

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ064698

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 2273/2016, de 24 de octubre de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3580/2015

**SUMARIO:**

**Procedimiento contencioso-administrativo.** *Aportación de documentos posterior a la demanda y la contestación.* Las normas procesales gozan del carácter de ius cogens; no está a voluntad o conveniencia de las partes el procurarse trámites que puedan aportarle ventaja sobre la contraparte, puesto que con ello se rompería la igualdad de armas, que representa un principio básico en los procesos contradictorios. Por tanto, sólo cabe la aportación extemporánea, esto es fuera del tiempo procesal dispuesto legalmente al efecto, de sentencias o resoluciones judiciales o de autoridad administrativa, cuando pudieran resultar condicionantes o decisivas para resolver; supuesto excepcional que carece de fuerza jurídica suficiente para que en su sola invocación puedan vulnerarse los principios básicos que rigen el proceso, entre ellos el de contradicción e igualdad de las partes, so pena de colocar a la contraparte en situación de desventaja e indefensión, por lo que la expresión «resultar condicionantes o decisivas» del art. 271 Ley 1/2010 (LEC) ha de entenderse en el sentido de que la exigencia de relevancia para la decisión final es igual a vigor potencial para cambiar el sentido del fallo, referido claro está a las cuestiones que han sido planteadas en los escritos dispuestos al efecto, que delimitan las pretensiones actuadas sobre las que ha versado el debate y sobre las que las partes, también la demandada, ha tenido la oportunidad de defenderse. No cabe pues aprovechar este supuesto excepcional para introducir cuestiones nuevas ajenas a las que constituyeron el debate en plenitud entre las partes.

Pues bien, en el presente caso la parte demandante no cuestionó la imputación que se le hizo, ya desde el procedimiento inspector, de 140 días en la duración del mismo por dilaciones indebidas; nada dijo sobre ello en su demanda y, claro está, ninguna réplica formula la parte demandada en su defensa. Por ello no cabe presentar, como hace la parte recurrente, unas sentencias referidas a una cuestión que resultaba de todo punto ajena al debate planteado por la parte demandante y sobre la que no pudo defenderse la parte demandada, que sorpresiva e inerte asiste a la introducción en momento procesal inadecuado de una cuestión nueva, sin que lo dicho pueda salvarse, como apunta la parte recurrente, porque la prescripción, de concurrir, ha de acogerse incluso de oficio.

**Prescripción. Aplicación de oficio.** La misma no resulta aplicable cuando para determinar si efectivamente se produjo o no la prescripción sea necesario valorar hechos que no fueron objeto de disputa o aplicar previamente al análisis de la prescripción normas, figuras jurídicas o institutos que nunca fueron cuestionados respecto de su correcta aplicación. Lo que no procede es camuflar la nueva cuestión sobre la prescripción -bajo el argumento de que debe ser apreciada de oficio- cuando se trata de una cuestión que, en principio, posee sustantividad propia y constituye presupuesto necesario para, en su caso, apreciar dicha prescripción. Pues bien, en este caso resulta evidente que la prescripción invocada por la parte recurrente pasa necesariamente por calificar las dilaciones habidas e imputar las mismas a la Administración, lo que constituye presupuesto necesario de la prescripción con sustantividad propia y análisis previo relevante, constituyendo una cuestión nueva que se pretende introducir por vez primera con la aportación de las referidas sentencias. Pues bien, se trata de una cuestión, que se debió plantear en el momento procesal adecuado.

**PRECEPTOS:**

Constitución Española, art. 24.  
Ley 1/2000 (LEC), art. 271.  
Ley 29/1998 (LJCA), art. 56.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 67 y 69.

**PONENTE:**

*Don José Antonio Montero Fernández.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don JOSE DIAZ DELGADO  
Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO  
Don MANUEL MARTIN TIMON  
Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN  
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

**SENTENCIA**

En Madrid, a 24 de octubre de 2016

Esta Sala ha visto el recurso de casación n.º 3580/2015 interpuesto por la entidad "Cat 2002 Promociones Inmobiliarias, S.L. y Hausing 2001, S.L." (como sucesoras de R3G, S.L.), representada por procurador D. Francisco Velasco Muñoz-Cuéllar, bajo la dirección letrada de D. Miró Ayats i Vergés, contra la sentencia de 18 de junio de 2015, de la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo n.º 288/2012. Ha sido parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

En el recurso contencioso-administrativo n.º 288/2012, seguido en la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 18 de junio de 2015, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: «FALLO. Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de "Cat 2002 Promociones Inmobiliarias, S.L. y Hausing 2001, S.L." (como sucesoras de R3G, S.L.) contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de mayo de 2012, a que las presentes actuaciones se contraen, y confirmar la resolución impugnada, por ser conforme a Derecho.- Con imposición de costas a la parte actora».

Esta sentencia fue notificada al procurador D. Arturo Molina Santiago, en nombre y representación de la entidad "Cat 2002 Promociones Inmobiliarias, S.L. y Hausing 2001, S.L." (como sucesoras de R3G, S.L.), el día 1 de julio de 2015.

