

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ065189

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 12 de enero de 2017

Vocalía 2.^a

R.G. 738/2013

SUMARIO:

Notificaciones. Medios de notificación. Notificación electrónica. Acreditación de un intento de notificación. En el presente caso, consta en la documentación que la entidad está obligada a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones a realizar por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y que el acto impugnado fue puesto a disposición de la entidad con fecha 31 de agosto 2012 y hora 20:25, en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas. Si bien es cierto que la reciente modificación de la Ley General Tributaria por Ley 34/2015, ha incluido expresamente esta previsión en el art. 104.2, es razonable entender que dicha previsión se hallaba ya en el espíritu de la norma tal equiparación de la puesta a disposición con el intento a que el precepto se refiere y se trata de una adecuación técnica de la redacción, dado que la anteriormente vigente venía de un momento en el que no existía NEO. Comparte, pues, este Tribunal el criterio del Tribunal de instancia respecto a que, a efectos del cumplimiento de plazos, la existencia de un intento de notificación se acredita al haber sido puesta a su disposición el contenido del acto en la dirección electrónica habilitada al efecto, sin que pueda hacerse depender el cumplimiento de un plazo por parte de la Administración de la voluntad del interesado de acceder o no al contenido de dicho acto. **(Criterio 1 de 2)**

Procedimiento sancionador. Tramitación. Plazo. Iniciado un procedimiento sancionador, realizada un inicio-propuesta de resolución del mismo al Inspector Jefe y ordenado por éste la realización de actuaciones complementarias, la fecha a tener en cuenta como de inicio del procedimiento es la fecha de notificación de la comunicación de inicio-propuesta de resolución del mismo y no la de la notificación de la nueva propuesta que surja fruto de las actuaciones complementarias realizadas por el instructor del procedimiento. En otras palabras, en el caso de que quede sin efecto una propuesta de sanción por haber ordenado el Inspector Jefe que se completasen las actuaciones inspectoras documentadas en el acta que contiene la propuesta de liquidación de la que deriva la propuesta de sanción y cuando se incoa nueva acta, se inicie un nuevo procedimiento sancionador, la duración del procedimiento sancionador se cuenta desde su inicio real -la notificación de la propuesta dejada sin efecto- y no desde que se le notifique la nueva propuesta de sanción derivada de la nueva propuesta de liquidación que haga el actuario. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 17, 27, 30, 66, 67, 68, 104, 128, 150, 157, 207, 208, 209, 210 y 211.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), arts. 91, 104, 115.bis y 188.

RD 939/1986 (RGIT), art. 56.

Ley 11/2007 (Acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos), arts. 27 y 28.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 59 y 134.

RD 1363/2010 (Se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT), art. 2.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 15.

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), arts. 7, 24 y 25.

En la villa de Madrid, a la fecha indicada el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto la reclamación económico-administrativa que, en única instancia, ha interpuesto la entidad **EX S.L.** (EN LIQUIDACIÓN), con N.I.F. ..., y actuando en su nombre y representación la entidad mercantil **EY... S.L.**, con N.I.F. ..., como entidad liquidadora, y actuando en nombre y representación de esta D. **Jx...**, N.I.F. ..., y domicilio a efectos de notificaciones en ... (Despacho ...), contra acto administrativo de liquidación nº **A23-** ... dictado por el Inspector Regional de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de CATALUÑA de la Agencia Estatal

de Administración Tributaria, de fecha 24 de enero de 2013, referente al concepto tributario de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, derivado del acta **A02** y número de referencia ... y cuantía de 1.208.400,21 euros, y contra acto de imposición de sanción derivada de la misma número de referencia **A23-** ..., de fecha 3 de abril de 2013 y cuantía de 512.748,78 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha de fecha 1 de febrero de 2013 se notificó al interesado (notificación en dirección electrónica habilitada[1]) el Acuerdo de liquidación de fecha 24 de enero de 2013 relativo al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, derivado del acta de disconformidad A02 y número de referencia ..., complementada por Informe ampliatorio, suscritos en fecha 4 de julio de 2012, documentos en los que se hace constar, de forma sucinta, lo siguiente:

1º.- El inicio de las actuaciones de comprobación e investigación se realizó mediante Comunicación de fecha 1 de octubre de 2010, notificada el siguiente día 6 de octubre de 2010 en el domicilio fiscal del obligado tributario .

Las actuaciones inspectoras se iniciaron con carácter general de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la Ley 58/2003, en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 a 2008 e IVA periodos 2007 a 2008. (Antecedente de Hecho Segundo del Acto de liquidación)

2º.- En cuanto al plazo máximo de duración de las actuaciones, se han producido las siguientes dilaciones según consta en Antecedente de Hecho Cuarto del Acto de liquidación :

1.- Una dilación no imputable a la Administración como consecuencia del aplazamiento solicitado por el obligado, según consta en la diligencia 1, entre los días 21 de octubre de 2010 y el 18 de noviembre de 2010, lo que supone un total de 28 días.

2.- Dilación ocasionada por la ampliación, a solicitud de la entidad, en siete días adicionales del plazo general para presentar alegaciones de quince días que prevé el artículo 188 RGAT.

Además, el día siguiente al de la finalización del plazo prorrogado presentó un nuevo escrito al que unió documentación que había olvidado adjuntar.

Por las circunstancias anteriores, a los efectos del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 150 LGT, del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no se deben computar **36 días**, tal como establece el artículo 104.2 de la propia LGT y los artículos 102 y 103 RGAT

El Acto de liquidación, en su Fundamento de Derecho Segundo, modifica las citadas dilaciones y señala respecto al cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones lo siguiente:

Segundo.

En aplicación de lo dispuesto en los artículos 150 y 104.2 de la LGT, las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al sujeto pasivo del inicio de las mismas. A los efectos de dicho plazo no se computarán las dilaciones imputables al contribuyente, ni los períodos de interrupción justificada.

El mencionado artículo 150 de la LGT establece: *“Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley (...).”*

Como se describió en el apartado Segundo de los Antecedentes de Hecho, la notificación al contribuyente del inicio de las actuaciones inspectoras se produjo el día **06/10/2010**.

En el curso del procedimiento se ha producido, tal y como se recoge en el apartado cuarto de los Antecedentes de Hecho, las siguientes dilaciones, motivadas por la solicitud de aplazamientos de comparecencia

del obligado tributario, que tal y como determina el artículo 104 RGAT en relación al cómputo del plazo de dicha dilación, *“la dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplan debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.”*

Por las circunstancias anteriores, a los efectos del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones, del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no se deben computar $28+7 = 35$ días, tal y como establece el apartado 2 del artículo 104 de la Ley General Tributaria, a diferencia de los 36 días recogidos en la propuesta de liquidación.

El plazo de 12 meses que, como máximo, debe transcurrir desde el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación hasta su finalización, ha sido superado, tal y como se pone de manifiesto en el siguiente cuadro:

Fecha inicio	Más 12 meses	Más dilaciones	Fecha límite finalización
06/10/2010	365	35	10/11/2011

En la fecha en la que se dicta el presente acuerdo, no está prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria del IS 2007 mediante el correspondiente acuerdo de liquidación, tal y como se pone de manifiesto en los siguientes artículos:

El artículo 66 a) de la LGT determina que *“prescribirá a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación”*.

El artículo 67 de la LGT señala que el plazo de prescripción comenzará a contarse desde *“el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación”*.

El artículo 68 1. A) regula la interrupción de los plazos de prescripción del siguiente modo:

“1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.”

Así, hay distintos actos de la Administración que interrumpen el plazo de prescripción del tributo por lo que la Administración está en plazo para la liquidación del mismo, tal y como se deja constancia a continuación:

IS 2007: 25/07/2008 + 4 años: 25/07/2012 y la fecha de los actos interruptivos, que fueron debidamente notificados al obligado tributario, son las siguientes:

- 24/02/2011: incoación de actas.
- 28/07/2011: comunicación por la que se ordena completar el expediente.
- 23/09/2011: comunicación de reanudación de actuaciones.
- 19/01/2012: comunicación de reanudación de actuaciones.
- 20/06/2012: comunicación del trámite de audiencia.
- 04/07/2012: formalización del acta.

El acta, de 04/07/2012, fue el último acto que interrumpió la prescripción por lo que al ser ésta un acto conducente a la regularización, se inicia a partir de dicho momento el cómputo de 4 años para la liquidación del

mismo. El acuerdo de Rectificación de la Propuesta de liquidación, notificado el día 02/01/2013 también ha interrumpido de nuevo la prescripción.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que el obligado tributario presentó escritos solicitando ampliación de plazo para la presentación de las alegaciones a las actas incoadas el día a 04/07/2012, que entraron en el Registro General de documentos el día 17/07/2012 respectivamente.

Conforme a lo establecido en los apartados 3 y 4 del artículo 91 del RGAT, para que la ampliación del plazo pueda otorgarse es necesario que se solicite con anterioridad a los tres días previos a la finalización del plazo que se pretende ampliar y la ampliación se entenderá automáticamente concedida por la mitad del plazo inicialmente fijado con la presentación en plazo de la solicitud, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de la finalización del plazo que se pretende ampliar.

Por tanto, al concederse por la Inspección la ampliación del plazo para la presentación de alegaciones al Acta, se considera dilación desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto hasta la fecha fijada en segundo lugar, es decir, se computa como dilación 7 días.

En este sentido cabe señalar que la ampliación del plazo para alegaciones retrasa la resolución que pone fin a las actuaciones inspectoras, por lo que debe considerarse como dilación (AN 18/07/2006 rec. 1095/2003), y que por tratarse de una dilación del plazo ordinario de tramitación del procedimiento producida a solicitud del interesado se ha de considerar dilación imputable al interesado (AN 11/10/2006 rec. 802/2003), o lo que es lo mismo, una dilación no imputable a la Administración Tributaria. A este respecto, cabe recordar que el Tribunal Supremo ha confirmado la consideración de estos supuestos como dilaciones que no deben incluirse en el cómputo del plazo máximo, incluso vigente la regulación anterior, que no los recogía expresamente; así, en Sentencia de 24 de enero de 2011, manifiesta: *"El plazo inicial de quince días previsto en el artículo 56.1 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos para presentar el escrito de alegaciones al acta de disconformidad ni es dilación ni es "imputable" a la Administración o a quien es objeto del procedimiento de inspección, pues constituye un plazo normativamente establecido con carácter general que se integra por el artículo 29 de la Ley 1/1998 en el conjunto de las actuaciones, al establecer la duración con eficacia plena del procedimiento de inspección.*

Por el contrario, la prórroga de dicho plazo supone un desplazamiento temporal de la resolución del procedimiento que es "imputable" al contribuyente, en el sentido de "atribuible" por cuanto se otorga en virtud de su específica solicitud. Y así, aunque se reconozca, cuando proceda, un derecho a la prórroga, será con la contrapartida lógica de que la Inspección vea asimismo ampliado el plazo para la resolución del procedimiento".

Por las circunstancias anteriores, del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no se deben computar $28+7+7 = 42$ días, tal y como establece el apartado 2 del artículo 104 de la Ley General Tributaria.

3º.- En el curso de las actuaciones se han extendido diligencias en las siguientes fechas (Antecedente de hecho Tercero del Acto de liquidación) :

Nº1	18 noviembre 2010
Nº2	16 diciembre 2010
Nº3	13 enero 2011
Nº4	3 febrero 2011
Nº5	24 febrero 2011
Nº6	16 febrero 2012

4º.- A lo largo de las actuaciones han actuado como representantes de la entidad Dª **Sx...**(NIF. ...) y **D. Fx...** (NIF. ...). A partir del día 24 de febrero de 2011 (diligencia 5) también ha actuado como representante de la entidad **D. Ax...** (NIF. ...)[2]. Antecedente de Hecho Segundo, página 2 , quinto párrafo del Acto de liquidación.

5º.- La situación de la contabilidad y registros obligatorios a efectos fiscales del obligado tributario es la siguiente (punto 1 del Acta de disconformidad):

Se han exhibido los libros y registros exigidos por las normas del régimen de estimación aplicable al sujeto pasivo. No se han apreciado anomalías sustanciales para la exacción del tributo.

6º.- Con fecha 3 de febrero de 2011 se extiende Diligencia número 4, en cuyo punto 2º se comunica la apertura del trámite de audiencia previsto en los artículos 99.8, 156.1, 157.1 de la Ley 58/2003, facilitando el código

seguro de verificación a fin de visualizar y descargar los documentos electrónicos que componen el expediente electrónico del procedimiento de referencia por Internet, concediéndole un plazo de diez días a contar desde el siguiente al de la notificación de dicha Comunicación para que pudiera examinar el expediente, hacer las alegaciones que estimase oportunas y aportar los documentos que considerase necesarios para la defensa de su derecho; y se fijó como fecha para la firma de las actas el día 24 de febrero de 2011 a las 13,00 horas añadiendo que:

“Salvo indicación en contra por su parte, las actas se formalizarán en modelo A02 (disconformidad) cuando recojan propuestas de regularización y en modelo A01 (conformidad) cuando se considere correcta la situación tributaria del obligado para un concepto y periodo determinado (punto 3º)

La Entidad no presentó en el plazo concedido al efecto documentación o alegación alguna .

7º.-El 24 de febrero de 2011 se formalizaron las siguientes actas de disconformidad por Impuesto sobre sociedades y de conformidad por IVA (todas ellas suscritas por Doña **Sx...**, con número de identificación fiscal ... y Don **Fx...**, con número de identificación fiscal ..., y se notificó igualmente propuesta de inicio de expediente sancionador relativo al Impuesto sobre Sociedades del período 2007 (**A51-...**):

	IS 2007	IS 2008	IVA 2007	IVA 2008
Acta	A02-...	A02-	A01-...	A01-...
Cuota	1.341.927,02	25,06		
Interés de demora	195.037,48	1,56		
Deuda	1.536.964,50	26,62		
Sanción N° de propuesta	A51- ...			
Sanción	512.748,78			

En diligencia nº 5 de la misma fecha 24 de febrero de 2011 y hora 12:30 se aporta representación (Modelo normalizado N. Referencia:-G0001) concedida a D. **Ax...**, con NIF

Respecto del Impuesto sobre Sociedades de 2007 se proponía regularizar la situación tributaria del obligado por entender que había practicado un ajuste extracontable positivo inferior al que debió realizar como consecuencia de una permuta, así como que se había aplicado improcedentemente la escala de gravamen de las empresas de reducida dimensión.

Respecto del Impuesto sobre Sociedades de **2008** se proponía regularizar la aplicación improcedentemente de la escala de gravamen de las empresas de reducida dimensión.

La Entidad presentó (representada por Don **Ax...**, con NIF ...) en fecha 1 de marzo de 2011, en relación a las actas de disconformidad citadas por IS 2007 y 2008, así como respecto expediente sancionador relativo al Impuesto sobre Sociedades del período 2007, solicitud de ampliación de siete días hábiles adicionales al plazo establecido para presentar alegaciones, finalizando por tanto el nuevo plazo de alegaciones el día 23 de marzo de 2011, al amparo del artículo 91 RGAT motivado ello por *“la complejidad técnica de las propuestas de regularización y, por ende, del expediente sancionador asociado, así como al importe conjunto de todos ellos “*

El día 23 de marzo de 2011 la Entidad, representada por Doña **Sx...**, con N.I.F. ..., y Don **Ax...**, mayor de edad, con NIF ..., presenta escrito de alegaciones referidas estas a :

ALEGACIÓN	
PRIMERA	AJUSTE EXTRACONTABLE DERIVADO DE LA PERMUTA LLEVADA A CABO EN DICIEMBRE DE 2007
SEGUNDA	IMPROCEDENCIA DE LA REGULARIZACIÓN CONSISTENTE EN DENEGAR LA APLICACIÓN DE LA TARIFA CORRESPONDIENTE A LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN

Y concluye solicitando:

Que se tenga por presentado el presente escrito de alegaciones y, en mérito de las mismas, se dicte un acto administrativo mediante el cual ése órgano de resolución acuerde estimar las mismas y, por consiguiente, anular las propuestas de regularización contenidas en las Actas incoadas a **EX S.L.** por el Impuesto sobre Sociedades de los años 2007 y 2008.

Que, además, y en relación con el Impuesto sobre Sociedades del año 2007, se declare el derecho de **EX, S.L.** a la devolución de ingresos indebidos, en virtud de lo que se expone en la alegación primera del presente escrito.

