muñoz, en representación de la sociedad FERROVIAL, S.A., contra la sentencia dictada el 25 de febrero de 2019 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso nº 176/2015.

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

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

2.2. Determinar, interpretando el artículo 63.2 LPAC (hoy, artículo 48.2 de Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas ) a la luz de los principios de buena fe y buena administración derivados de los artículos 9.3 y 103 de la CE , así como los de proporcionalidad y respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios, y en el seno de un procedimiento en el que la Administración ha incumplido reiteradamente su obligación de resolver a la vista de las alegaciones del interesado, con

independencia de que al dictar el acuerdo de liquidación el órgano decisor tuviera a su disposición alguna de esas alegaciones, si en este escenario, debe considerarse invertida la carga de la prueba de modo que, ante ese reiterado incumplimiento, deba presumirse que medió indefensión material, incumbiendo entonces a la Administración acreditar que tomó en consideración las alegaciones del interesado; o, por el contrario, no cabe presumir en estos supuestos la concurrencia de indefensión material cuando la Administración Tributaria, en el acto de la liquidación, hubiere valorado cuanto el obligado tributario hubiese alegado en defensa de su derecho, siempre y cuando las alegaciones no hubieran tenido un contenido diferente a las presentadas previas al acta.

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

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

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

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

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

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.