**Segundo.**

El procurador D. Arturo Molina Santiago, en nombre y representación de la entidad "Cat 2002 Promociones Inmobiliarias, S.L. y Hausing 2001, S.L." (como sucesoras de R3G, S.L.), presentó escrito de preparación del recurso de casación con fecha 14 de julio de 2015, en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

Por diligencia de ordenación de fecha 20 de octubre de 2015, se acordó tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

### **Tercero.**

El procurador D. Francisco Velasco Muñoz-Cuéllar en nombre y representación de la entidad "Cat 2002 Promociones Inmobiliarias, S.L. y Hausing 2001, S.L." (como sucesoras de R3G, S.L.), presentó con fecha 15 de diciembre de 2015, escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló los motivos que estimó pertinentes, esto es:

1º) El primero, al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley Jurisdiccional , por infracción del artículo 271.2 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil , y del artículo 24 de la Constitución Española .

2º) El segundo, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción de los artículos 24.2 , 25 , 97.2 y 110.2 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades , y del artículo 252 del Real Decreto-Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, así como de la jurisprudencia que los interpreta.

3º) El tercero, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción de los artículos 9.3 y 24 de la Constitución Española , y 218 de la Ley de Enjuiciamiento Civil , en cuanto a la manifiestamente errónea valoración y ponderación de las pruebas obrantes en las actuaciones.

4º) El cuarto, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción de los artículos 34.1.ñ), 147.2 y 217.1.e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , del artículo 178 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , y del artículo 63 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , así como de la jurisprudencia que los interpreta.

5º) El quinto, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción de los artículos 66 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

6º) El sexto, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción de los artículos 66 y siguientes, 104 y 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y de los artículos 102 y 104 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; con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala «case la sentencia recurrida, dejándola sin efecto, y ordene la retroacción de actuaciones para subsanar el vicio procesal denunciado en el primer motivo casacional, o dicte sentencia en la que se estime el recurso contencioso-administrativo y anule los actos administrativos de los que trae causa».

### **Cuarto.**

La Administración General del Estado, representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, compareció y se personó, en concepto de parte recurrida.

### **Quinto.**

La Sala Tercera -Sección Primera- acordó, por providencia de fecha 25 de febrero de 2016, admitir a trámite el presente recurso de casación y remitir las actuaciones a la Sección Segunda de conformidad con las normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

### **Sexto.**

Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, el Abogado del Estado, en representación de La Administración General del Estado, parte recurrida, presentó con fecha 16 de marzo de 2016, escrito de oposición al recurso, formulando los argumentos que consideró convenientes a su derecho, esto es:

1º) Respecto al primer motivo de casación, cabe oponer que con base al art. 271.2 de la LEC , la Sala de instancia al dictar la sentencia recurrida, concedora de las dos sentencias que la recurrente pretendió aportar el 15 de junio de 2015, por ser resoluciones judiciales del mismo Tribunal que está resolviendo el asunto, ha estimado tácitamente que la doctrina contenida en ellas no es aplicable al presente caso, porque son casos distintos (la cuestión de duración del procedimiento de inspección y las dilaciones imputables al contribuyente es una materia muy casuística), no necesitando dar un argumento expreso sobre la no aplicación de la doctrina de esas sentencias, en base al principio -entre otros- "iura novit curia" . Por tanto, no hay ningún defecto procesal en la sentencia, no hay ningún error o vicio "in procedendo", como pretende la recurrente, por lo que el motivo no debe prosperar.

2º) En el segundo motivo, la recurrente sostiene que para la aplicación del régimen especial de fusiones y escisiones regulado en el Capítulo VIII de la Ley 43/1995 habría de considerarse que el devengo del impuesto no se produce en el ejercicio 2001 -como sostiene la Inspección y confirma la sentencia de instancia-, sino en el ejercicio 2000, al haberse formalizado el 21 de diciembre de 2000 la escritura pública por la que se formalizó la escisión de la sociedad R3G, S.L. Cabe oponer que de conformidad con la jurisprudencia ( STS de 26 de mayo de 2015, rec. cas. 2017/2013 ), lejos de confirmar el criterio sostenido por la recurrente, ratifica el de la sentencia recurrida.

3º) En el tercer motivo, considera la recurrente que se ha apreciado inadecuadamente la prueba obrante en las actuaciones, y lo cierto es que el desarrollo del motivo, en efecto, revela una discrepancia de la recurrente con las apreciaciones de la Sala sentenciadora, pero en ningún caso que haya una valoración arbitraria e irracional de las pruebas, por lo que este motivo, tampoco debe prosperar.

4º) Respecto al cuarto motivo, sólo cabe reiterar que los pretendidos defectos referidos a la orden de carga en el plan de inspección y comunicación del inicio de actuaciones no han causado indefensión alguna, por lo que está plenamente justificado cuanto se señala en la sentencia recurrida.