En concreto en página 22 aduce:

Para el cálculo, **EX** utilizó el ratio de conversión derivado de lo pactado con la empresa pública **I...** a las fincas permutadas y a las fincas recibidas por dación y al resto el ratio de conversión derivado del Acta de liberación. Si bien no aplicó el mismo ratio de conversión para todas las fincas, al menos aplicó el mismo ratio a las fincas permutadas y las recibidas por dación y tuvo en consideración la tributación de la dación como una permuta. Teniendo en cuenta que **EX** hubiese podido adoptar una postura menos conservadora igualmente defendible, procede a solicitar una devolución de ingresos indebidos por importe de 1.697.424,68 Euros (30% de la diferencia entre el ajuste practicado por **EX** en el ejercicio 2007 - 9.366.417,27 euros - y el ajuste que debería haberse practicado, 3.708.335 euros según lo previsto en el escenario b), más los intereses de demora que procedan.

Subsidiariamente, si la Administración considerara que el cálculo del ajuste del IS 2007 correcto sería el derivado del escenario a) (cálculo de UA según el pacto con la empresa pública **I...**) interesaría a **EX** solicitar una devolución de ingresos indebidos por importe de 437.630,82 Euros (30% de la diferencia entre el ajuste practicado por **EX** en el ejercicio 2007 - 9.366.417,27 euros - y el ajuste que debería haberse practicado, 7.907.647,88 euros), más los intereses de demora que procedan.

Finalmente, si no se acepta ninguna de los escenarios anteriores, solicitamos se considere ajustado a derecho el criterio utilizado por **EX** en el cálculo del ajuste practicado en su liquidación del IS del ejercicio 2007.

Asimismo, al día siguiente, 24 de marzo de 2011, presenta Don **Ax...**, con NIF ..., escrito aportando documentación que por error no fue debidamente incorporada al escrito de alegaciones (página 32 de dicho escrito, se hacía alusión a un Anexo 1), referida esta a:

...facturación emitidas por el Consorcio al obligado tributario durante los años 2007 y 2008, así como las resoluciones del Consorcio mediante las cuales se aprobaba la distribución de los totales costes de urbanización del Centro Direccional entre los diferentes propietarios de las fincas, y en proporción a su participación en el conjunto total.

8º.- El 28 de julio de 2011 fueron dictados por el Inspector Regional de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sendos Acuerdos referidos al IS 2007 y al IS 2008 por los que se ordena completar el expediente en los que, tras motivar (Fundamento de Derecho Segundo.) el computo del plazo máximo de duración de las actuaciones tomando en consideración 36 días de dilaciones no imputables a la Administración, integradas éstas por sendos periodos, uno de 28 días, que ya constaba en las Actas incoadas como consecuencia del aplazamiento solicitado por el obligado, según consta en Diligencia 1, entre los días 21 de octubre de 2010 y el 18 de noviembre de 2010, y otro adicional de 8 días acaecido con posterioridad a su incoación por la ampliación en siete días adicionales del plazo general para presentar alegaciones de quince días que prevé el artículo 188 RGAT, solicitada por la interesada en fecha 1 de marzo de 2011 al amparo del artículo 91 RGAT y concedida, y de un día adicional por la presentación el día siguiente al de la finalización del plazo prorrogado de un nuevo escrito al que unió documentación que había olvidado adjuntar. En esencia dispone:

a) Respecto a la permuta (IS 2007): *“ponderación justificada de las alternativas posibles de valoración del coste de adquisición, para lo que podrá solicitar, si así lo entiende necesario, dictamen al Gabinete técnico de valoración de esta Delegación Especial.”*

b) Respecto a la aplicación a la entidad del régimen especial de las empresas de reducida dimensión (IS 2007 y 2008): "es preciso en todo caso es que pueda concluirse que se trata de una verdadera actividad, esto es, que se haya procedido finalmente a la efectiva urbanización del suelo y a la venta de las parcelas o la promoción de las edificaciones con arreglo a los metros cuadrados de techo fijados, cuestión que debe ser objeto de las comprobaciones oportunas antes de poder adoptar una resolución al respecto".

Y concluye:

Por todo lo expuesto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 157.4 LGT y en el artículo 188.4 RGAT, SE ACUERDA la devolución del expediente al actuario, a fin de que complete actuaciones en los términos establecidos en los Fundamentos jurídicos cuarto y quinto de este acuerdo.

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 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

Dichos Acuerdos fueron notificados el 3 de agosto de 2011 mediante diligencia extendida por Agente Tributaria a D. Don **Ax...**, con NIF ..., en ... "domicilio a efectos de notificaciones del representante autorizado", tras un primer intento efectuado en fecha 1 de agosto en el domicilio de ... de la Entidad (ausente).

Igualmente, en la misma fecha (28 de julio de 2011), se dictó un "Acuerdo por el que se ordena completar las actuaciones practicadas" en relación con el Acuerdo de inicio-propuesta de sanción relativo al Impuesto sobre Sociedades del año 2007.

En dicho acto se decía, textualmente, lo siguiente:

< <Dado que en el procedimiento inspector del que se deriva este procedimiento sancionador se ha dejado sin efecto el acta de conformidad formalizada y se ha ordenado la realización de actuaciones complementarias procede, asimismo, dejar sin efecto la propuesta de imposición de sanción y ordenar completar este expediente sancionador con el objeto de incorporar formalmente al mismo los datos, pruebas o circunstancias que eventualmente deriven de las nuevas actuaciones que se desarrollen en el procedimiento inspector. El resultado de estas actuaciones complementarias se recogerá en una nueva propuesta de imposición de sanción que será notificada a interesado, concediéndole un plazo de 15 días para la puesta de manifiesto del expedientes y para que alegue cuanto considere conveniente.>

9º.- Con el fin de dar cumplimiento al Acuerdo de completar actuaciones citado, el 23 de septiembre de 2011 se emitió Comunicación de reanudación de actuaciones de instrucción, citando a la Entidad para comparecer en las oficinas de la Inspección el día 18 de octubre de 2011 a las 13:00, para cuya notificación se utilizó el sistema NEO (Notificaciones electrónicas obligatorias). De acuerdo con el certificado de notificación en dirección electrónica habilitada obrante en el expediente, el acto objeto de notificación se puso a disposición de la entidad el día 26 de septiembre, en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas. Sin embargo, la entidad no accedió al contenido del acto por lo que se entendió que la notificación había sido rechazada con fecha 7 de octubre de 2011, teniéndose por efectuado el trámite de notificación (Antecedente de Hecho Segundo, página 2, segundo párrafo del Acto de liquidación).

A fin de garantizar el conocimiento efectivo de los hechos anteriores por la entidad y su personación en el procedimiento, el 19 de enero de 2012 se volvió a emitir una nueva Comunicación de reanudación de actuaciones de instrucción, haciendo mención expresa a la anterior, que fue notificada el día 23 de enero de 2012 mediante agente tributario en el domicilio fiscal de la entidad (Antecedente de Hecho Segundo, página 2, tercer párrafo, del Acto de liquidación).

También con el fin de dar cumplimiento al Acuerdo de completar el expediente citado se solicitó dictamen al Gabinete técnico de valoración de esta Delegación Especial (dictamen que finalmente no ha sido necesario no se

obtuvo en la fecha de firma de la propuesta de liquidación) y se requirió al Ayuntamiento de ... y al Registro de la Propiedad información sobre las fincas concernidas (Antecedente de Hecho Segundo, página 2, cuarto párrafo del Acto de liquidación).

El día 20 de junio de 2012 se notificó al obligado tributario una Comunicación de trámite de audiencia y firma de actas por la que se le comunicaba la apertura del trámite de audiencia, y se le ponía de manifiesto el expediente a fin de que pudiera examinarlo, formular alegaciones y aportar documentos y otros elementos de juicio pertinentes, todo ello en un plazo de diez días a contar desde el siguiente al de la recepción de la comunicación (Antecedente de Hecho Segundo, página 2, sexto párrafo del Acto de liquidación) y se le cita el miércoles 4 de julio de 2012 a las 10,00 horas en las oficinas de la Inspección para la firma del acta.

El día 27 de junio de 2012 (día sexto de los 10 concedidos) el obligado tributario (representado por Don **Ax...**, con N.LF. ..., presentó un escrito solicitando la ampliación en cinco días hábiles del plazo concedido para presentar alegaciones al amparo del artículo 91 RGAT.

El día 28 de junio de 2012 se denegó al obligado tributario la concesión de ampliación solicitada señalando que el obligado fundamentaba su petición de ampliación de plazo *"en el volumen y la complejidad técnica de la documentación que obraba en el expediente y, entre otros, para poder comprobar la exactitud de la nueva documentación aportada"*. Sin embargo, se deniega porque su solicitud carece de fundamento por cuanto ya disponía de la práctica totalidad de la documentación del expediente dado que se le dio acceso al mismo en el trámite de audiencia celebrado en febrero 2011, salvo las contestaciones a los requerimientos efectuados al Ayuntamiento de ... y al Registro de la Propiedad referidos a las fincas que fueron de su propiedad, los cuales debían ser ya conocidos por el obligado tributario al ser éste una empresa inmobiliaria. Notificado el mismo día, según diligencia extendida por Agente tributario (entrega a D. **Fx...** (NIF. ...) en domicilio de

Con fecha 2 de julio de 2012 la entidad presentó (Don **Ax...**, con N.I.F. ..., escrito de alegaciones referidas estas a :

PRIMERA.- REITERACIÓN DE LAS ALEGACIONES FORMULADAS CONTRA LAS ACTAS DE 24 DE FEBRERO DE 2011.

.....

Al desconocer esta parte, en este concreto momento procedimental, si el actuario va a variar su propuesta inicial de regularización o si, por el contrario, va a mantener la misma, simplemente se pretende, mediante el presente, escrito, reiterar las alegaciones vertidas en el ya mencionado escrito de 23 de marzo de 2011, remitiéndonos a todo lo que allí se expuso, para no repetir nuevamente toda la argumentación que ya consta en el expediente.

SEGUNDA.- AUSENCIA DE ACTUACIONES COMPLEMENTARIAS EN RELACIÓN CON LA ORDEN DEL INSPECTOR REGIONAL INCLUIDA EN SU ACUERDO DE COMPLETAR ACTUACIONES

TERCERA.- ACREDITACIÓN DE LA URBANIZACIÓN DE LOS TERRENOS DE QUE ES TITULAR EL OBLIGADO TRIBUTARIO E INEXACTITUDES EN LOS CERTIFICADOS EMITIDOS POR EL AYUNTAMIENTO DE ...

Y concluye solicitando:

Que se tenga por presentado el presente escrito y, en virtud de las alegaciones contenidas en el mismo, se incoen nuevas Actas de Inspección de las que no se derive propuesta de regularización alguna.

Que, en caso de que la Inspección tenga previsto proponer la regularización inicialmente propuesta, en relación con la inaplicación del régimen de empresas de reducida dimensión, se aclare la inexactitud o discrepancia existente entre los certificados emitidos por el Ayuntamiento de ... y el emitido por el Consorci Urbanistic del Centre Direccional de ... y, en concreto, que se aclare por aquél si las fincas sobre las que se requirió información (las fincas propiedad del obligado tributario) estaban o no "en curso de urbanización", tanto en diciembre de 2007 como posteriormente.

10º.- Finalmente, el día 4 de julio de 2012 se formalizaron sendas Actas de disconformidad respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 y del Ejercicio 2008, tras analizar y desestimar el Inspector actuario las alegaciones formuladas en el tramite de audiencia previo, con el detalle que se expresa a continuación, señalando respecto del plazo de duración de las actuaciones la fechas de inicio (6 de octubre de 2010), las dilaciones habidas, y la reanudación de las mismas (7 de octubre de 2011-Notificación electrónica y 23 de enero de 2012-Notificación por Agente), fijando como fecha final de liquidación de intereses el día 2 de noviembre de 2011, con remisión al artículo 191 RGAT :

	IS 2007	IS 2008
Acta	A02- ...	A02- ...
Cuota	1.341.927,02	25,06
Interés de demora	237,868,85	1,56
Deuda	1,579,795,87	26,62

Tras solicitar la Entidad en escrito de 17 de julio de 2012 ampliación del plazo para su formulación, presentó (representado por Don **Ax...**, con N.I.F. ...) alegaciones en escrito de fecha 30 de julio de 2012, referidas estas a :

ALEGACION	
PRIMERA	AJUSTE EXTRACONTABLE DERIVADO DE LA PERMUTA LLEVADA A CABO EN DICIEMBRE DE 2007
SEGUNDA	IMPROCEDENCIA DE LA REGULARIZACIÓN CONSISTENTE EN DENEGAR LA APLICACIÓN DE LA TARIFA CORRESPONDIENTE A LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN

Y concluye solicitando (página 49) :

Que se tenga por presentado el presente escrito de alegaciones y, en mérito de las mismas, se dicte un acto administrativo mediante el cual ése órgano de resolución acuerde estimarlas y, por consiguiente, anular las propuestas de regularización contenidas en las Actas incoadas a **EX, S.L.** por el Impuesto sobre Sociedades de los años 2007 y 2008.

Que, además, y en relación con el Impuesto sobre Sociedades del año 2007, se declare el derecho de **EX, S.L.** a la devolución de ingresos indebidos, en virtud de lo que se expone en la alegación primera del presente escrito.

En concreto en página 31 aduce:

De los diferentes cálculos posibles, se adoptó una postura prudente, aunque también errónea, a la hora de calcular el ajuste a la base imponible del ejercicio 2007 como consecuencia de las operaciones de permuta y dación, habiendo ajustado un importe (9.366.417,28 Euros) superior al que se desprendería de los escenarios, más que defendibles, descritos más arriba en los apartados a) y b).

Teniendo en cuenta que se hubiese podido adoptar una postura menos conservadora igualmente defendible, procede a solicitar una devolución de ingresos indebidos por importe de 1.697.424,68 Euros (30% de la diferencia entre el ajuste practicado por **EX** en el ejercicio 2007 - 9.366.417,27 euros - y el ajuste que debería haberse practicado, 3.708.335 euros según lo previsto en el escenario b»), más los intereses de demora que procedan.

Subsidiariamente, si la Administración considerara que el cálculo del ajuste del IS 2007 correcto sería el derivado del escenario a) (cálculo de VA según el pacto con la empresa pública I...) interesaría a **EX** solicitar una devolución de ingresos indebidos por importe de 437.630,82 Euros (30% de la diferencia entre el ajuste practicado por **EX** en el ejercicio 2007 - 9.366.417,27 euros - y el ajuste que debería haberse practicado, 7.907.647,88 euros), más los intereses de demora que procedan.

Finalmente, si no se acepta ninguna de los escenarios anteriores, solicitamos se considere ajustado a derecho el criterio utilizado por **EX** en el cálculo del ajuste practicado en su liquidación del IS del ejercicio 2007.

11º.- El día 21 de diciembre de 2012 se dictó Acuerdo de Rectificación de la Propuesta de Liquidación (dicho Acuerdo se intentó notificar el día 21/12/2012 en el domicilio fiscal de la entidad pero el mismo resultó este infructuoso. Finalmente la notificación se produjo el día 02/01/2013) cuyo motivo era la incorporación de nuevos datos al expediente: las cifras de negocios de las sociedades que participan en el capital social del obligado tributario, otorgando como consecuencia de esa incorporación un plazo de 15 días para que pudiera alegar lo que estimara conveniente para una adecuada defensa de su derecho.

El día 18 de enero de 2013 la entidad presentó (Don **Ax...**, con N.I.F. ...) escrito de alegaciones contra los Acuerdos de rectificación de las propuestas contenidas en las Actas referidas es a :

ALEGACION	
PRIMERA	EN RELACIÓN CON LA APLICACIÓN DEL TIPO DE GRAVAMEN DE LAS EMPRESAS DE REDUCIDA
SEGUNDA	EN RELACIÓN CON AJUSTE EXTRACONTABLE DERIVADO DE LA PERMUTA LLEVADA A CABO EN DICIEMBRE 2007.

En la dicha alegación SEGUNDA el obligado tributario manifiesta que se ha reproducido el contenido del acta haciendo caso omiso a las alegaciones formuladas a la misma y, por tanto, solicita que se tengan por reproducidas dichas alegaciones, señalando textualmente:

En relación con la propuesta de regularización relativa al ajuste extracontable derivado de la permuta que se ejecutó en diciembre del año 2007, esta parte ha podido constatar que, en el acuerdo de rectificación a que se refiere el presente escrito, el Inspector-Jefe se ha limitado a reproducir literalmente, con retoques intrascendentes, lo que el actuario hizo constar en el Informe que acompañaba al Acta de disconformidad del IS del año 2007, incoada el 4 de julio de 2012, haciendo caso omiso, una vez más, a las alegaciones formuladas mediante escrito presentado el 30 de julio del mismo año.