5º) Los motivos quinto y sexto, referidos a una prescripción no acogida en la instancia, son puramente hipotéticos, no subsidiarios, ya que se articulan para el caso de que se anulara el acuerdo de liquidación por defecto formal y se retrotrajeran las actuaciones para subsanar el defecto, o para el que caso de que se apreciara una prescripción no acogida en la instancia, algo que en ambos casos no ha de producirse por no existir razón alguna para ello.

6º) El sexto motivo, la recurrente desarrolla el motivo analizando las dilaciones imputables al contribuyente por plazo de 140 días. Oponer que, es obvio que la sentencia recurrida no analiza las dilaciones imputables al contribuyente, porque esta cuestión no fue alegada por la parte recurrente, en el proceso de instancia, toda vez que la sentencia debe resolver el proceso, en función de las alegaciones de las partes contenidas en los escritos de demanda y contestación ( art. 56.1 de la Ley Jurisdiccional ). Y es conocida la Jurisprudencia que señala que las cuestiones nuevas no pueden ser objeto de recurso de casación, dado su naturaleza extraordinaria; suplicando a la Sala «dicte resolución desestimando el recurso, por ser conforme a Derecho la resolución judicial impugnada, con imposición de costas a la parte contraria».

#### **Séptimo.**

Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 11 de octubre de 2016, fecha en la que tuvo lugar el acto.

#### **Octavo.**

Con fecha 13 de octubre de 2016, la presente sentencia pasa a la firma de los Excmos. Señores que conforman la Sección Segunda.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero. Objeto del recurso. Pronunciamiento casacional sobre la misma operación.**

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 18 de junio de 2015 , desestimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 30 de mayo de 2012,

desestimatoria a su vez del recurso de alzada deducido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de 27 de enero de 2011, en relación con el Impuesto sobre Sociedades ejercicio de 2001, cuantía de 1.137.275,94 euros.

Es conveniente poner de manifiesto que este Tribunal dictó sentencia en fecha 30 de mayo de 2016 , confirmando la sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 1 de abril de 2015, rec. num. 287/2012 ; sentencia esta que, conforme consta en el Fundamento Jurídico Cuarto de la sentencia ahora recurrida, fue reproducida para resolver las cuestiones que fueron planteadas en el recurso contencioso administrativo que nos ocupa. Por razones de coherencia y seguridad, respecto de los motivos de casación reproducidos en este y que fueron objeto de atención y resolución en la sentencia de 30 de mayo de 2016 , basta para resolverlos reproducir en lo que ahora interesa lo dicho en la misma:

« (...)hemos de poner de relieve que la "ratio decidendi " nuclear del fallo se encuentra en el Fundamento de Derecho Quinto, en el que se llega a la conclusión de la ausencia de motivo económico válido en la operación de escisión contemplada, lo que justifica por sí solo la desestimación del recurso contencioso- administrativo.

(...) En el presente supuesto, las recurrentes no han logrado acreditar que la escisión acometida por la entidad mercantil NOU SANT BOI S.L. se llevó a cabo por motivos económicos válidos, entre los que sólo se pueden encontrar, como la propia expresión denota, aquellos relacionados con finalidades de reestructuración empresarial, reorganización de los activos u otras que presupongan el ejercicio de la industria o del comercio por parte de la sociedad escindida y, además, por cada una de las sociedades resultantes o beneficiarias de la escisión.

No se ha aportado prueba alguna de las divergencias entre los socios que dificultaran la marcha de la sociedad, que se señala como causa de la escisión, ni tampoco se ha propuesto una prueba tendente a acreditar la bondad económica de dicha operación. Por el contrario, de los documentos obrantes en el expediente administrativo y de los hechos expuestos resulta que la escisión tenía como meta exclusiva la transmisión de los solares de la sociedad escindida.

Por ello, la Sala comparte las conclusiones de la Resolución recurrida que, tras analizar las alegaciones de las recurrentes, señala que " En definitiva, en el caso que nos ocupa, del relato de los hechos se desprende que lo que se aquí ha producido es la transmisión de solares, adjudicados algunos de ellos en proindiviso, a dos empresas ya existentes, cuyos objetos sociales son idénticos al de la entidad original, continuándose desde el momento de la escisión, la misma actividad por las dos entidades beneficiarias. La operación parece tener como única finalidad el reparto de un patrimonio común, sin que el mismo pueda justificarse como un motivo económico válido, según la normativa antes citada. Podemos concluir por tanto que la entidad no ha desvirtuado la fundamentación de la Inspección en cuanto a que el objetivo final de las operaciones societarias realizadas era la transmisión de un patrimonio evitando la tributación que dicha operación conllevaría, consiguiendo, en consecuencia, ventajas fiscales, las cuales no constituyen obviamente un motivo económico válido, pues se obtienen como consecuencia de un conjunto de transmisiones, cuyo único fin es, como decimos, evitar o minorar la carga tributaria que normalmente correspondería por la operación realizada por lo que, en definitiva, a la operación de escisión de que se trata no le es aplicable el régimen fiscal especial del capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre , del Impuesto sobre Sociedades".