Permítasenos, a estos efectos, una clara muestra lo que se acaba de indicar.

En el informe de disconformidad de 4 de julio de 2012, el actuario expone que la Compañía está yendo contra sus propios actos, al pretender que se aplique un criterio de reparto de costes distinto del que había aplicado en la declaración del IS de 2007.

Dice así el actuario, en relación con esta cuestión:

«Sin embargo en sus alegaciones al acta original, la entidad efectúa una serie de manifestaciones cuando menos sorprendentes y, yendo contra sus propios actos, dice ahora del criterio del actuario para repartir el coste contable (que, insistimos por si no ha quedado suficientemente claro, es exactamente el mismo que ella ha aplicado para repartir el coste contable): "nos parece totalmente incoherente", "el resultado por él obtenido sea o esté completamente distorsionado, amén de ser erróneo", "el actuario esta aplicando un criterio incongruente", "la postura tomada por el actuario es totalmente incoherente e incorrecta". Naturalmente, esto suscita multitud de cuestiones, pues si la entidad califica su propio criterio de incoherente, incongruente, incorrecto, erróneo y le acusa de producir resultados distorsionados, cabe preguntarse en primera instancia por qué lo empleó, si verdaderamente tiene tantos defectos. Pues no parece que la entidad carezca de recursos y asesoramiento que le permita emplear un criterio correcto o, al menos, razonable. Y también cabe interrogarse por qué la entidad no manifestó a lo largo de la instrucción que se había equivocado al aplicar un criterio que luego califico tan negativamente.»

Ante esta argumentación, **EX**, en su escrito de alegaciones de 30 de julio de 2012, adujo lo siguiente:

«No obstante ello, el actuario mantiene su propuesta de regularización, argumentando que, puesto que la propia entidad también utilizó, de forma simultánea, los ratios de conversión del acta de ocupación y liberación, por un lado, y los pactados con la empresa pública I..., por el otro, ahora estaría yendo contra sus propios actos lo cual, al parecer, le resulta inadmisibile.

En relación con esta argumentación, a esta parte no le duelen prendas en reconocer que, en efecto, la Compañía también aplicó, originalmente, el erróneo criterio de mezclar Unidades de Aprovechamiento no homogéneas, al sumar las resultantes de aplicar distintos ratios de conversión. Lo reconoce y, además, mantiene

que tal forma de actuar es "incongruente", "incoherente" y, sobre todo, errónea. Lo es cuando lo utiliza el actuario, y lo era cuando lo utilizó la empresa.

A juicio de esta parte, lo que procede discutir aquí es si el criterio utilizado por el actuario (y también, aunque de forma distinta, por la propia empresa en su momento), es o no erróneo o incongruente en sí mismo, sin que el hecho de que la Compañía también se pudiera haber equivocado lo convierta, por ello, en un criterio válido. Aceptar la postura del actuario implicaría derogar directamente el artículo 120. 3 de la Ley General Tributaria, que establece que:

«3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.»

Si siguiéramos el criterio del actuario, ningún contribuyente podría instar la rectificación de una autoliquidación pues, según tal criterio, aquello supondría ir siempre contra sus propios actos. Imposibilidad que, como es de ver, no es lo querido por la norma, que permite a los contribuyentes instar a la Administración para que rectifique las autoliquidaciones erróneas, en las que el propio obligado tributario haya cometido errores en contra de sus propios intereses.

Por tanto, entendemos que resulta imposible aplicar la doctrina de los actos propios en un caso como el que aquí nos ocupa, pues tal doctrina no ampara conductas imposibles o carentes de todo soporte jurídico, como es la situación que aquí se nos presenta.»

A la vista de estas alegaciones relativas al concreto tema de los "actos propios", en el acuerdo de rectificación notificado el 2 de enero de 2013, el Inspector Jefe sólo se hace mención a las mismas en los siguientes términos:

«Sin embargo en sus alegaciones, la entidad efectúa una serie de manifestaciones y, yendo contra sus propios actos, dice ahora del criterio del actuario para repartir el coste contable (que es exactamente el mismo que ella ha aplicado para repartir el coste contable): "nos parece totalmente incoherente", "el resultado por él obtenido sea o esté completamente distorsionado, amén de ser erróneo", "el actuario está aplicando un criterio incongruente", "lo postura tomado por el actuario es totalmente incoherente e incorrecta". Naturalmente, esto suscita multitud de cuestiones, pues si la entidad califica su propio criterio de incoherente, incongruente, incorrecto, erróneo y le acusa de producir resultados distorsionados, cabe preguntarse en primera instancia por qué lo empleó, si verdaderamente tiene tantos defectos. Pues no parece que la entidad carezca de recursos y asesoramiento que le permita emplear un criterio correcto o, al menos, razonable. Y también cabe interrogarse por qué la entidad no manifestó a lo largo de la instrucción que se había equivocado al aplicar un criterio que luego califica tan negativamente.»

Como se puede ver, el párrafo es exactamente idéntico al del Informe de disconformidad de 4 de julio de 2012, sin que se haga mención alguna al contenido de las alegaciones formuladas por esta parte.

Esta situación, que se ha puesto de manifiesto para la concreta cuestión de los "actos propios" se reproduce exactamente en relación con todas las alegaciones formuladas por la Compañía. Es decir, las mismas son ignoradas completamente en el acuerdo de rectificación, sustrayendo a esta parte la posibilidad de que sus argumentos sean discutidos y, en su caso, rebatidos con otros argumentos. Nada de esto se produce, vulnerando el más elemental principio de contradicción y dejando a EX en una situación de completa indefensión.

Por tanto, se solicita expresamente que se tengan por reproducidas, en el presente escrito, todas y cada una de las alegaciones formuladas por la Compañía en sus escritos de alegaciones presentados frente a las Actas de Inspección incoadas por el Impuesto sobre Sociedades de los años 2007 y 2008 (tanto las primeras, de 24 de febrero de 2011, como las segundas de 4 de julio de 2012), así como que las mismas sean analizadas y contestadas debidamente por esa Dependencia Regional de Inspección.

Y solicita:

Que se tenga por presentado el presente escrito de alegaciones y, en mérito de las mismas, se dicte un acto administrativo mediante el cual ése órgano de resolución acuerde estimarlas y, por consiguiente, anular las

propuestas de regularización contenidas en las Actas incoadas a **EX, S.L.** por el Impuesto sobre Sociedades de los años 2007 y 2008

12º.- Ambas propuestas son resueltas por Actos de liquidación de fecha 24 de enero de 2013 (notificados electrónicamente por acceso de la Entidad el 1 de febrero de 2013), que estiman las alegaciones formuladas en lo relativo a la aplicación de la escala de gravamen de las empresas de reducida dimensión y que determinaron que se modificara la liquidación propuesta por IS 2007 y se dejara sin efecto la liquidación propuesta respecto de IS 2008.

13º.- Los hechos relevantes para el presente expediente (IS 2007) según constan en el Antecedente de hecho Quinto y Sexto del acto de liquidación son los que a continuación se exponen:

Constitución, administración, domicilio y objeto Social

EX SL (NIF) (en adelante, “el obligado” o, simplemente, “la entidad”) fue constituida el 4 de abril de 2001 como sociedad limitada unipersonal por **EZ... S.A.** (NIF ...). En nombre y representación de esta última actuó D. **Lx...** (NIF ...), que a la sazón era su Consejero-Delegado. En la propia escritura de constitución figura el nombramiento del Sr **Lx...** como Administrador único de la entidad.

En los Estatutos del obligado incorporados a la escritura de constitución se dispone que la administración de la entidad podrá ser confiada a un consejo de administración. En los ejercicios 2007 y 2008 la administración está a cargo de un consejo de administración, cuyos miembros son:

Bx... nº NIF
Lx... nº NIF
Px... nº NIF
Vx... nº NIF
Rx... nº NIF
Nx... nº NIF

El domicilio de la entidad se fija en los estatutos en En la actualidad, el domicilio es

En cuanto al objeto social, en los Estatutos de la entidad incorporados a la escritura de constitución figura, en su art. 2:

“Constituye el objeto de la Sociedad:

- a) El ejercicio de las actividades propias de una empresa inmobiliaria.*
- b) La adquisición por compraventa o cualquier otro título y la construcción, explotación y arriendo de hoteles, moteles, apartamentos y residencias turísticas de cualquier género.*
- c) La creación, explotación y desarrollo de acampamientos turísticos de toda especie.”*

Su ACTIVIDAD (principal) clasificada en el epígrafe de I.A.E. (Empresario) 8.332, fue PROMOCION INMOBILIARIA DE EDIFICACIONES.

El obligado tributario aportó escritura pública de disolución y nombramiento de liquidador de fecha 11/06/2010. El día 20/07/2012 se inscribió en el Registro Mercantil el nombramiento del liquidador, Jx..., como representante de EY S.L.

Declaraciones presentadas

-La entidad había presentado autoliquidación referida al Impuesto sobre Sociedades de 2007, en la que figuran, entre otros, los siguientes datos:

	2007
--	------

Resultado contable / Resultado Cta. P y G	-228.589,80
Correcciones al rtdo. contable	
Comp B. Imp. Negativas	-362.963,02
Impuesto Sociedades	223.584,08
Otras correcciones (aumentos)	9.366.417,27
Base imponible	8.998.448,53
Tipo de gravamen (%)	25,00
Cuota íntegra previa	2.693.524,44
Cuota íntegra	2.693.524,44
Cuota íntegra ajustada positiva	2.693.524,44
Cuota líquida positiva	2.693.524,44
Retenciones e ingresos a cuenta	381,33
Cuota del ej.a ingr.o dev.	2.693.143,11
Pagos fraccionados	0,00
Cuota diferencial	2.693.143,11
A ingresar o devolver	2.693.143,11

Interesa destacar que la entidad aplicó los tipos de gravamen correspondientes a las empresas de reducida dimensión.

- En sus autoliquidaciones por Impuesto sobre Sociedades, la entidad declara como importe neto de la cifra de negocios desde su constitución en 2001 los siguientes valores:

2001 a 2008: 0 euros.
 2009: 25.664.179,83 Euros.
 2010: 51.204.049,00 Euros.

-De acuerdo con la información obrante en la Base de datos de la AEAT, en 2007 participan en su capital social al 50% las siguientes entidades:

SOCIO	PARTICIPACION	NIF	CIFRAS DE NEGOCIOS
EZ...	50%	...	140.711.928,87 (2007)
C... S.A	50%	...	123.401.001,39 (2006)

EVOLUCIÓN DE LAS CUENTAS DE EXISTENCIAS DE LA ENTIDAD

En la memoria del obligado de 2007 figura lo siguiente:

2. Bases de presentación de las cuentas anuales *Imagen fiel*-

Las cuentas anuales adjuntas han sido obtenidas de los registros contables de la Sociedad y se presentan de acuerdo con las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, de forma que muestran la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la Sociedad.

Las cuentas anuales adjuntas, que han sido formuladas por los Administradores de la Sociedad, se someterán a la aprobación de la Junta General de Socios, estimándose que serán aprobadas sin ninguna modificación.

Las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2006 fueron aprobadas por la Junta General de Socios con fecha 8 de marzo de 2007.

La Sociedad presenta las cuentas anuales adaptándose a los modelos de balance y cuentas de pérdidas y ganancias que se incluyen en las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad de las Empresas Inmobiliarias aprobado según Orden del 28 de diciembre de 1994, por lo que no está obligada a formular sus cuentas anuales en los modelos normalizados por el Registro Mercantil

4. Normas de valoración

Las principales normas de valoración utilizadas por la Sociedad en la elaboración de sus cuentas anuales para el ejercicio de 2007 han sido las siguientes:

a) Existencias.-

Las existencias, que incluyen aquellos terrenos y solares y obras acabadas o en curso destinadas a la venta, se encuentran valoradas a su precio de adquisición o coste de ejecución, el cual no excede de su valor de mercado.

Dentro del coste de adquisición o coste de producción se incluyen todos los gastos directos e indirectos realizados con motivo de obras de mejora, así como aquellos impuestos necesarios que no son recuperables de la Hacienda Pública.

La Sociedad dota las oportunas provisiones por depreciación de existencias cuando el valor de mercado es inferior al coste contabilizado

5. Existencias

La composición y movimiento de las existencias de la Sociedad al 31 de diciembre de 2007 es la siguiente:

	Euros		
	Saldo inicial	Adiciones	Saldo final
Terrenos y solares	17.631.250	52.531.949	70.163.199
Anticipos de proveedores	1.560	2.950	4.510
Total	17.632.810	52.534.899	70.167.709

La Sociedad adquirió en el ejercicio 2001 a las sociedades **S HOLDING, A.G.** y **B HOLDING, A.G.** el 23,79% y el 9,21%, respectivamente, del capital social de **PROM..., SA** (en adelante, **PROM...,SA**). Dicha sociedad mantenía la propiedad sobre determinadas fincas ubicadas la zona denominada "... " que forma parte del Plan Parcial del Centro Direccional de ... (...).

El contrato de compraventa de las acciones representativas del 33% del capital social, establecía que el precio final se determinaría cómo el 35% del total precio de venta de los diferentes productos inmobiliarios acabados que se construyeran en las parcelas resultantes que fueran adjudicadas a **PROM...SA**. En consecuencia, la Sociedad debería abonar un porcentaje del 33% del valor de dichos terrenos.

Asimismo, el contrato de compraventa establecía que una cantidad equivalente de los costes de urbanización que tuvieran que ser soportados por los vendedores, debería ser abonado por la Sociedad en concepto de a cuenta del precio final pagado.

Al 31 de diciembre de 2006, la Sociedad había entregado cantidades a cuenta por importe de 11,4 millones de euros, que se encontraban registrados como mayor valor de las existencias.

Con fecha 13 de junio de 2002, se elevaron a público los acuerdos adoptados para la disolución y liquidación de **PROM...SA**, repartiendo proporcionalmente entre los accionistas las fincas mantenidas por dicha sociedad.

En consecuencia, la Sociedad fue adjudicataria de 58 mil m". El coste de los terrenos incluye la parte proporcional del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad liquidada **PROM...SA**, por importe de 611 miles de euros.

Con fecha 3 de agosto de 2007, la Sociedad ha firmado sendos acuerdos de novación del contrato de compraventa de acciones con **S HOLDING, A.G.** y **B HOLDING, A.G.**, por los que se acuerda:

S HOLDING, A.G. y **B HOLDING, A.G.** liberan a la Sociedad de la obligación de efectuar los pagos a cuenta por necesidades de urbanización. Asimismo, se establece que en el caso de que SI antes de la forma mencionada, cualquiera de las partes podrá determinar el precio pericialmente, aplicando los precios de venta de los productos inmobiliarios existentes en el mercado.

Asimismo, y como contraprestación por lo establecido en el punto anterior, se acuerdan los siguientes pagos a cuenta:

o Pago a cuenta por importe de 37.800 miles de euros a S HOLDING, A.G., de los que al 31 de diciembre de 2007, se encontraban pendientes de pago 17.000 miles de euros (Nota 7), de acuerdo con el siguiente calendario:

	Euros					
	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Acreedores	3.000.000	3.000.000	3.000.000	3.000.000	3.000.000	2.000.000
Tota	3.000.000	3.000.000	3.000.000	3.000.000	3.000.000	2.000.000

o Pago a cuenta de 13.100 miles de euros a **B HOLDING, A.G.** Asimismo, la Sociedad ha registrado en el epígrafe "Acreedores comerciales" del balance de situación adjunto, una cuenta a pagar por importe de 1.300 miles de euros, con vencimiento en el largo plazo.

Durante el ejercicio 2004, el Ayuntamiento de ... inició los trámites para la modificación del Plan Parcial de la zona, que fue aprobado en el ejercicio 2006. Los terrenos incluidos dentro del Plan Parcial del Centro Direccional de ... se encuentran en proceso de reparcelación urbanística.