(...) El recurso de casación se articula sobre la base de cinco motivos, todos ellos formulados por el cauce del artículo 88.1.d) de la Ley de esta Jurisdicción .

(...) El primer motivo se formula por la recurrente a fin de impugnar el criterio de la Sala de instancia de que la tributación debe llevarse a cabo en el año 2001, habida cuenta de que la escritura de cesión de la sociedad Nou Sant Boi, S.L, otorgada en 21 de diciembre de 2000, se presentó en el Registro Mercantil el 2 de octubre de 2001, produciéndose la inscripción en 20 de noviembre de 2001.

(...) Pues bien, sin perjuicio de lo expuesto en el primer Fundamento de Derecho, el motivo debe ser desestimado con arreglo al criterio expuesto en nuestra Sentencia de 6 de noviembre de 2015 -recurso de casación 777/2014 - posterior a la invocada por el Abogado del Estado y en la que se citan otras con el mismo criterio.

(...) Aplicando el criterio expuesto, se desestima el motivo.

(...) Como se ha dicho anteriormente, en el segundo motivo se alega infracción de los artículos 9.3 y 24 de la Constitución y 218 de la Ley de Enjuiciamiento Civil , "en cuanto a la manifiestamente errónea valoración y ponderación de las pruebas obrantes en las actuaciones".

El motivo se dirige contra la manifestación de la sentencia en el sentido de que "no se ha aportado prueba alguna de las divergencias entre los socios que dificulten la marcha de la sociedad, que se señala como causa de escisión".

(...) Pues bien, es patente que la Sala, pese a tener en cuenta los datos aportados por la parte actora con relación a la distinta visión acerca de la contratación o no de capital humano y de la gestión de la financiación, consideró que no se habían ofrecido pruebas acreditativas de la divergencia entre los socios acerca del modo de gestión de la sociedad escindida y que, antes bien, por el contrario, "de los documentos obrantes en el expediente administrativo y de los hechos expuestos resulta que la escisión tenía como meta exclusiva la transmisión de los solares de la sociedad escindida".

La parte recurrente, se limita a desarrollar más ampliamente las razones que expuso en la demanda para justificar la existencia de divergencias de criterio, pero no nos ofrece razones de por qué la valoración probatoria de la Sala de instancia -que considera que la finalidad de la escisión no era otra que la del reparto de unos solares entre las sociedades beneficiarias, que se dedicaban a la misma actividad que la escindida- resulta arbitraria o irrazonable, y, en todo caso, es patente que el hecho de que se tengan diferentes criterios en la gestión de las sociedades beneficiarias, no significa por sí mismo que ello suponga divergencia en cuanto al modo de gestionar la sociedad escindida y que de hecho se hayan producido conflictos en dicha materia.

Finalmente, nada se aduce ante la afirmación de la sentencia acerca de que "nada impedía la conservación de la sociedad escindida, pudiendo ejercer el socio que no estuviera de acuerdo con la gestión social, su derecho de separación de la sociedad, tal y como reconocía la Ley de Sociedades Anónimas. La regulación contenida en el mencionado capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995 no está diseñada para que los socios sustituyan su derecho de separación de una sociedad por un régimen fiscal especial."

Por todo ello, el motivo no prospera.

(...) El motivo tercero se dirige contra lo argumentado en el Fundamento de Derecho Sexto de la sentencia (...) como se ha dicho, en el tercer motivo se alega infracción de los artículos 34.1. ñ) y 147. 2 de la Ley 58/2003 , General Tributaria y del artículo 63 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre , de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas.

Se hace una reseña de los ejercicios del obligado tributario en la siguiente forma:

-En 1 de enero de 2000 se inicia el ejercicio 2000 de la sociedad Nou Sant Boi, S.L., que concluye necesariamente el 31 de diciembre de dicho año, pues todavía no se había acordado la modificación de la fecha del cierre del ejercicio social.

-En 1 de enero de 2001 se inicia el ejercicio, denominado 2001.1, de Sant Boi, S.L, que transcurre hasta el 30 de septiembre de dicho año (nueva fecha de cierre).

-En 1 de octubre 2001 se inicia un nuevo período, denominado 2001.2, en virtud de la modificación estatutaria acordada en la escritura de 18 de diciembre de 2000, que concluye, según la Inspección, en 2 de octubre de 2001, al presentarse en dicha fecha en el Registro Mercantil la escritura de escisión.

Pues bien, continúa aclarando la parte recurrente que el acuerdo de liquidación regulariza lo que se denomina ejercicio 2001.2, a pesar de que tanto la carga del Plan, como la comunicación del inicio de actuaciones únicamente hacían referencia a los ejercicios 2000 y 2000.1 y ello sin que en ningún momento se hubiera ampliado el alcance de las actuaciones inspectoras.