Con fecha 4 de diciembre de 2007, la Sociedad ha firmado con la empresa pública I... una escritura de permuta las parcelas resultantes del proceso de reparcelación descrito, en virtud del cual la Sociedad ha aportado fincas valoradas en 48.791 miles de euros y ha recibido fincas por valor de 48.594 miles de euros, de las que 9.270 miles de euros, corresponden al valor de fincas resultantes futuras derivadas de la Modificación del Plan Parcial de ..., y que la empresa pública I... se compromete a transmitir a la Sociedad antes del 4 de diciembre de 2010.

Asimismo, con fecha 4 de diciembre de 2007, se ha firmado con la empresa pública I... una escritura de dación de pago, por el que este último entrega a la Sociedad fincas resultantes del mencionado plan de reparcelación, valoradas en 18.356 miles de euros.

Las adiciones del ejercicio recogen costes de urbanización por importe de 97 miles de euros, aproximadamente.

El epígrafe existencias recoge costes financieros capitalizados por importe de 743 miles de euros, de los que 743 miles de euros, corresponden a gastos financieros devengados en el presente ejercicio.

Los auditores no hicieron ninguna salvedad a la referida contabilización de las existencias.

ACCIONES PROM...SA

El obligado tributario adquiere de **B HOLDING, A.G.** el día 21/09/2001 un 9,2096 % de capital social **PROM...SA**. Con las compraventas de acciones que el OT había otorgado con **S HOLDING**, mediante la compraventa referenciada llegó a completar el 33% del capital social de la mercantil **PROM...SA**. Dicha sociedad mantenía la propiedad sobre determinadas fincas ubicadas en la zona denominada "..." que forma parte del Plan Parcial del Centro Direccional de ... (...):

- 1) Heredad de ...
- 2) Heredad llamada xxx.

El precio de venta que se pacta es el resultado de aplicar el 28,43 % sobre el 35% del total precio de venta de los diferentes productos inmobiliarios acabados que se construyeran en las parcelas resultantes que fueran adjudicadas a **PROM...SA**.

El obligado tributario había entregado cantidades a cuenta por importe de 1.202.024,20 millones de euros a cuenta del que se fije en el futuro, tal y como se señala en el punto cuarto de la escritura de novación de compraventa de acciones.

El día 13 de junio de 2002 **PROM...SA** se disuelve y liquida, produciéndose la siguiente adjudicación en proindiviso de las siguientes fincas al obligado tributario:

- 1º) Heredad de ... y
- 2º) Heredad llamada xxx.

Estas dos cuotas de copropiedad que representan el 33% del capital social de la entidad fueron la parte del haber social de **PROM...SA** que se adjudicó al obligado.

Con fecha 03/08/2007 la sociedad firma acuerdo de novación del contrato de compraventa de acciones con **S HOLDING y B** tal y como consta en las escrituras incorporadas al documental del expediente de desarrollo ante el Notario D. Cx..., nº protocolo

En dicho contrato, se expone que, al no haberse podido cumplir las condiciones fijadas inicialmente para el cálculo del precio final de las mismas, se acuerda que el obligado tributario reconozca a S una mayor deuda a cuenta del precio final.

Como consecuencia de lo anterior, según el Libro Diario aportado por la entidad, tenían un valor contable de **66.972.735,91** euros y se contabilizaron en el activo de la sociedad como existencias por el precio de adquisición de las acciones de **PROM...SA**.

En relación a los terrenos aludidos anteriormente como activo de la sociedad **PROM...SA**, debe hacerse mención a los siguientes aspectos urbanísticos a efectos de entender mejor las operaciones realizadas.

ASPECTOS URBANISTICOS

El Centre Direccional de ... fue concebido por el Plan General Metropolitano de ... como un espacio de nueva centralidad creado fuera de la ciudad de ..., con el objeto de descongestionar de infraestructuras a la ciudad. El planeamiento determinó que se utilizaría la expropiación como medio para materializar el desarrollo urbanístico (sistema de gestión urbanística por expropiación), de forma que se atribuyó todo el protagonismo a la Administración Pública, que sería la encargada de expropiar los terrenos incluidos en el ámbito (territorios que son los mencionados anteriormente y objeto de diversos actos que posteriormente serán analizados) para, posteriormente, urbanizarlos.

Dentro del sistema de gestión urbanística por expropiación cabe aplicar la técnica urbanística de liberación. De acuerdo con dicha técnica, una parte de los terrenos que están sujetos a la expropiación por parte de la Administración Pública para la ejecución son "liberados" de dicha expropiación, es decir, no son finalmente expropiados sino que se mantienen en la propiedad de sus titulares. La formalización de una ocupación y liberación se produce mediante acto administrativo de forma unilateral por la Administración actuante.

En este sentido, el Acta de Ocupación y liberación determina los metros cuadrados de techo, así como las unidades de aprovechamiento de cada una de las parcelas objeto de liberación.

Los metros cuadrados de techo son los metros de edificación que se pueden implantar en un terreno. A efectos de interpretar el concepto de UA cabe constatar que los m2 de techo de un ámbito no tienen el mismo valor, siendo que dicho valor depende de los usos y condiciones urbanísticas aplicadas a cada m2 de techo. Los m2 de techo multiplicados por un ratio que recoge el valor diferencial de cada uso y de las condiciones urbanísticas dan como resultado el aprovechamiento de un ámbito, que se mide en UA. Las UA son un valor de conversión que se establece para permitir el reparto de los derechos de forma homogénea. Así en atención a los diferentes usos del techo previsto por el planeamiento se atribuye a una determinada proporción de UA a cada m2 de techo (normalmente 1UA por 1 m2 de techo para aquel uso del que más rendimiento se pueda obtener, estableciendo luego equivalencias menores para otros usos, de forma que se pueda proceder a un reparto equitativo de dichos aprovechamientos).

Se otorgó a la empresa pública I... la condición de Administración actuante, es decir, de Administración Pública encargada de implementar las actuaciones necesarias para desarrollar el Centre direccional. La empresa pública I... suscribió desde el año 1989 diversos convenios urbanísticos y expropiatorios con distintos propietarios del ámbito, entre ellos **PROM...SA**, donde se establecían pactos de obligado cumplimiento para las partes (**PROM...SA** y la empresa pública I...), entre los que figuraba la aplicación de la referida técnica de la liberación, en aquel entonces regulada mediante un Decreto de 1972.

En fecha 10 de abril de 2003, la empresa pública I... por un lado y el obligado tributario junto con otros 2 propietarios (**R...**, **L...**, en cuanto subrogadas en los derechos y obligaciones de **PROM...SA**), por otro lado, suscribieron un Convenio urbanístico (Convenio de 2003).

El objetivo de dicho convenio era recoger en un único instrumento las obligaciones de las partes derivadas de un conjunto de compromisos adquiridos entre ellas desde 1989.

De acuerdo con el referido Convenio, la empresa pública I... se comprometía a que las sociedades firmantes (el obligado tributario, **L...** e **R...** como subrogatarias de **PROM...SA**) obtuviese el siguiente techo a materializar en el amito del Centre direccional:

El suelo liberado de acuerdo con la ordenación urbanística del Centro Direccional lo conformará de dos tipos: libre y actividades limpias. En definitiva, a las sociedades les correspondería la siguiente superficie:

- 138.488,3 m2 libres.
- 188.213,20 m2 de actividades limpias.

No obstante lo anterior, después de la firma del referido Convenio, se constituyó el Consorcio Urbanístico del Centro Direccional (como órgano de colaboración entre la empresa pública I... y el Ayuntamiento de ..., atribuyéndole la calidad de Administración actuante). Este organismo, en el año 2005, aprobó una modificación en el planeamiento urbanístico que alteró alguno de los parámetros urbanísticos que habían sido tenidos en cuenta para la firma del Convenio de 2003. Como resultado de estos cambios, la empresa pública I... le resultaba imposible cumplir con los compromisos adquiridos en dicho convenio, en sus propios términos. Como consecuencia, para que la empresa pública I... pudiese cumplir con los compromisos adquiridos, se determinó la necesidad de que, una vez se produjese la liberación de la expropiación de las fincas titularidad del OT, éste permutaría algunas de las fincas recibidas en la liberación con la empresa pública I... y ésta última le entregaría por medio de una dación en pago dos fincas. Mediante estas operaciones el OT conseguiría los m2 de techo con sus correspondientes usos que la empresa pública I... se había comprometido a entregarle exclusivamente mediante la liberación en el convenio de 2003.

Esta operativa jurídica (permuta y dación) quedó reflejada en el Convenio suscrito entre la empresa pública I... y EX junto con las otras dos propietarias, el día 28/07/2006 (convenio de 2006).

CONVENIO 2006

El 28/07/2006 se firma el Convenio de "Adaptació dels convenis relatius al Centre Direccional de ..." que está firmado entre la empresa pública I... y L..., EX e R... ("Sociedades").

Los pactos conferidos en el convenio son los siguientes:

-Las Sociedades serán adjudicatarias de:

- 133.220,19 m2 de suelo libre.
- 177.395,59 m2 de parque de ciencia.

-Adicionalmente, la empresa pública I... transmitirá a las Sociedades el suelo edificable necesario para que puedan tener la edificabilidad prevista en el Convenio de 2003, para lo cual, se instrumenta lo siguiente:

1- Se ejecutará por la empresa pública I... una permuta con las Sociedades de las fincas que a continuación se detallarán (las iniciales previstas en el expediente expropiatorio).

2- Los perjuicios ocasionados tanto por la minoración de la edificabilidad, los cambios de usos de suelo y la demora en el cumplimiento de la obligación de poner a disposición a las "Sociedades" los solares edificables acordados por convenio se fijan mediante el Convenio en 72.827.383, 42 euros. Dicha cantidad la satisfará la empresa pública I a las "Sociedades" mediante una dación en pago que a los efectos de EX se cifra en 18.356.351,85 euros en la propia escritura de dación en pago.

Para valorar las fincas entregadas y recibidas en la permuta, así como las fincas recibidas en dación se estableció entre las partes el siguiente ratio de conversión de m2 de techo a UA: 1 UA/m2 de techo para los usos residenciales y de 0,6 UA/m2 de techo para los usos no residenciales y se otorgó a cada UA un valor de 1.005,3141 euros.

RATIOS CONTENIDOS ACTA DE OCUPACION Y LIBERACIÓN Y EN CONVENIO 2006

Empresa pública I...

El conjunto de ratios contenidos en el acta de liberación y en el pacto con la empresa pública I en 2006 son los siguientes:

ACTA:

Usos	
Vivienda libre	1,00
Vivienda protegida	0,26
PCT DM	0,58
PCT oficinas	0,47

CONVENIO 2006:

Usos	
Vivienda libre y protegida	1,00
PCT DM y PCT oficinas	0,60

En este último conjunto de ratios se diferencian dos categorías respecto a sus usos urbanísticos, igualándose los ratios de vivienda libre y vivienda protegida, por un lado y por otro PCT DM y oficinas.

ACTA DE OCUPACION Y LIBERACION

El día 4 de diciembre de 2007 se lleva a cabo el “Acta d’ocupació i alliberament de finques incloses al Centre direccional de ...”.

En dicha acta intervinieron tres partes: 1º) el municipio de ... como administración expropiante, 2º) el Consorci Urbanístic del Centre direccional de ... como beneficiario de la expropiación y 3º), como “part alliberada” los propietarios de las dos fincas referidas anteriormente, y entre ellos, el obligado tributario.

Como consecuencia de la referida “acta d’ocupació” el obligado tributario deja de ser titular de las cuotas de copropiedad sobre las fincas indicadas y pasa a ser titular de los siguientes solares edificables:

EN PLENO DOMINIO	U.A
...	1.841,98
	3.175,29
R2 15-01	2.420,00
PC1 01-02	4.760,97
PC3 03-01	28.441,53
TOTAL UA	40.639,77

MITAD INDIVISA	
PC2 10-01	7.352,95
UA ESPAIS	3.676,48

Dichos solares eran físicamente parte de las dos fincas originales en copropiedad.

DACION EN PAGO

Finalmente, se firma una escritura pública de “Dació en pagament” (Dación en pago) entre la empresa pública I.... y el obligado tributario, por la que éste adquiere las siguientes fincas:

	VALOR (€)	U.A
PC3 01-04-1	15.436.919,71	15.355,32
R2 18 01	2.919.432,15	2.904

Esta dación en pago se efectúa para saldar una deuda de 18.356.351,85 € que la empresa pública I ... reconoce tener con el obligado como consecuencia de la imposibilidad de dar cumplimiento a los convenios firmados con anterioridad. Esta deuda de la empresa pública I... (crédito para el obligado) en ningún momento estuvo recogida en la contabilidad del obligado.

PERMUTA

Finalmente, el mismo día 4 de diciembre de 2007 se firma una escritura pública de Permuta entre la empresa pública I... y el obligado tributario, por la que éste adquiere y entrega las siguientes fincas:

ADQUIRIDAS		
	A) FINCAS EXISTENTES	
	VALOR CONTABLE(€)	UA según Acta d'Ocupació
R1 03-02	6.627.030,55	6.592
R2 10-01	11.157.166,89	11.098,19
R2 12-01	16.188.572,95	16.103
R2 16-01	2.432.860,12	2.420
R2 17-01	2.919.432,15	2.904
	B) FINCA FUTURA	
PC1 03A-01	9.269.619,30	9.220,62
TRANSMITIDAS		
	VALOR (€)	UA según Acta d'Ocupació
PC3 03-01	29.722.111,37	28.441,53
R1 01 04	7.001.007,39	1.841,98
R2 08-01	12.068.665,08	3.175,29

El valor en euros de las columnas anteriores es el valor que el obligado asigna a cada una de las parcelas en el Libro Diario. La suma de los valores contables de las fincas transmitidas es de 48.791.783,84 euros.

El obligado tributario no contabilizó ningún beneficio o pérdida por el Acta de Ocupación y la permuta. Es decir, que las fincas de las que era titular después de dichos actos tenían globalmente el mismo valor contable que las dos cuotas de copropiedad indivisa originales.

Sobre el valor de mercado de los bienes adquiridos por permuta, viene su valor fijado en la escritura de permuta por acuerdo entre las partes, y este valor ha sido utilizado como valor de mercado por el obligado cuando realizó el cálculo del ajuste a realizar. En concreto, el valor de mercado de los bienes adquiridos por la permuta es de 48.594.681,96 €.

CONCLUSION

En resumen, las fincas titularidad del obligado después de los tres actos jurídicos celebrados el 4 de diciembre de 2007 son las siguientes:

A) FINCAS ADJ ACTA D"OCUP I ALLIB	
	U.A.
R2 15-01	2.420,00
PC1 01-02	4.760,97
PC2 10-01	3.676,48
B) FINCAS ADQ. POR DACIÓ EN PAGAMENT	
	VALOR (€)
PC3 01-04-1	15.436.919,71
R2 18 01	2.919.432,15
C) FINCAS ADQ. POR PERMUTA	
	VALOR (€)

A) FINCAS EXISTENTES R1 03 -02	6.627.030,55
R2 10-01	11.157.166,89
R2 12-01	16.188.572,95
R2 16-01	2.432.860,12
R2 17-01	2.919.432,15
B) FINCA FUTURA PC1 03A-01	9.269.619,30

Los derechos del obligado sobre las referidas fincas eran el pleno dominio en la totalidad de los casos, salvo dos excepciones:

- la finca PC2 10-01, en la que ostenta una cuota indivisa del 50% sobre el pleno dominio. En el cuadro anterior ya se han hecho constar las "unitats d'aprofitament" correspondientes a dicha mitad indivisa,
- la finca PC1 03A-01, que al tratarse de una finca futura, el derecho del obligado consistía en que en su día le fuera entregada dicha finca.

AJUSTES PRACTICADOS POR EL OBLIGADO TRIBUTARIO

En su declaración por Impuesto sobre Sociedades correspondiente a 2007 el obligado practicó un ajuste extracontable positivo por importe de 9.366.417,27 €. Para determinar este importe, el obligado realizó los siguientes pasos, de acuerdo con sus manifestaciones y con la hoja aportada titulada "Cálculo ajuste impuesto sobre sociedades 2007":

1º) Determinó para cada una de las fincas relacionadas anteriormente (es decir, las fincas de que era titular después de los tres actos jurídicos relacionados) el número de "unidades de aprovechamiento" (UA). Esta determinación la hizo, en el caso de las fincas adjudicadas en el "acta d'ocupació i alliberament" asignando a cada finca las UA que se le asignan en la propia acta. En el caso de las fincas adquiridas mediante la dación en pago y la permuta, determinó las UA correspondientes a cada finca dividiendo el valor en escritura por el coeficiente de equivalencia 1 UA= 1.005,31 €.