(...) Sobre base del conjunto normativo indicado se pone de manifiesto que en la comunicación del inicio de las actuaciones se hacía referencia a que las mismas abarcaban los ejercicios 2000 y 2001 "presumiblemente por desconocer la Inspección, en ese momento inicial, que éste último ejercicio se cerraba el 30 de septiembre y no el 30 de diciembre de 2001", pero cuando llega a la conclusión de que los efectos de la escisión se habían imputar al 2 de octubre de 2001, y, por tanto, una vez finalizado el ejercicio 2001.1, en lugar de ampliar motivadamente el ámbito temporal de las actuaciones, opta por prescindir de este trámite esencial y simplemente practica liquidación respecto del ejercicio 2001.2, incurriendo de esta forma en un vicio material y no simplemente formal, invocando la Sentencia de esta Sala 12 de diciembre de 1997 (recurso de casación en interés de la ley 7024/1995).

La calificación de defecto material tiene una transcendencia indudable a juicio de la parte recurrente, porque la consecuencia es la de la nulidad y no la de la anulabilidad.

El Abogado del Estado pone de relieve que en el caso enjuiciado lo que hay es un error material que no ha causado indefensión alguna a la parte actora, puesto que desde el inicio de las actuaciones inspectoras ha conocido

el objeto de las mismas y ha alegado lo que ha estimado pertinente, tanto en la vía administrativa como en la judicial. Por ello, considera que existe solo un defecto formal que carece de virtualidad invalidatoria.

Expuestas las posiciones de las partes, debemos resaltar que, como se indica en la sentencia, en la notificación del inicio de la actuación de comprobación si bien se delimitaba su ámbito temporal (ejercicio 2000 y 2001), también se hacía constar que "las actuaciones, de carácter parcial, tenían por objeto comprobar la aplicación del régimen especial de fusiones, aportaciones de activos y canje de valores". Es más, también constata la sentencia que "en el anexo de la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación se solicitaba documentación correspondiente a la escisión de Nou Sant Boi, S.L., al igual que en las comunicaciones posteriores".

Más allá del error padecido en cuanto a la delimitación temporal de las actuaciones inspectoras, que solo puede calificarse de error material, no puede afirmarse con un mínimo rigor que los obligados tributarios no fueron informados acerca de la "naturaleza y alcance" de las actuaciones inspectoras, que, insistimos, tenían carácter parcial y se referían a la escisión y sus consecuencias fiscales.

Por ello, debemos dar la razón a la sentencia cuando, en función de las circunstancias concurrentes que acaban de exponerse, califica el defecto denunciado de meramente formal no determinante de indefensión.

(...) Afirma la recurrente que el motivo cuarto se formula con carácter subsidiario, para el supuesto de que la Sala apreciara la existencia de un defecto formal no determinante de nulidad del acuerdo de liquidación por existir suficientes elementos de juicio para resolver el fondo del asunto y entender que la nulidad de actuaciones conduciría al mismo resultado.

La recurrente expresa su disconformidad con ello, pues si se retrotrajesen las actuaciones, el acuerdo de liquidación debería declarar la prescripción de lo que en el recurso de casación se denomina ejercicio 2001.2, al no haberse interrumpido aquella por el inicio de actuaciones inspectoras.

En el quinto motivo, formulado también con carácter de más subsidiario, y, por tanto, para el caso de que se entienda que la actuación inspectora produjo efecto interruptivo de la prescripción, se alega infracción de los artículos 104 y 150 de la Ley General Tributaria y 102 y 104 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1065 /2007, y ello porque las actuaciones inspectoras excedieron del plazo de doce meses (concretamente 476 días, que son los que van desde el 13 de julio de 2005 hasta el 30 de noviembre de 2005), sin que sea procedente la imputación de dilaciones imputables al contribuyente por 140 días que llevó a cabo la Inspección.

El Abogado del Estado opone a estos dos motivos que son puramente hipotéticos, no ya subsidiarios, y que, en efecto, "se articulan para el caso de que se anulara el acuerdo de liquidación por defecto formal y se retrotrajeran las actuaciones para subsanar el defecto o para el caso de que se apreciara una prescripción no acogida en la instancia, algo que en ambos casos no ha de producirse por no existir razón alguna para ello".

Pues bien, tal como se ha razonado en el Fundamento de Derecho anterior, no procede declarar nulidad de tipo alguno. La sentencia no pudo ser más rotunda cuando afirma: "Queda claro de que se ha tratado de un mero error material, que no ha producido ningún tipo de indefensión a la parte actora, puesto que desde el inicio de las actuaciones de la Inspección ha conocido el objeto y alcance de las mismas, y ha alegado lo que ha estimado pertinente, tanto en vía administrativa como judicial, sin que el error en el número del ejercicio regularizado le haya originado confusión alguna." Bajo dichas circunstancias no es admisible la alegación de prescripción.