Dicho coeficiente figura en el "ATORGUEN" "TERCER.- VALOR DE LES FINQUES" de la tan repetida "acta d'ocupació i alliberament".

2º) Una vez determinadas las UA de cada finca, procedió a sumarlas entre sí, obteniendo un total de 77.454,58 UA.

3º) A continuación, asignó un "coste por finca", multiplicando el nº de UA de cada finca por el resultado de dividir 66.972.735,91 € entre el total de 77.454,58 UA. El valor de 66.972.735,91 € es la "previsión coste final compra fincas ...", según consta en la hoja aportada.

4º) A continuación, determinó un ajuste en Impuesto sobre Sociedades individualmente para cada una de las fincas adquiridas mediante dación en pago o permuta (no para las adquiridas mediante "acta d'ocupació i alliberament"). El ajuste correspondiente a cada finca se determinó por la diferencia entre su valor de mercado y su "coste por finca". El valor de mercado de cada finca es el que figura en la respectiva escritura pública, mientras que el "coste por finca" es el determinado para cada finca según el paso 3º) anterior.

5º) El ajuste extracontable positivo en su declaración por Impuesto sobre Sociedades correspondiente a 2007 por importe de **9.366.417,27 €** es la suma de los ajustes individuales correspondientes a cada una de las fincas expresadas en el punto anterior.

Interesa destacar que esta manera de calcular el importe del ajuste extracontable por ella practicado se le puso de manifiesto a la entidad en el punto 3º de la diligencia 2, en la que después de relacionar literalmente los cinco números anteriores se le solicitaba lo siguiente:

<<Para la próxima comparecencia, se solicita a los señores comparecientes que comprueben los anteriores datos y manifiesten o no su conformidad con los mismos, así como que, en su caso, realicen las apreciaciones o precisiones que tengan por conveniente.>>

En la siguiente comparecencia, los representantes de la entidad aportaron un escrito en el que literalmente se decía: “La compareciente manifiesta su conformidad con los datos incluidos en el apartado 3º de la diligencia 2”.

La inspección considera que el ajuste extracontable que debió practicar el obligado asciende a **12.784.742,45 €**, según siguiente detalle (página 16 y siguientes del Informe ampliatorio) .

3ª alternativa: valoración del coste de adquisición distribuyendo el coste contable global de las fincas según las unidades de aprovechamiento (UA) calculadas con los ratios contenidos en el acta de ocupación y liberación para las fincas adquiridas por dicha acta, y con los ratios contenidos el pacto con la empresa pública I... para las fincas adquiridas de la empresa pública I

Este fue el criterio empleado originalmente por la entidad para distribuir el coste contable en el incorrecto ajuste extracontable que practicó, y en consecuencia, fue el criterio empleado en la anterior acta de inspección. Este criterio se entiende el más adecuado, en cuanto a que fue el empleado originalmente por la entidad sin que en ningún momento a lo largo de la instrucción manifestase que se hubiese equivocado.

Sin embargo, en la fase de alegaciones al acta, y coincidiendo por el advenimiento de un nuevo representante, la entidad se desdice de su criterio anterior y niega ahora que se puedan utilizar ambos conjuntos de ratios simultáneamente, aduciendo que deben utilizarse unos u otros, sobre la base de una prolija y artificiosa argumentación con tipos de cambio entre monedas, etc, que entre otras cuestiones no tiene en cuenta que los tipos de cambio entre las mismas monedas varían diariamente, y que es perfectamente posible tener partidas en contabilidad valoradas con diferentes tipos de cambio entre las mismas monedas.

En cualquier caso, si se aceptase el criterio sobrevenido de la entidad, en el sentido de que sólo puede utilizarse un mismo conjunto de ratios, se entiende por este Actuario que el más indicado es el conjunto contenido en el acta de liberación, en cuanto diferencia cuatro usos urbanísticos diferentes, mientras que los ratios contenidos en el pacto con la empresa pública I... constituyen un excesiva simplificación de la realidad, pues sólo contemplan dos categorías.

En el cuadro siguiente se relacionan las fincas titularidad de la entidad antes de la permuta, sus UA calculadas con los ratios contenidos en el acta de ocupación y liberación para las fincas adquiridas por dicha acta, y con los ratios contenidos el pacto con la empresa pública I... para las fincas adquiridas de la empresa pública I... ; y la distribución del coste contable global de todas ellas en proporción a las UA de cada una.

FINCAS ANTES DE LA PERMUTA

FINCA UN. APROFIT COSTE POR FINCA	-	-	-
PC3 03-01	28.441,53	30.440.107,50	permutada
R1 01-04	1.841,98	1.971.415,36	permutada
R2 08-01 A	3.175,29	3.398.416,64	permutada
R2 15-01	2.420,00	2.590.052,65	-
PC1 01-02	4.760,97	5.095.521,89	-
PC2 10-01	3.676,48	3.934.825,11	-
PC3 01-04-1	15.355,32	16.434.333,58	-
R2 18 01	2.904,00	3.108.063,18	-
TOTAL	62.575,57	66.972.735,91	-

Una vez determinado el coste de las fincas entregadas en la permuta, ya se puede calcular el importe del ajuste extracontable a practicar:

COSTE FINCAS ENTREGADAS EN

PERMUTA

PC3 03-01	28.441,53	30.440.107,50
R1 01-04	1.841,98	1.971.415,36
R2 08-01 A	3.175,29	3.398.416,64
TOTAL		35.809.939,51

Ajuste a practicar

coste fincas entregadas	35.809.939,51
Valor fincas recibidas	48.594.681,96
Ajuste a realizar	12.784.742,45

Como se ha indicado, se considera que este es el ajuste más adecuado, y es el que se incorporará en la liquidación que se propone en el acta de referencia.

En definitiva, la entidad debió practicar un ajuste extracontable de 12.784.742,45 € y no de 9.366.417,27 €.

14º.- Apreciada la comisión de infracción tributaria respecto del ejercicio 2007, del artículo 191.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, calificada como leve, se acordó iniciar procedimiento sancionador, según propuesta de Imposición de Sanción, **A51-...** de fecha 14 de febrero de 2013 y notificada el día 18 de febrero de 2013 en el domicilio fiscal del obligado tributario siendo recogida y firmada por **Fx...**, con NIF .. , el cual fue resuelto, tras presentar el interesado escrito de alegaciones en fecha 7 de marzo de 2013, en fecha 3 de abril de 2013, desestimándose estas referidas a:

Alegación	
Primera.	La caducidad del expediente sancionador y la imposibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador
Segunda	Falta de motivación del actuario y ausencia obligado tributario sobre la falta de motivación del de culpabilidad por parte del obligado tributario

y confirmándose la Imposición de Sanción según siguiente detalle:

EJERCICIO 2007	
	Art. 191 LEY 58/2003
BASE SANCION	1.025.497,55
CALIFICAC. INFRACC	LEVE
%SANCION MINIMA	50%
IMPORTE SANCION	512.748,78
Sanción reducida	512.748,78
SANCION EFECTIVA	512.748,78
Sanción a ingresar	512.748,78

Dicho Acuerdo sancionador fue notificado en la Dirección Electrónica Habilitada, con fecha 4 de abril de 2013 y hora 10:24 según Certificado de notificación que consta en el expediente.:

SEGUNDO.- Con fecha 28 de febrero de 2013 el interesado interpuso la reclamación económico-administrativa contra el acto de liquidación de fecha 24 de enero de 2013, notificado el 1 de febrero de 2013, referido a IS 2007 (RG 738/2013), directamente ante el Tribunal Económico Administrativo Central al amparo de los art. 229

LGT y art. 36 del Reglamento General de desarrollo de revisión en vía administrativa aprobado por Real Decreto 520/2005.

Con fecha 24 de abril de 2013 el interesado interpuso reclamación económico-administrativa (RG 1877/2013) contra el acto de imposición de sanción de fecha 3 de abril de 2013 notificado el **4 de abril de 2013** solicitando acumulación .

Previa puesta de manifiesto de los expediente, y tras completarse el expediente sancionador según petición de la Entidad de fecha 31 de enero de 2014 aceptada en fecha 31 de abril de 2014 y nuevo plazo de alegaciones concedido en fecha 25 de septiembre de 2014, el interesado presenta (16 de octubre de 2013, en TEAR de Cataluña , registrado de entrada en el TEAC el 30 de octubre de 2013 y 24 de octubre de 2014, en AEAT Registro Vía Augusta registrado de entrada en el TEAC el 31 de octubre de 2014) ante este Tribunal sendos escritos de alegaciones en los que expone, de forma sucinta y por lo que aquí interesa, los siguientes motivos de oposición frente a la liquidación y frente al acto de imposición de sanción recurridos y aporta una serie de documentos:

Alegaciones frente a la liquidación	
PRIMERO	PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO DE LA ADMINISTRACIÓN A LIQUIDAR POR INCUMPLIMIENTO DEL PLAZO MÁXIMO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS
SEGUNDO	AJUSTE EXTRACONTABLE DERIVADO DE LA PERMUTA LLEVADA A CABO EN DICIEMBRE DE 2007
Alegaciones frente al acto de imposición de sanción	
PRIMERO	NULIDAD DE PLENO DERECHO DEL ACUERDO SANCIONADOR DICTADO POR LA INSPECCIÓN. CADUCIDAD DEL EXPEDIENTE SANCIONADOR E IMPOSIBILIDAD DE INICIAR UN NUEVO PROCEDIMIENTO SANCIONADOR
SEGUNDO	SOBRE LA FALTA DE MOTIVACIÓN DEL ACUERDO DE RESOLUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR Y AUSENCIA DE CULPABILIDAD POR PARTE DEL OBLIGADO TRIBUTARIO

Y concluye solicitando respecto a la liquidación su anulación, añadiendo que :

Que, adicionalmente, se pronuncie sobre el criterio que se debe aplicar para calcular la renta a integrar en la Base Imponible del IS 2007, derivada de la operación de permuta reconociendo, en su caso, el derecho de EX a la devolución de los ingresos indebidamente realizados, más los intereses de demora correspondientes.

Y respecto al Acuerdo de imposición de sanción su anulación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia de este Tribunal, legitimación e interposición en plazo, que son presupuesto de la admisión a trámite de la presentes reclamaciones económico-administrativas por las que el reclamante solicita, de un lado, la nulidad del acto administrativo de liquidación dictado por el Inspector Regional de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de fecha. 24 de enero de 2013 (notificado el 1 de febrero de 2013), referente al concepto tributario de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 y del acto de imposición de sanción de fecha 3 de abril de 2013 (notificado el 4 de abril de 2013) referente al concepto tributario de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio

2007, y de otro el reconocimiento de una devolución de los ingresos indebidamente realizados al tiempo de presentar su autoliquidación de IS 2007, más los intereses de demora correspondientes, siendo las cuestiones planteadas :

a) Determinar si ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar: Incumplimiento de plazo de la actuación inspectora y de su reinicio; Interrupción de la prescripción por solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada.

b) Operación de permuta: Determinación del valor contable de los bienes entregados. Criterios de reparto en contabilización conjunta.

c) Sanción: Caducidad del procedimiento e imposibilidad de inicio de un nuevo procedimiento sancionador: Acta de disconformidad dejada sin efecto por ampliación de actuaciones e incoación de una nueva acta.

Segundo.

Comenzando por el análisis de la liquidación impugnada, la reclamante se opone en primer término a la misma invocando la prescripción del derecho de la Administración a liquidar.

Dicha pretensión la sustenta la entidad, básicamente, en que el plazo de duración de las actuaciones de comprobación ha excedido de los establecidos en el artículo 150.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Anticipa este Tribunal que se ha incumplido el plazo de duración de las actuaciones de comprobación pero no concurre la prescripción invocada.

Ha de señalarse en primer lugar que dicha alegación referida al incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones y a su reanudación no fue formulada por la Entidad en el seno del procedimiento inspector.

Y no obstante, el Acto de liquidación en su Fundamento de Derecho Segundo motiva, si bien de forma absolutamente confusa, el cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones.

Así, de un lado, modifica los 36 días de dilaciones recogidos en la propuesta de liquidación, y en el Acuerdo dictado el 28 de julio de 2011 por el que se ordena completar el expediente (Fundamento de Derecho Segundo), cuantificándolos en 35 para, a posteriori, volver a modificar dicho cómputo cifrando en 42 (35 + 7) los días de tales dilaciones .

Reconoce el incumplimiento del plazo máximo de duración, si bien no mencionando las consecuencias que del mismo se derivan (artículo 150 apartado 2 de la LGT 58/2003) y justificando, de forma errónea, la inexistencia de prescripción a la fecha en que se dicta ignorando, de un lado, la pérdida de eficacia interruptiva de las actuaciones anteriores al incumplimiento que reconoce y, de otro, que lo trascendente no es la fecha en se dicte el acto de liquidación sino aquella en que deba al menos intentarse notificar, y señalando lo siguiente:

SEGUNDO

En aplicación de lo dispuesto en los artículos 150 y 104.2 de la LGT, las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al sujeto pasivo del inicio de las mismas. A los efectos de dicho plazo no se computarán las dilaciones imputables al contribuyente, ni los períodos de interrupción justificada.

El mencionado artículo 150 de la LGT establece: *“Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley (...)”*

Como se describió en el apartado Segundo de los Antecedentes de Hecho, la notificación al contribuyente del inicio de las actuaciones inspectoras se produjo el día **06/10/2010**.

En el curso del procedimiento se ha producido tal y como se recoge en el apartado cuarto de los Antecedentes de Hecho las **siguientes** dilaciones, motivadas por la solicitud de aplazamientos de comparecencia del obligado tributario, que tal y como determina el artículo 104 RGAT en relación al cómputo del plazo de dicha dilación, *“la dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo*

solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.”

Por las circunstancias anteriores, a los efectos del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones, del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no se deben computar $28+7 = 35$ días, tal y como establece el apartado 2 del artículo 104 de la Ley General Tributaria, a diferencia de los 36 días recogidos en la propuesta de liquidación.

El plazo de 12 meses que, como máximo, debe transcurrir desde el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación hasta su finalización, ha sido superado, tal y como se pone de manifiesto en el siguiente cuadro:

Fecha inicio	Más 12 meses	Más dilaciones	Fecha límite finalización
06/10/2010	365	35	10/11/2011

En la fecha en la que se dicta el presente acuerdo, no está prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria del IS 2007, mediante el correspondiente acuerdo de liquidación, tal y como se pone de manifiesto en los siguientes artículos:

El artículo 66 a) de la LGT determina que *“prescribirá a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación”*.

El artículo 67 de la LGT señala que el plazo de prescripción comenzará a contarse desde *“el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación”*.

El artículo 68 1. A) regula la interrupción de los plazos de prescripción del siguiente modo:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.”

Así, hay distintos actos de la Administración que interrumpen el plazo de prescripción del tributo por lo que la Administración está en plazo para la liquidación del mismo, tal y como se deja constancia a continuación:

IS 2007: 25/07/2008 + 4 años: 25/07/2012 y la fecha de los actos interruptivos, que fueron debidamente notificados al obligado tributario, son las siguientes:

- 24/02/2011: incoación de actas.
- 28/07/2011: comunicación por la que se ordena completar el expediente.
- 23/09/2011: comunicación de reanudación de actuaciones
- 19/01/2012: comunicación de reanudación de actuaciones.
- 20/06/2012: comunicación del trámite de audiencia.
- 04/07/2012: formalización del acta.

El acta, de 04/07/2012, fue el último acto que interrumpió la prescripción por lo que al ser ésta un acto conducente a la regularización, se inicia a partir de dicho momento el cómputo de 4 años para la liquidación del mismo. El acuerdo de Rectificación de la Propuesta de liquidación, notificado el día 02/01/2013 también ha interrumpido de nuevo la prescripción.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que el obligado tributario presentó escritos solicitando ampliación de plazo para la presentación de las alegaciones a las actas incoadas el día a 04/07/2012, que entraron en el Registro General de documentos el día 17/07/2012 respectivamente.

Conforme a lo establecido en los apartados 3 y 4 del artículo 91 del RGAT, para que la ampliación del plazo pueda otorgarse es necesario que se solicite con anterioridad a los tres días previos a la finalización del plazo que

se pretende ampliar y la ampliación se entenderá automáticamente concedida por la mitad del plazo inicialmente fijado con la presentación en plazo de la solicitud, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de la finalización del plazo que se pretende ampliar.

Por tanto, al concederse por la Inspección la ampliación del plazo para la presentación de alegaciones al Acta, se considera dilación desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto hasta la fecha fijada en segundo lugar, es decir, se computa como dilación 7 días.

En este sentido cabe señalar que la ampliación del plazo para alegaciones retrasa la resolución que pone fin a las actuaciones inspectoras, por lo que debe considerarse como dilación (AN 18/07/2006 rec. 1095/2003), y que por tratarse de una dilación del plazo ordinario de tramitación del procedimiento producida a solicitud del interesado se ha de considerar dilación imputable al interesado (AN 11/10/2006 rec. 802/2003), o lo que es lo mismo, una dilación no imputable a la Administración Tributaria. A este respecto, cabe recordar que el Tribunal Supremo ha confirmado la consideración de estos supuestos como dilaciones que no deben incluirse en el cómputo del plazo máximo, incluso vigente la regulación anterior, que no los recogía expresamente; así, en Sentencia de 24 de enero de 2011, manifiesta: "El plazo inicial de quince días previsto en el artículo 56.1 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos para presentar el escrito de alegaciones al acta de disconformidad ni es dilación ni es "imputable" a la Administración o a quien es objeto del procedimiento de inspección, *pues constituye un plazo formativamente establecido con carácter general que se integra por el artículo 29 de la Ley 1/1998 en el conjunto de las actuaciones, al establecer la duración con eficacia plena del procedimiento de inspección.*

Por el contrario, la prórroga de dicho plazo supone un desplazamiento temporal de la resolución del procedimiento que es "imputable" al contribuyente, en el sentido de "atribuible" por cuanto se otorga en virtud de su específica solicitud. Y así, aunque se reconozca, cuando proceda, un derecho a la prórroga, será con la contrapartida lógica de que la Inspección vea asimismo ampliado el plazo para la resolución del procedimiento".

Por las circunstancias anteriores, del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no se deben computar $28+7+7 = 42$ días, tal y como establece el apartado 2 del artículo 104 de la Ley General Tributaria.

La Entidad, por su parte, en su escrito de alegaciones ante este Tribunal de fecha 16 de octubre de 2013, en TEAR de Cataluña, registrado de entrada en el TEAC el 30 de octubre de 2013, invoc, la ya citada prescripción, aduciendo lo siguiente:

PRIMERO.- PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO DE LA ADMINISTRACIÓN A LIQUIDAR POR INCUMPLIMIENTO DEL PLAZO MÁXIMO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS.

Como ya se ha expuesto en la relación de antecedentes fácticos, el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación (que incluía, dentro de su objeto, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos comprendidos en los años 2007 y 2008) se produjo con la notificación de 6 de octubre de 2010.

Teniendo en cuenta que las dilaciones imputables al contribuyente (antes de la incoación de las segundas actas, de julio de 2012) fueron de 36 días, resulta que el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, de doce meses, se cumplió el día 11 de noviembre de 2011.

Este cálculo coincide básicamente con el realizado por la Inspección, que en la página 17 de su acuerdo de liquidación, ya indica que "el plazo de 12 meses que, como máximo, debe transcurrir desde el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación hasta su finalización, ha sido superado", estableciendo como fecha límite de finalización el 10/11/2011. Igualmente, en la página 29 del mismo acto se menciona que "Uno se exigirán intereses de demora hasta el día 10/11/2011", aunque parece obvio que quería decir que no se exigirían intereses de demora desde esa fecha y no hasta esa fecha, a tenor de lo dispuesto en el artículo ISO de la LGT, que el propio párrafo reproduce.

Igualmente, si acudimos a las actas incoadas el 4 de julio de 2012, se ve que el cálculo de los intereses de demora llega hasta el día 2/11/2011 (ya que, en este caso, sólo se tiene en cuenta una dilación de 28 días, al no computar la petición de prórroga del plazo que esta parte solicitó para presentar las alegaciones a las primeras actas firmadas en febrero de 2011).

Sea como fuere, lo cierto es que en el **mes de noviembre del año 2011** se cumplió el plazo de doce meses a que se refiere el artículo 150.1 de la LGT, que establece que:

«I. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas.»

El incumplimiento del plazo máximo de actuaciones inspectoras produce dos efectos principales:

1º. La no exigibilidad de intereses de demora a partir de la fecha del incumplimiento (efecto que se ha aplicado por la Inspección y sobre el que nada más hemos de añadir).

2º. La no interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar como consecuencia de las actuaciones inspectoras realizadas hasta el incumplimiento, y en tanto no se reanuden las mismas formalmente, tal como establece apartado 2.a) del mencionado artículo 150 LGT.

Dice así el precepto aludido:

<<2. (. . .] el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado I de este artículo 110 determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida a la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan /as actuaciones que vayan a realizarse. > >

En cuanto a la interpretación de este precepto y, en particular, al modo en que se vuelve a interrumpir la prescripción, una vez vencido el plazo máximo de doce meses para su conclusión, la **Audiencia Nacional, en sentencia de 7 de marzo de 2012** (recurso nº 179/2011), ha establecido el siguiente criterio:

« [. . .] Por último, la propia dicción del párrafo que analizamos es muy confusa, pues se dice:

"En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo ."

Para a continuación añadir:

"En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse. "

Parece que quiere señalarse que en el reinicio o continuación de actuaciones ha de determinarse el objeto de comprobación para excluir los ejercicios prescritos, en su caso, y con ello implica una posible modificación del objeto de las actuaciones de comprobación e investigación.

De los criterios de interpretación examinados y de la dicción del precepto hemos de concluir que la interpretación del artículo examinado ha de partir del central concepto reanudación o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo. Cuando se ha excedido el plazo de 12 meses, para que las posteriores actuaciones de comprobación e investigación tengan efecto interruptivo, se requiere una actuación formal, con determinación del objeto de las mismas, exclusión, en su caso, de los periodos tributarios prescritos; pero no es suficiente para interrumpir la prescripción, la mera continuación de las actuaciones de comprobación e investigación como si el plazo de 12 meses no se hubiese excedido. Sólo con esta interpretación puede entenderse la referencia a la información sobre los conceptos y periodos a que alcance la actuación, y sólo con esta interpretación se concilia la idea manifestada en el Congreso por el Excmo. Sr. Ministro de Hacienda de que en la Ley General Tributaria se

... incorporan y refuerzan los derechos recogidos en la Ley 1998 ...• Y sólo con esta interpretación se concilia la estructura interna del artículo 150. que requiere que la ampliación del plazo sea motivado. y por ello expreso. Y justificado. lo que contradice la idea de una prórroga automática.

Debemos por último preguntarnos sobre las consecuencias jurídicas de la falta de reanudación, o los efectos de actuaciones posteriores sin consideración al exceso de plazo.

En tal caso, las actuaciones producidas sin consideración alguna a la superación del plazo, no pueden entenderse aptas para interrumpir la prescripción.

En tal caso la interrupción de la prescripción se produce con la primera actuación sustantiva, la liquidación. que si bien pone fin a las actuaciones de investigación, no es parte integrante de las mismas. > >

Como se puede ver, la interpretación de la Audiencia Nacional es clara: no es suficiente con reanudar las actuaciones una vez incumplido el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. Es precisa una actuación formal, con determinación del objeto de las actuaciones y excluyendo, en su caso, los períodos prescritos (que, en este procedimiento habrían incluido, en todo caso, los tres primeros trimestres de IV A del año 2007).

Como se puede apreciar, la Administración no cumplió con este requisito formal. Así, jamás informó a **EX** de que había incumplido el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras y que, por tanto, los impuestos y períodos que se hablan de seguir comprobando excluían los que, con ocasión del incumplimiento, habían quedado prescritos.

Tal incumplimiento, según la Audiencia Nacional, llevaría a no considerar interrumpida la prescripción hasta la fecha en que se produjo la liquidación por parte del Inspector Jefe.

En el caso que nos ocupa, ya sabemos que la liquidación fue dictada el 24 de enero de 2013 y notificada a la entidad recurrente el 1 de febrero siguiente. Fechas en que, al no considerarse interrumpida la prescripción con anterioridad, ya se habría ganado la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Sociedades del año 2007. Prescripción que se habría producido el 26 de julio de 2012.

Por otra parte, y para el caso de que no se aceptara el argumento anterior, es evidente que la Inspección habría incumplido, por segunda vez, el plazo de doce meses contemplado en el artículo 150.1 de la LGT.

Parece claro, a la luz del ya reproducido precepto y del criterio de la Audiencia Nacional, que la Ley General Tributaria no pretende que, una vez incumplido el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, la Inspección ya no cuente con limitación temporal alguna. No es lógico y no tendría sentido alguno.

Por el contrario, lo que claramente parece desprenderse de esta regulación es que, si se incumple el plazo de doce meses, se debe hacer una reanudación formal de las actuaciones, reanudación de naturaleza análoga al inicio de unas actuaciones inspectoras, pues sólo así se interrumpe de nuevo la prescripción. Ahora bien, una vez realizada, y precisamente por considerarse que es como si se iniciara de nuevo la actuación inspectora, debe regir, nuevamente, el plazo máximo de doce meses a que se refiere el artículo 150.1 de la LGT, a contar desde esa reanudación de las actuaciones.

Pues, ¿qué sentido tendría que la Ley intentara poner coto temporal a la duración del procedimiento inspector y que, sin embargo, una vez incumplido, se le abriera a la Inspección un horizonte temporal sin límites?

A nuestro juicio, ninguna.

En el caso que aquí se analiza, se puede ver en el expediente cómo la Inspección notificó la reanudación de las actuaciones inspectoras el día 23 de enero de 2012, a las 9,10 de la mañana. Ya hemos dicho que, por no hacer una reanudación formal (informando del nuevo alcance de las actuaciones identificando los períodos prescritos y no prescritos), se debe entender que las actuaciones fueron reiniciadas formalmente con la liquidación, con lo que la prescripción se habría ganado.

Ahora bien, para el caso de que se considerara que tal comunicación tuviera efectos interruptivos, resulta obvio que la misma marcaría el inicio del nuevo plazo de doce meses para concluir dichas actuaciones. Si a ese plazo se le suma la dilación correspondiente a la solicitud de prórroga para presentar alegaciones (7 días) que efectuó esta parte mediante escrito de 17/7/2012, nos encontraríamos con que el plazo máximo de duración de las nuevas actuaciones inspectoras habría concluido el 30 de enero de 2013.

No obstante, si acudimos al expediente, vemos claramente cómo la notificación de la liquidación no se produjo hasta el día 1 de febrero de 2013 y, por tanto, fuera del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, lo que determinaría igualmente la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Sociedades del año 2007.

Por lo que al el cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones se refiere, iniciada la inspección el día 6 de octubre de 2010 y concurriendo 35 días de dilación, según señala el Acto de liquidación, el plazo máximo de 12 meses finalizaba en fecha en 10 de noviembre de 2011, como así reconoce el acto de liquidación tanto en su Fundamento de Derecho Segundo (el plazo estaba incumplido) antes reproducido como en el Fundamento de Derecho Quinto referido a liquidación de interés es de demora (“No obstante resulta de aplicación en el presente supuesto lo dispuesto en el artículo 150 de la LGT: *“El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento”, por lo que no se exigirán intereses de demora hasta el día 10/11/2011.*”), y así comparte la Entidad.

No obstante lo anterior, el artículo 150 de la LGT contempla las consecuencias derivadas de este incumplimiento, ordenando de forma imperativa que “continuará hasta su terminación”, si bien regula determinados efectos referidos a las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta dicha fecha máxima, privándolas de su eficacia interruptiva, pero reconociendo la eficacia interruptiva de la prescripción a la continuación de actuaciones, y determinados efectos referidos también a las actuaciones del interesado, en concreto al calificar de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley.

Tendrán, asimismo, el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras

En el presente caso la Inspección llevo a efecto en fechas 7 de octubre de 2011, momento en que no se había incumplido el citado plazo (notificación electrónica obligatoria por rechazo) y 23 de enero de 2012, momento en que sí había incumplido el citado plazo según el computo del plazo de duración en relación con los periodos de dilación tomados en consideración en el Acto de liquidación (notificación por Agente tributario[3]) esa reanudación de actuaciones de instrucción a los efectos de dar cumplimiento a la Orden del Inspector Jefe en su Acuerdo de 28 de julio de 2012 de completar las actuaciones inspectoras en relación con los impuestos y periodos objeto del procedimiento cuya comprobación era la única posible, es decir el IS 2007 y 2008, no prescritos a dicha fecha.

En la COMUNICACIÓN DE REANUDACIÓN DE ACTUACIONES DE INSTRUCCIÓN INSPECCIÓN DE HACIENDA DEL ESTADO de 23 de enero de 2012 se señala:

Con el fin de dar cumplimiento al acuerdo del Inspector Regional de fecha 28 de julio de 2011 por el que se ordena completar el expediente relativo al Impuesto sobre Sociedades del periodo 2007, se les notificó el 7/10/2011, mediante el sistema de Notificaciones Electrónicas Obligatorias, una comunicación de reanudación de actuaciones de instrucción.

No constando en el sistema de información de la AEAT su acceso a dicho documento, se les informa de dichos hechos a los efectos de garantizar su personación en las actuaciones y se les indica una nueva fecha de comparecencia.

De ahí que, en contra de lo aducido erróneamente ahora ante este Tribunal, ninguna duda albergaba la Entidad del alcance de esa reanudación o, dicho de otro modo, estaba debidamente “informada sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse”, lo que evidencia la inexistencia de alegación alguna sobre este particular a lo largo de diversos escritos presentados por la Entidad en el curso del procedimiento inspector.

Es mas, a fecha 7 de octubre de 2011 no había sido incumplido ningún plazo máximo de duración y siendo válida y eficaz la notificación electrónica obligatoria por rechazo, la incomparecencia de la Entidad podría haber sido valorada por la Inspección como una nueva causa de dilación, lo que no ha sido considerado .

Es cierto, como señala la Entidad, que el Tribunal Supremo ha señalado de forma reiterada (sentencias de 6 de marzo de 2014, recurso n.º 6287/2011, y 12 de mayo de 2015, rec. n.º 2167/2013, que “*la reanudación de la actuación inspectora ha de someterse también a la limitación de duración máxima de 12 meses*”, plazo que en el presente caso debe computarse desde esa fecha de reinicio, 23 de enero de 2012, tomando en consideración la dilación de 7 días por razón de la solicitud de ampliación de plazo para la presentación de las alegaciones a las actas incoadas el día 4 de julio de 2012, señalada en el Acto de liquidación y admitida por la Entidad, lo que determina que ese plazo máximo vencía como aquella señala el 30 enero de 2013.

Si bien el acto de liquidación se dictó (24-01-2013), como señala el Acuerdo recurrido, con pleno respeto de dicho plazo, cuestiona la Entidad que su notificación, acaecida el 1 de febrero, lo ha sido con incumplimiento del mismo.

En relación con ello debe señalarse que a efectos de entender cumplido o no el plazo máximo de las actuaciones inspectoras el artículo 150 .1 LGT y la obligación de notificar, el citado artículo señala que “serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley” y este determina que :

2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En el presente caso la AEAT procedió a notificar a la Entidad el acto objeto de liquidación a través del sistema de Notificación electrónica obligatorio para ésta, sistema acerca del cual señala el artículo 28.3 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos:

Artículo 28. Práctica de la notificación por medios electrónicos.

.....

2. El sistema de notificación permitirá acreditar la fecha y hora en que se produzca la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación, así como la de acceso a su contenido, momento a partir del cual la notificación se entenderá practicada a todos los efectos legales.

3. Cuando, existiendo constancia de la puesta a disposición transcurrieran diez días naturales sin que se acceda a su contenido, se entenderá que la notificación ha sido rechazada con los efectos previstos en el artículo 59.4 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común y normas concordantes, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso

.....

Pues bien, en el presente caso la puesta a disposición en el buzón electrónico tuvo lugar en fecha 24 de enero de 2013, la misma en que se dictó el acto de liquidación, accediendo el contribuyente al contenido del mismo el día 1 de febrero de 2013, una vez superado el citado plazo máximo que vencía, como se ha dicho, el día 30 de enero de 2013.