Y no mejor suerte puede correr el quinto motivo, en el que solo se trata de introducir en el debate procesal una supuesta actuación inspectora extemporánea que excede del plazo ordinario de doce meses previsto en el artículo 150 de la Ley General Tributaria, que no se planteó oportunamente ni en la vía administrativa ni en la judicial y que es cuestión nueva en esta casación y que no se puede resolver por ello en la presente sentencia.

Baste señalar a estos efectos, que según el Fundamento de Derecho Segundo de la sentencia impugnada:

"Las cuestiones que, a tenor del escrito de demanda, se suscitan en el presente proceso son las siguientes: a) errónea fijación de la Ley aplicable a la escisión, que debe ser la vigente en el momento en que se adopta el acuerdo de escisión por la Junta General, en el año 2000, por lo que no resultarían aplicables las modificaciones introducidas al mencionado régimen especial de fusiones, escisiones y canje de valores por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social; b) existencia de dos ramas de actividad y de motivos económicos válidos en la escisión; y c) regularización de un ejercicio económico que no ha sido objeto de comprobación".

Por tanto, como se ha anunciado, el motivo no prospera».

**Segundo.** *Los motivos de casación hechos valer por la parte recurrente. Reproducción parcial de los aducidos y resueltos en la sentencia de este Tribunal de 30 de mayo de 2016 .*

La parte recurrente reproduce parcialmente en este recurso los motivos de casación hechos valer en el recurso de casación 1776/2015. A saber:

- Motivo Segundo: Al amparo del art. 88.1.d) de la LJCA , por infracción de los arts. 24.2 , 25 , 97 y 110.2 de la Ley 43/1995 y 252 del Real Decreto Legislativo 1564/1989 , al considerar que la operación de escisión total debió tributar en el ejercicio en el que se otorgó la escritura pública y no el de su inscripción en el Registro. Cuestión resuelta en la sentencia de 30 de mayo de 2016 en los términos transcritos parcialmente, a los que ha de estarse.

- Motivo Tercero: Al amparo del art. 9.3 y 24 de la CE y 218 de la LEC , en cuanto a la valoración errónea de la prueba y ponderación de las pruebas obrantes en las actuaciones. Como se ha dejado constancia la sentencia de instancia reproduce la valoración de la prueba que se hizo en la sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de abril de 2015 , y habiéndonos pronunciando sobre dicha valoración en nuestra sentencia de 30 de mayo de 2016 , a este pronunciamiento hemos de estar.

- Motivo Cuarto: Al amparo del art. 88.1.d) de la LJCA , por infracción de los arts. 34.1.ñ), 147.2 y 217.1.e) de la Ley 58/2003 , 178 del Real Decreto 1065/2007 y 63 de la Ley 30/1992 , al haberse regularizado un ejercicio distinto del señalado en la orden de carga en plan, cuestión también resuelta en la sentencia de 30 de mayo de 2016 , a la que ha de estarse en los términos vistos.

- Motivo Quinto: Al amparo del art. 88.1.d) de la LJCA, por infracción de los arts . 66 y ss de la ley 58/2003 , también objeto de atención y resolución en la sentencia de 30 de mayo de 2016 .

Introduce la parte recurrente dos motivos nuevos en el presente recurso, respecto de los que hizo valer en el recurso de casación 1776/2015. Motivos que son objeto de atención y análisis en los Fundamentos siguientes.

**Tercero.** *Sobre la posible infracción del art. 271.2 de la LEC .*

Se formula el primer motivo de casación al paio del art. 88.1.c) de la LJCA , por quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción del art. 271.2 de la LEC y 24 de la CE . Señala la parte recurrente que tras el trámite de conclusiones, y una vez realizado el señalamiento para votación y fallo para el 11 de junio de 2015, en fecha 10 de junio de 2015 presentó escrito, en base al art. 271.2 de la LEC , con el objeto de aportar dos sentencias de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de fechas 10 de abril y 22 de mayo de 2014 , que según su parecer sentaba nuevos criterios en la interpretación y aplicación del concepto de dilaciones imputables al contribuyente, lo que determinaba la prescripción del derecho de la Administración a liquidar al no poderse descontar del plazo del procedimiento de inspección los 140 días que la Inspección imputó como dilaciones al contribuyente; y en lugar de dar traslado la Sala a las partes en el plazo legalmente establecido, acordó devolver el escrito al Procurador de conformidad con lo dispuesto en el art. 56.4 de la LJCA , y recurrida en reposición la diligencia de ordenación, es confirmada mediante Decreto de 24 de septiembre de 2015, al señalar que se devolvieron los expresados documentos al ser conocidas por la Sala sus Sentencias sin necesidad de que las invoque, habiendo dictado sentencia en 18 de junio de 2015 sin que la misma contenga referencia alguna a las citadas sentencias.

Considera el Sr. Abogado del Estado que no se ha vulnerado el expresado precepto, en tanto que se trataba de dos sentencias que contenía una doctrina de la propia Sala, que tácitamente entiende que no es aplicable al caso, sin que precisara mayor explicación en base al principio "iura novit curia".