Habiendo dicho este Tribunal en un supuesto asimilable al que ahora nos ocupa: Rs TEAC de 02-12-2015:

Teniendo en cuenta lo expuesto, resulta que las dilaciones no imputables a la Administración que deben ser tenidas en cuenta a la hora de determinar el dies ad quem del plazo máximo de duración del procedimiento inspector de conformidad con el artículo 150 LGT son de 585 días, por lo que habiéndose iniciado las actuaciones en fecha 27/01/2010, el último día para notificar el acuerdo de liquidación que finaliza el procedimiento era el 03/09/2012. Teniendo en cuenta que la notificación del acuerdo de liquidación se realizó mediante el acceso al contenido del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, con fecha 04/09/2012 y hora 09:39, tal y como figura en el certificado incorporado al expediente, pero que fue puesto a disposición de la interesada en fecha 31/08/2012 y hora 20:25, en dicho buzón, se plantea el TEAR cuál es la fecha que debe tenerse en cuenta a los efectos de entender finalizado el procedimiento inspector, si la fecha de acceso (04/09/2012) en cuyo caso habría transcurrido el plazo máximo de duración, con las consecuencias previstas en el artículo 150.2 LGT, que en el presente caso se traduciría en la prescripción del derecho de la Administración a dictar liquidación por el ejercicio 2006, tal y como pretende la reclamante, o por el contrario, debe tenerse en cuenta la fecha de puesta a disposición del acto en el buzón electrónico, esto es, el 31/08/2012, en cuyo caso, el procedimiento habría finalizado en plazo y, en consecuencia, no habría tenido lugar la prescripción. Considera el TEAR que la fecha a considerar es esta segunda, por lo que desestima las pretensiones de la reclamante respecto a la prescripción.

Alega la reclamante ante este Tribunal en alzada que no puede asimilarse a un intento de notificación la mera puesta a disposición en el buzón electrónico del acuerdo de liquidación.

Debemos acudir en la cuestión planteada al apartado 2 del artículo 104 de la LGT por remisión del 150 antes transcrito:

“A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución. Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución”.

En consecuencia, para computar el plazo de duración del procedimiento inspector es suficiente que exista un intento de notificación del acto administrativo resultante de las mismas, intento de notificación que debe distinguirse de la propia notificación siendo lo relevante, a estos efectos, que dicho intento notificación se realice por cualquiera de los medios legalmente admitidos, que se practique con las garantías legales, y que quede debida constancia en el expediente.

Puesto que la notificación ha sido llevada a cabo por medios telemáticos, debemos acudir a la 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, que dispone en su artículo 27 apartado sexto:

“6. Reglamentariamente, las Administraciones Públicas podrán establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando sólo medios electrónicos, cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.”

En el ámbito tributario, el Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, ha introducido el nuevo artículo 115 bis en 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, cuyo apartado primero dispone:

“1. Cada Administración tributaria podrá acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a los obligados tributarios que no tengan la condición de persona física. Asimismo, se podrá acordar la asignación de una dirección electrónica a las personas físicas que pertenezcan a los colectivos que, por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados, tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.”

Esta dirección electrónica debe reunir los requisitos establecidos en el ordenamiento jurídico para la práctica de notificaciones administrativas electrónicas con plena validez y eficacia, resultando de aplicación lo dispuesto en los apartados segundo y tercero del artículo 28 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos.”

Asimismo, el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, que regula supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dispone en su artículo 2:

“La Agencia Estatal de Administración Tributaria practicará notificaciones electrónicas a las personas y entidades comprendidas en este real decreto mediante la adhesión al sistema de notificación en dirección electrónica regulado en la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre.”

El artículo 28 en sus apartados segundo y tercero de la Ley 11/2007, de 22 de junio, dispone:

“2. El sistema de notificación permitirá acreditar la fecha y hora en que se produzca la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación, así como la de acceso a su contenido, momento a partir del cual la notificación se entenderá practicada a todos los efectos legales.

3. Cuando, existiendo constancia de la puesta a disposición transcurrieran diez días naturales sin que se acceda a su contenido, se entenderá que la notificación ha sido rechazada con los efectos previstos en el artículo 59.4 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común y normas concordantes, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso.”

Ha de resaltarse que el sistema de notificación electrónica acredita la fecha u hora en que se produce la puesta a disposición y la de acceso del destinatario.

En el presente caso, consta en la documentación remitida por el Órgano Gestor, certificación emitida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria de que la entidad está obligada a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones a realizar por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y que el acto impugnado fue puesto a disposición de la entidad con fecha 31 de agosto 2012 y hora 20:25, en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas.

Si bien es cierto que la reciente modificación de la Ley General Tributaria por ley 34/2015, ha incluido expresamente esta previsión en el artículo 104.2, es razonable entender que dicha previsión se hallaba ya en el espíritu de la norma tal equiparación de la puesta a disposición con el intento a que el precepto se refiere y se trata de una adecuación técnica de la redacción, dado que la anteriormente vigente venía de un momento en el que no existía NEO.

Comparte, pues, este Tribunal el criterio del Tribunal de instancia respecto a que, a efectos del cumplimiento de plazos, la existencia de un intento de notificación se acredita al haber sido puesta a su disposición el contenido del acto en la dirección electrónica habilitada al efecto, sin que pueda hacerse depender el cumplimiento de un plazo por parte de la Administración de la voluntad del interesado de acceder o no al contenido de dicho acto.

En consecuencia, las actuaciones inspectoras se iniciaban mediante la notificación de la Comunicación de inicio de las mismas, el día 27 de enero de 2010, siendo el periodo de dilaciones no imputables a la Administración 585 días, por lo que el plazo máximo de duración de las mismas concluía el día 3 de septiembre de 2012, siendo puesto a disposición el acto administrativo resultante de las mismas en el buzón electrónico asociado a la dirección electrónica de la interesada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas el día 31 de agosto 2012, por lo que debemos confirmar la resolución impugnada en cuanto a que la duración del procedimiento inspector cumplió el preceptivo plazo de duración de las actuaciones inspectoras.

En consecuencia, no se ha producido la prescripción del derecho de la Administración a liquidar como tampoco a imponer la sanción derivada de dicha liquidación.

Y es que, como dice la Rs TEAR-Valencia de 25-03-2013 (RG 46/6703/12):

“En este sentido, a juicio de este Tribunal, a efectos del cumplimiento de plazos, la existencia de un intento de notificación se acredita al haber sido puesta a su disposición el contenido del acto en la dirección electrónica

habilitada al efecto, sin que pueda hacerse depender el cumplimiento de un plazo por parte de la Administración de la voluntad del interesado de acceder o no al contenido de dicho acto”

Así las cosas debemos desestimar las alegaciones actoras relativas al incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones tras la reanudación de las mismas para dar cumplimiento a la Orden del Inspector Jefe de completar tales actuaciones inspectoras.

Sin perjuicio de lo anterior, aunque se hubiere incumplido el plazo de duración máxima de las actuaciones, cosa que como hemos visto no ha ocurrido en el caso que nos ocupa, el artículo 150 de la LGT hubiere privado de eficacia interruptiva a las actuaciones inspectoras pero ello no se hace extensivo a las actuaciones del obligado tributario concurrentes en este caso en cuanto que la Entidad solicitó una rectificación de la declaración-liquidación de IS 2007 por razón de una pretensión de devolución de ingresos indebidos, en el procedimiento inspector, por vez primera en su Escrito de 23 de marzo de 2011, de alegaciones a las primeras actas de disconformidad incoadas, solicitud que es reiterada en sus escritos de 2 de julio de 2012 (alegaciones del trámite de audiencia previo a la incoación de las segundas actas de disconformidad), 30 de julio de 2012 (alegaciones posteriores a la incoación de las segundas actas de disconformidad) y 18 de enero de 2013 (alegaciones posteriores al Acuerdo de Rectificación de la Propuesta de Liquidación), y ahora ante este Tribunal.

Y al respecto este Tribunal, en reciente Resolución de 9 de abril de 2015 señala :

Para conocer el alcance interruptivo del plazo de prescripción de dicha solicitud de rectificación, debemos acudir a lo prevenido por los artículos 66 y siguientes de la Ley 58/2003, General Tributaria. Según el artículo 66:

“Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ...”.

Tras advertir el artículo 67 que “El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes reglas: En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación ...”, bajo el epígrafe ‘Interrupción de los plazos de prescripción’, regula el artículo 68.1, que:

“El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria”.

Este Tribunal ya ha tenido ocasión de pronunciarse acerca de la eficacia interruptiva de una solicitud de rectificación presentada por el sujeto pasivo, respecto del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, por el mismo concepto impositivo y periodo. Como se dijo en la resolución de 15 de junio de 2011, reiterada en la resolución de alzada para la unificación de criterio de 9 de julio de 2012 (RG.363/2010):

“... Cierto es que las solicitudes de rectificación de autoliquidación no se citan literalmente como tales por el artículo 68.1 LGT, no obstante lo cual dicho precepto sí que cita en su apartado c) como causa interruptiva de la prescripción <<cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria>>. Y una solicitud de rectificación de autoliquidación, en función de cual sea la rectificación pretendida, bien puede calificarse como actuación del obligado tributario conducente a la liquidación de la deuda

tributaria; hasta tal punto entendemos que es ello cierto que el hoy vigente artículo 128.1 del Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/07 – RGGI), bajo el título de “Terminación del Procedimiento de rectificación de autoliquidaciones” dice textualmente que <<El procedimiento finalizará mediante resolución en la que se acordará o no la rectificación de la autoliquidación. (...) En el supuesto de que se acuerde rectificar la autoliquidación, la resolución acordada por la Administración tributaria incluirá una liquidación provisional cuando afecte a algún elemento determinante de la cuantificación de la deuda tributaria efectuada por el obligado tributario>>.

Se sostiene en aquellas resoluciones que la magnitud “deuda tributaria” a que se refiere el citado artículo 68.1.c) de la Ley 58/2003, General Tributaria, resulta ser:

“La cantidad teórica total que debe ingresar el contribuyente en la Hacienda Pública como consecuencia de la correcta liquidación del tributo y ejercicio de que se trate, independientemente de que la misma haya sido, en todo, en parte o, incluso, en exceso, satisfecha por el interesado en el momento de realizar la actuación que pretende ser considerada como interruptiva de la prescripción.

... al movernos dentro el ámbito teórico de simple cuantificación previa al pago, obviamente dicha solicitud de rectificación sí que se encontraría incluida dentro de las causas de interrupción de la prescripción a que se refiere el artículo 68.1.c) LGT.

(...)

Adicionalmente indicar que es evidente que solicitada una rectificación de autoliquidación que <<afecte a algún elemento de cuantificación de la deuda tributaria>> (en términos del art. 128.1 LGT) la Administración ha de proceder a comprobar el referido <<elemento de cuantificación>> de que se trate y, en su caso, a practicar al respecto la correspondiente liquidación provisional, esto es, la liquidación de <<parte de los elementos de la obligación tributaria>> en terminología del artículo 68.1.a) LGT (que es el que se refiere a la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria), entendiéndolo como componente de la <<obligación tributaria>> la que incumbe a la Administración de realizar las devoluciones que sean procedentes en Derecho (arts. 17.2 y 30.1 LGT). En definitiva, la Administración procederá a realizar una comprobación parcial (limitada a la correcta determinación de ciertos <<elementos de cuantificación>> de la <<obligación tributaria>>) que, no por el hecho de ser parcial, impide la interrupción de la prescripción respecto del entero tributo y ejercicio de que se trate, según interpretación expuesta por este Tribunal en resoluciones tales como la de 23-07-2009 ”

La propia Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo no sólo confirma esas tesis, sino que va más allá, al afirmar en su sentencia de 14 de julio de 2011 (recurso casación nº 212/2007), que, aunque referida a la Ley 230/1963, General Tributaria, resulta en este ámbito plenamente vigente:

“El recurso, sin embargo, debe desestimarse, al basarse la sentencia recurrida en la doctrina correcta. En efecto, el artículo 66.1.b) y c) de la Ley General Tributaria señala que los plazos de prescripción se interrumpen "Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase", y "Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda" y no hay duda que el escrito presentado tiene directa conexión con el expediente de liquidación del Impuesto sobre Sucesiones, al pretender que se rectifique la autoliquidación que por dicho impuesto había presentado con anterioridad, rectificación que obedecía a que no se habían deducido cantidades que el causante adeudaba por IRPF, y que eran deducibles según el artículo 32.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El escrito presentado encaja perfectamente en cualquiera de los supuestos a que se ha hecho referencia, pues la devolución de ingresos indebidos entra en la categoría de reclamación en relación con el expediente del Impuesto sobre Sucesiones, y tiende, además a la correcta liquidación de la deuda”.

Visto lo anterior, no cabe duda que aquel escrito del sujeto pasivo de 22 de junio de 2009, por el que se solicita la rectificación de las declaraciones-liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004 y 2005, interrumpió el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria de aquellos ejercicios 2004 y 2005 del Impuesto sobre Sociedades, en atención a la previsión legal contenida por el apartado c) del artículo 68.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de ahí que cuando se notificó aquel acuerdo de liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004/2005, el 4 de mayo de 2012, no había prescrito el Derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente

liquidación, lo que igualmente impone rechazar los alegatos de la representación de la actora en este extremo, por lo que hace a esos otros ejercicios fiscales de 2004 y 2005.

Pero es más. Visto aquel escrito de rectificación de autoliquidación presentado por la actora, y, previa instrucción del correspondiente 'Procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones' (art. 128 y ss del Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007), por la Dependencia Regional de Inspección se dictó resolución en fecha 1 de octubre de 2009, referida al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004/2005, acordándose estimar dicha solicitud de rectificación, dictando liquidación de la que resulta la devolución a EMESA de un importe de 219.889,81 €, más 45.172,30 € de intereses de demora. Disconforme con la cuantía de aquella devolución, formuló la representación del sujeto pasivo recurso de reposición en fecha 13 de noviembre de 2009, que fue estimado en resolución de 25 de febrero de 2010, acordándose "la devolución del importe de 164.917,27 €, correspondiente a ... del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004/2005 ...".

Luego, el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria que ahora nos ocupa, no sólo se vio interrumpido por la presentación de aquel escrito del sujeto pasivo solicitando la rectificación de las autoliquidaciones presentadas (apartado c del art. 68.1), sino también por todas y cada una de las actuaciones llevadas a cabo por la Gestora instruyendo aquel procedimiento de rectificación de autoliquidación, comprobando la procedencia de aquella rectificación y dictando la liquidación de la que resultó cantidad a devolver (apartado a del art. 68.1), y, también, por el propio recurso de reposición formulado por la actora frente a la resolución que ponía término al procedimiento de rectificación de autoliquidación instado por la actora (apartado b del art. 68.1).

Así, al igual que la presentación por el sujeto pasivo de una declaración-liquidación o de una posterior declaración complementaria interrumpe aquel plazo (apartado c del art. 68.1), que las posteriores actuaciones de comprobación de la Administración igualmente interrumpen aquel plazo (apartado a del art. 68.1), y que los recursos y reclamaciones que contra éstas formule el sujeto pasivo igualmente interrumpen aquel plazo (apartado b del art. 68.1), de forma paralela, el escrito de solicitud de rectificación del contribuyente (apartado c del art. 68.1), las posteriores actuaciones de comprobación de la Gestora (apartado a del art. 68.1) y el recurso de reposición formulado por la interesada (apartado b del art. 68.1), igualmente interrumpen el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

Así, en el caso ahora analizado, el plazo de prescripción del Derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación, por los ejercicios 2004 y 2005 del Impuesto sobre Sociedades, no sólo se vio interrumpido por aquella solicitud de rectificación de 22/06/2009 (art. 68.1.c de la Ley 58/2003, General Tributaria), sino también por las posteriores actuaciones de la Gestora que culminan con aquella resolución de 1 de octubre de 2009 (art. 68.1.a de la Ley 58/2003, General Tributaria), e, igualmente, con la interposición por la interesada de aquel recurso de reposición de 13/11/2009 (art. 68.1.b de la Ley 58/2003, General Tributaria).