Prevé el art. 56.4 4 de la LJCA que «Después de la demanda y contestación no se admitirán a las partes más documentos que los que se hallen en alguno de los casos previstos para el proceso civil. No obstante, el demandante podrá aportar, además, los documentos que tengan por objeto desvirtuar alegaciones contenidas en las contestaciones a la demanda y que pongan de manifiesto disconformidad en los hechos, antes de la citación de vista o conclusiones». La Ley de Enjuiciamiento Civil prevé en su art. 271 el supuesto de «Preclusión definitiva de la presentación y excepciones a la regla... 2 . Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior, las sentencias o resoluciones judiciales o de autoridad administrativa, dictadas o notificadas en fecha no anterior al momento de

formular las conclusiones, siempre que pudieran resultar condicionantes o decisivas para resolver en primera instancia o en cualquier recurso.

Estas resoluciones se podrán presentar incluso dentro del plazo previsto para dictar sentencia, dándose traslado por diligencia de ordenación a las demás partes, para que, en el plazo común de cinco días, puedan alegar y pedir lo que estimen conveniente, con suspensión del plazo para dictar sentencia.

El Tribunal resolverá sobre la admisión y alcance del documento en la misma sentencia».

Considera la parte recurrente que en el caso que nos ocupa concurrían las dos condiciones que exige el citado artículo, una que se hayan dictado o notificado en fecha no anterior al momento de formular conclusiones, y dos que pudieran resultar condicionantes o decisivas para la resolución del recurso.

Sin embargo, en modo alguno puede admitirse que estemos ante el supuesto contemplado en el citado artículo, ni concurre, claro está, los requisitos para que juegue la excepción.

Las normas procesales gozan del carácter de *ius cogens*, no está a voluntad o conveniencia de las partes el procurarse trámites que puedan aportar ventaja sobre la contraparte, puesto que con ello se rompería la igualdad de armas, que representa un principio básico en los procesos contradictorios. Por tanto, en el supuesto que contemplamos sólo cabe la aportación extemporánea, esto es fuera del tiempo procesal dispuesto legalmente al efecto, de sentencias o resoluciones judiciales o de autoridad administrativa, siempre que pudieran resultar condicionantes o decisivas para resolver; supuesto excepcional que carece de fuerza jurídica suficiente para en su sola invocación pueda vulnerarse los principios básicos que rigen el proceso, entre ellos, ya se ha dicho, el de contradicción e igualdad de las partes, so pena de colocar a la contraparte en situación de desventaja e indefensión, por lo que la expresión "resultar condicionantes o decisivas" ha de entenderse, como así ha dicho el Tribunal Constitucional, entre otras sentencia de 21 de diciembre de 2006, en el sentido de que la exigencia de relevancia para la decisión final es igual a vigor potencial para cambiar el sentido del fallo, referido claro está a las cuestiones que han sido planteadas en los escritos dispuestos al efecto que delimitan las pretensiones actuadas sobre las que ha versado el debate y sobre las que las partes, también la demandada, ha tenido la oportunidad de defenderse, no cabe pues aprovechar este supuesto excepcional para introducir cuestiones nuevas ajenas a las que constituyeron el debate en plenitud entre las partes.

Pues bien, en el presente caso la parte demandante no cuestionó la imputación que se le hizo, ya desde el procedimiento inspector, de imputarle 140 días en la duración del mismo por dilaciones indebidas; nada dijo sobre ello en su demanda y, claro está, ninguna replica formula la parte demandada en su defensa, resultaba una cuestión conteste ajena al debate planteado por la parte. Por ello no cabe presentar, como hace la parte recurrente, unas sentencias referidas a una cuestión que resultaba de todo punto ajena al debate planteado por la parte demandante y sobre la que no pudo defenderse la parte demandada, que sorpresiva e inerte asiste a la introducción en momento procesal inadecuado de una cuestión nueva.

Sin que lo dicho pueda salvarse, como apunta la parte recurrente, porque la prescripción, de concurrir ha de acogerse incluso de oficio, puesto que como ha dicho una constante y unánime jurisprudencia, por todas sentencia de 16 de mayo de 2013, rec. cas 5114/2010, «Conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, extensible sin artificio al actual art. 69.2 de la Ley 58/2003, el art. 67 de la L.G.T. "impone la aplicación de la prescripción de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo, lo que supone que tanto en la vía administrativa (de inspección, de gestión o de reclamación), como en la jurisdiccional de instancia, los órganos que conocen de un asunto deben, caso de concurrir, aplicarla aun cuando no hubiera sido propuesta por la parte".

Doctrina esta que siendo incuestionable, requiere cierta precisión, para evitar situaciones como la que es objeto del presente. En tanto que lo que no dice esta doctrina es que la misma sea aplicable, aún cuando para determinar si efectivamente se produjo o no la prescripción sea necesario valorar hechos que no fueron objeto de disputa o aplicar previamente al análisis de la prescripción normas, figuras jurídicas o institutos que nunca fueron cuestionados respecto de su correcta aplicación. Valga como ejemplo, por las numerosas veces con que en la práctica nos lo encontramos, que se invoque por vez primera en demanda o, incluso, en el recurso de casación, la prescripción sobre la posible calificación de diligencias argucias, evitando que se trate como cuestión nueva bajo la protección de que la prescripción es aplicable incluso de oficio, y pretendiendo que se proceda al análisis de las diligencias cuestionadas para a posteriori, entrar a analizar el cómputo de los plazos a los efectos de atender a la alegación de prescripción; o como sucede en este caso, que la prescripción se alega sobre un presupuesto anterior, ajeno a la misma, cuál es si el acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras a veinticuatro meses era o no válido por estar suficientemente motivado.

En definitiva se camufla la nueva cuestión sobre la prescripción, bajo el argumento de que debe ser apreciada de oficio, incluso, cuando se trata de una cuestión que, en principio, posee sustantividad propia y constituye presupuesto necesario para, en su caso, apreciar dicha prescripción, cual es si el acuerdo de ampliación estuvo o no suficientemente motivado. Esta es la cuestión, la que se debió plantear en el momento procesal adecuado. Sin embargo, lo cierto es que esta cuestión de la aplicación de los preceptos que se dice vulnerados, art. 24 de la Ley 1/1998, en relación con el art. 29 de dicho texto y art. 31 del RGIT, no fue planteada por la entidad actora en sede económico administrativa, ni en demanda, sino que lo hace por vez primera en el recurso de casación. Y claro está plantear por vez primera en sede casacional que el acuerdo de ampliación no estaba motivado, representa una cuestión nueva, que no fue oportunamente alegada; cuestión nueva que, como tal, conforme a reiterada jurisprudencia de esta Sala, no puede servir como fundamento del motivo de casación. En definitiva, todo lo anterior conduce a entender que no era posible, como cuestión nueva que era, indagar sobre si el acuerdo de ampliación estaba o no suficientemente motivado, que no olvidemos nada había opuesto ni durante el procedimiento inspector ni posteriormente y sólo de considerarse que estaba falto de motivación, con la consecuencia de que las actuaciones inspectoras se habían desarrollado en un período excesivo, se derivaría la prescripción de la acción de la Administración tributaria para liquidar». Trasladada esta doctrina al caso que nos ocupa, resulta evidente que la prescripción invocada por la parte recurrente pasa necesariamente en calificar las dilaciones habidas e imputar las mismas a la Administración, lo que constituye presupuesto necesario de la prescripción con sustantividad propia y análisis previo relevante, constituyendo una cuestión nueva que se pretende introducir por vez primera con la aportación de las referidas sentencias.

Siendo lo anterior suficiente para desestimar este motivo casacional cabe añadir, que tampoco se cumple la condición impuesta legalmente para la presentación excepcional de sentencias, pues estas carecían del "vigor necesario para cambiar el sentido del fallo". Efectivamente, aparte de que la tesis que contenía las referidas sentencias procedía del mismo Tribunal, por lo que le resultaba absolutamente conocida, carecían de fuerza vinculante alguna, por lo que carecía de virtualidad alguna para poder cambiar el sentido del fallo.

#### **Cuarto.** *Sobre la prescripción hecha valer en el motivo sexto del recurso de casación.*

Formula este motivo la parte recurrente al amparo del art. 88.1.d) de la LJCA, por infracción de los arts. 66 y ss., 104 y 150 de la Ley 58/2003 y arts. 102 y 104 del Real Decreto 1065/2007. Básicamente considera la parte recurrente incorrecta la imputación 140 días de dilaciones indebidas. Pues bien, lo dicho en el anterior Fundamento resulta suficiente para rechazar el presente motivo, esto es, estamos ante una cuestión nueva planteada por la vía indicada, que por vez primera es desarrollada y argumentada en sede casacional, sin que sea correcto invocar la prescripción de oficio, de suerte que ninguna referencia se hace en la sentencia de instancia pues como dice el Sr. Abogado del Estado "esta cuestión no fue alegada por la parte recurrente en el proceso de instancia", como era de obligada observancia conforme al art. 56.1 de la LJCA.

#### **Quinto.** *Sobre las costas.*

Al no prosperar el recurso de casación formulado procede la desestimación del recurso de casación, lo que ha de hacerse con imposición de costas a la recurrente, si bien que la Sala, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139. 3 de la Ley de esta Jurisdicción, y teniendo en cuenta la dificultad del asunto y el trabajo profesional desarrollado, limita los derechos de la Administración recurrida por este concepto a la cantidad máxima de 8.000 euros.

### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido 1. - DESESTIMAR el recurso de casación 3580/2015, interpuesto contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda), de 18 de junio de 2015, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 5888/201 2. 2.- CONDENAR en costas a la Administración recurrente, si bien que con la limitación indicada en el último de los Fundamentos de Derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Emilio Frias Ponce Jose Diaz Delgado Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis 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 de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

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.