Visto lo anterior, no cabe duda que los escritos, por el que se solicita la rectificación de las declaraciones-liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007, por vez primera en de 23 de marzo de 2011, de alegaciones a las primeras actas de disconformidad incoadas, solicitud que es reiterada en sus escritos de 2 de julio de 2012 (alegaciones del trámite de audiencia previo a la incoación de las segundas actas de disconformidad), 30 de julio de 2012 (alegaciones posteriores a la incoación de las segundas actas de disconformidad) y 18 de enero de 2013 (alegaciones posteriores al Acuerdo de Rectificación de la Propuesta de Liquidación) y ahora ante este Tribunal, interrumpieron el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria de aquel ejercicio en atención a la previsión legal contenida por el apartado c) del artículo 68.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de ahí que cuando se notificó el 1 de febrero de 2013 aquel Acuerdo de liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 no había prescrito el Derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación, lo que impone rechazar los alegatos de la representación de la actora en este extremo.

Tercero.

Por lo que se refiere al ajuste extracontable derivado de la operación de permuta la cuestión controvertida entre la Entidad y la Inspección se concreta en el modo de determinar, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 15 del R.D.Leg. 4/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), el valor contable de los bienes entregados en permuta a fin de determinar, por diferencia con el valor de mercado

de los bienes recibidos en permuta, el importe concreto del ajuste extracontable que procede realizar para determinar la base imponible .

El artículo citado establece :

2. Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

.....

e) Los adquiridos por permuta

Se entenderá por valor normal del mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Para determinar dicho valor se aplicarán los métodos previstos en el artículo 16.3 de esta ley.

3.....

En los supuestos previstos en los párrafos e) y f) las entidades integrarán en la base imponible la diferencia entre el valor normal del mercado de los elementos adquiridos y el valor contable de los entregados.

Tal y como señala la Entidad no existe controversia alguna en el importe del valor de mercado de los bienes recibidos en permuta (48.594.681,96)

de la misma la circunstancia de que los bienes entregados en permuta se encontraban contabilizados junto con otros en el importe de 66.972.735,91 siendo por tanto necesario determinar el modo de repartir entre ellos el citado valor contable.

En primer lugar debe señalarse que la norma fiscal no contiene regla o mención alguna sobre este particular extremo siendo por tanto necesario aplicar lo determinado o establecido por la norma contable que sí contiene, como ahora analizamos, regulación de estas situaciones.

Debe señalarse que la Entidad, como señala en su Memoria del IS 2007 (2. *Bases de presentación de las cuentas anuales Imagen fiel*), dada la actividad desarrollada, se encuentra obligada a aplicar las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad de las Empresas Inmobiliarias aprobado según Orden del 28 de diciembre de 1994.

Debe señalarse de otro lado que los bienes permutados son para la Entidad existencias, y que respecto de éstas la Norma de registro y valoración 13.^a Existencias de las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad de las Empresas Inmobiliarias aprobado según Orden del 28 de diciembre de 1994, señala:

1. Valoración

Los bienes comprendidos en las existencias deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción.

En todo caso, cuando se trate de existencias de inmuebles figurará separadamente en la memoria, el valor de las construcciones y de los terrenos o solares.

2. Precio de adquisición

El precio de adquisición comprenderá el consignado en factura más todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de utilización o venta. El importe de los impuestos indirectos que gravan la adquisición de las existencias sólo se incluirá en el precio de adquisición cuando dicho importe no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública.

Se permite la inclusión de los gastos financieros en el precio de adquisición de los inmuebles, en los mismos términos y condiciones establecidos en la norma de valoración 2.^a.

3. Coste de producción

El coste de producción de los bienes construidos o fabricados por la propia empresa se determinará añadiendo **al precio de adquisición** de las materias primas y otras materias consumibles, los **demás costes**

directamente imputables a dichos bienes. También deberá añadirse **la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los bienes de que se trate**, en la medida en que tales costes correspondan al período de construcción o fabricación.

Se permite la inclusión de los gastos financieros en el coste de producción de los inmuebles, en los mismos términos y condiciones establecidos en la norma de valoración 2.^a.

.....

En el caso presente el importe de 66.972.735,91 se corresponde con el coste de los terrenos adquiridos por la Entidad como consecuencia de la compra de las acciones de la Entidad y posterior adjudicación derivada de la disolución y liquidación de ésta y los costes indirectos según detalle de la Entidad en Escrito titulado “Cálculo ajuste impuesto sobre sociedades 2007” aportado en Diligencia nº 1 de fecha 18 de noviembre de 2010:

Previsión coste final compra fincas

Precio de venta de productos inmobiliarios acabados	179.033.090,25
Coste de la finca (35% Precio de venta)	62.661 .581,59
Costes indirectos	4.311 ,154,32
Coste Total	66.972.735,91

Dichos terrenos objeto del correspondiente procedimiento expropiatorio y acuerdos urbanísticos con la empresa pública I... dieron lugar a la adquisición por la Entidad de las correspondientes parcelas, unas por “Acta d’ocupació i alliberament de finques incloses” al “Centre direccional de” (parte de las cuales son posteriormente permutadas) y otras por dación en pago, parcelas todas ellas a las que corresponde distribuir los citados costes de producción y que, según los hechos expuestos y no controvertidos, tienen distintos metros **y distintos usos**.

La RESOLUCIÓN de 9 de mayo de 2000, del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción señala:

El Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, establece en su disposición final quinta que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, mediante resolución, podrá dictar **normas de obligado cumplimiento que desarrollen las normas de valoración del Plan General de Contabilidad**; habiendo sido recogido con igual alcance en el apartado 3 de la disposición final primera del Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades.

De acuerdo con lo anterior, y ante las numerosas cuestiones planteadas ante este Instituto en relación con **el coste de producción, tanto por empresas como por otras entidades, se hace necesario establecer una norma que aclare y recoja los criterios que, con carácter general, deben ser tenidos en cuenta para llevar a cabo esta valoración**. En concreto, la quinta parte del Plan General de Contabilidad hace referencia al **coste de producción** como criterio de valoración de elementos patrimoniales en **tres normas de valoración**, que se indican a continuación:

Norma de valoración segunda **«Inmovilizado material»**: Indica lo siguiente en relación con la valoración de los bienes del inmovilizado material fabricados o contruidos por la propia empresa:

«1. Valoración.

Los bienes comprendidos en el inmovilizado material deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción. Cuando se trate de bienes adquiridos a título gratuito se considerará como precio de adquisición el valor venal de los mismos en el momento de la adquisición.

Se incorporará al valor del inmovilizado correspondiente el importe de las inversiones adicionales o complementarias que se realicen, valorándose éstas de acuerdo con los criterios establecidos en el párrafo anterior.

[...]

3. Coste de producción.

El coste de producción de los bienes fabricados o contruidos por la propia empresa se obtiene añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles los demás costes directamente imputables a dichos bienes. Deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los bienes de que se trata, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación o construcción.

Se permite la inclusión de los gastos financieros en el coste de producción, siempre que tales gastos se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del activo y hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, destinada a financiar la fabricación o construcción. En este caso, su inscripción en el activo deberá señalarse en la Memoria.»

Norma de valoración cuarta «Inmovilizado inmaterial»: Remite a la norma de valoración segunda, ya indicada, a efectos de valorar los elementos del inmovilizado inmaterial por el coste de producción.

Norma de valoración decimotercera «Existencias»: Regula el coste de producción de dichos activos, señalando:

«3. Coste de producción.

El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles los costes directamente imputables al producto.

También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación.»

Con objeto de completar lo anterior, hay que indicar que, con ocasión de determinadas adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad, se han ido recogiendo normas específicas aplicables a los sectores de actividad a que van dirigidas dichas adaptaciones; en concreto, la adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras, aprobada por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de fecha 27 de enero de 1993, regula la valoración de la obra en la norma de valoración decimotercera contenida en la quinta parte de dicha adaptación del Plan General de Contabilidad.

Por su parte, las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, aprobadas mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, han recogido determinadas normas en las que se incluyen criterios de valoración de construcciones.

Sobre la base de todo lo expuesto y **con el objeto de desarrollar y complementar las referidas normas de valoración** de la quinta parte del Plan General de Contabilidad **y los criterios asumidos en las diferentes adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad**, se desprende la necesidad que existe de delimitar y establecer criterios, aplicables por cualquier tipo de empresa, para cuantificar el coste de producción.

En particular la norma **Quinta. Producción conjunta**, dispone:

1. Si en un determinado proceso de fabricación, de forma inexorable, **se fabrica simultáneamente más de un producto, la asignación de los costes que no son imputables a un producto concreto se basará en criterios o indicadores lo más objetivos posibles con la orientación, con carácter general, de que los costes imputados a cada producto sean lo más paralelos o proporcionales al valor neto de mercado o de realización del citado producto.** En la Memoria de las cuentas anuales se señalarán los criterios o indicadores utilizados en la asignación de los referidos costes.

Y la norma **Undécima. Métodos de valoración de las existencias**, señala:

1. Cuando se trate de existencias cuyo precio de adquisición o coste de producción no sea identificable de forma individualizada, se adoptará, con carácter general, **el método del precio medio ponderado o coste medio ponderado**; en ningún caso se admite la media simple para determinar dichos parámetros.

En relación con tales criterios aplicables al periodo de 2007 puede traerse a colación la Consulta del ICAC de 01-10-2012, Consulta 6 BOICAC, núm. 91, que se refiere a un supuesto similar, en periodos posteriores a 2007, en los que esta vigente el nuevo PGC, pero reconociendo la vigencia de los criterios anteriores:

SUMARIO:

PGC 2007. General. NRV. Existencias. Sobre la determinación del coste de producción por parte de una promotora inmobiliaria.

La consulta versa sobre la distribución de costes entre viviendas de una promoción inmobiliaria. Las características de todas las viviendas son similares, salvo los metros cuadrados. Se solicita información sobre si es de aplicación el criterio de determinación del coste de producción conjunta establecido en la Resolución de 9 de mayo de 2000 del ICAC.

PRECEPTOS:

Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000, Norma cuarta .
RD 1514/2007 (PGC), disp. trans. quinta y apdo. 1.2. de la NRV 10.^a.
Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994 .

Respuesta:

La consulta versa sobre la distribución de costes entre las viviendas de una promoción inmobiliaria iniciada en 2009 y finalizada en 2011, habiéndose vendido sobre plano el 60% de unidades de la promoción. Las características de todas las viviendas son similares, salvo los metros cuadrados, y los valores de realización del 40% de las unidades no vendidas que es inferior al valor de las unidades vendidas sobre plano.

Según manifiesta el consultante, el coste de producción de la promoción inmobiliaria se debería calcular en base a la Resolución de 9 de mayo de 2000, del ICAC por el que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, más concretamente de acuerdo con el apartado quinto que regula la producción conjunta, en los siguientes términos:

“Si en un proceso de fabricación, de forma inexorable, se fabrica simultáneamente más de un producto, la asignación de los costes que no son imputables a un producto concreto se basará en criterios o indicadores lo más objetivos posibles con la orientación, con carácter general, de que los costes imputados a cada producto sean lo más paralelos o proporcionales al valor neto de mercado o de realización del citado producto. En la memoria de las cuentas anuales se señalarán los criterios o indicadores utilizados en la asignación de los referidos costes.”

Se solicita confirmación sobre si es apropiada la aplicación de este criterio de determinación del coste de producción conjunta en el presente caso.

La Disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC), señala:

“Con carácter general, las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor a la fecha de publicación de este real decreto seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, disposiciones específicas y en el presente Plan General de Contabilidad.”

El coste de producción de las existencias se define en la norma de registro y valoración (NRV) 10.^a. “Existencias” del PGC, apartado 1.2, como sigue:

“El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables al producto.”

También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al periodo de fabricación, elaboración o construcción, en los que se haya incurrido al ubicarlos para su venta y se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción.”

La Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias define el coste de producción de las existencias sin establecer singularidad alguna que afecte a la cuestión específica que plantea la consulta, por lo que será analizada según los criterios generales; la Resolución de 9 de mayo de 2000 del ICAC por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, en cuya norma cuarta se distinguen los costes indirectos y los costes conjuntos.

Así, la norma cuarta. Costes indirectos, los define con el siguiente tenor:

“1. Costes indirectos son los que se derivan de recursos que se consumen en la fabricación, elaboración o construcción de un producto, afectando a un conjunto de actividades o procesos, por lo que no resulta viable una medición directa de la cantidad consumida por cada unidad de producto. Por ello, para su imputación al producto, es necesario emplear unos criterios de distribución o reparto previamente definidos.”

Por tanto, los costes indirectos **hacen referencia a los costes a repartir entre múltiples unidades de un mismo producto**, entendido éste como **la clase de bien que se produce**.

Según señala el PGC los criterios de reparto deben ser **razonables**, debiéndose entender que la racionalidad en el establecimiento de estos criterios hará primar aquéllos que estén vinculados **directamente** con el proceso productivo, por encima de los que se vinculen con otras circunstancias que no afecten a la producción.

El reparto de los costes conjuntos representa precisamente una excepción a lo mencionado en el apartado anterior, estableciendo el apartado quinto de la Resolución **que el criterio de reparto más apropiado será, con carácter general, aquel que sea más paralelo o proporcional al valor de realización de los productos**.

La situación de hecho que da origen a la aplicación de esta regulación son **los procesos de fabricación en los que, de forma inexorable, se fabrique simultáneamente más de un producto**. Es decir, se debe fabricar un producto y, de forma inexorable, es decir, independiente de la voluntad del productor, obtener otro producto distinto. **En la producción conjunta no se hace referencia a las unidades de producto sino a las clases de productos que se obtienen en el proceso de producción**.

Según los términos de la consulta, **las viviendas producidas tienen básicamente las mismas características**, por lo que debe entenderse que la promoción inmobiliaria constituye el producto y las viviendas son las unidades producidas, sin que pueda afirmarse, con los datos señalados, que existe la situación de hecho que originaría la aplicación de las normas de producción conjunta.

De acuerdo con lo expuesto, en el presente caso, y dado que las parcelas tienen distintos usos, son productos distintos y no unidades de un mismo producto, siendo de aplicación el apartado quinto que regula la producción conjunta de la Resolución de 9 de mayo de 2000, del ICAC, por el que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, de tal modo que la asignación de los costes que no son imputables a un producto concreto se basará en criterios o indicadores lo más objetivos posibles con la orientación, con carácter general, de que los costes imputados a cada producto sean lo más paralelos o proporcionales al valor neto de mercado o de realización del citado producto

Se estiman por tanto en este punto parcialmente las alegaciones de la Entidad en cuanto que esta discrepa del método de reparto basado en Unidades de Aprovechamiento seguido por la Inspección y aplicado por el propio contribuyente en la declaración de IS 2007 presentada, ofreciendo, sin concretar cual es la procedente, diversas alternativas a fin de efectuar el mismo, entre las que no se menciona la referida al método lo mas paralelo o proporcional al valor neto de mercado o de realización (de ahí la estimación parcial de la pretensión actora), algunas de las cuales han determinado la solicitud de rectificación de su autoliquidación y consiguiente devolución de ingresos indebidos, solicitando el reclamante a este Tribunal se pronuncie sobre el criterio que se debe aplicar para calcular la renta a integrar en la Base Imponible del IS 2007 derivada de la operación de permuta:

“Que, adicionalmente, se pronuncie sobre el criterio que se debe aplicar para calcular la renta a integrar en la Base Imponible del IS 2007, derivada de la operación de permuta reconociendo, en su caso, el derecho de **EX** a la devolución de los ingresos indebidamente realizados, más los intereses de demora correspondientes”

En conclusión y dado que el método de reparto utilizado por la Inspección no toma en consideración el criterio anterior (sino el de “distribución del coste contable global de las fincas según las unidades de aprovechamiento (UA) calculadas con los ratios contenidos en el acta de ocupación y liberación), resulta procedente anular la liquidación recurrida, ordenando la práctica de una nueva liquidación con arreglo a lo señalando anteriormente a cuyo fin deberá determinarse el valor contable de las parcelas permutadas, a tomar en consideración de acuerdo con un reparto del valor contable de 66.972.735,91 lo más **paralelo o proporcional al valor neto de mercado o de realización de todas las parcelas.**

CUARTO.

En cuanto a la sanción, la Entidad aduce la concurrencia de caducidad del procedimiento sancionador, alegación esta que fue formulada en el seno del correspondiente expediente sancionador y desestimada en la resolución del mismo siendo nuevamente reiterada ante este Tribunal.

Recordando someramente los hechos expuestos debe señalarse que con motivo de la primera Acta de disconformidad incoada por IS 2007 en fecha 24 de febrero de 2011, la Inspección inicio en la misma fecha un procedimiento sancionador incorporando a tal Acuerdo de inicio la propuesta sancionadora por haberse llevado a efecto la tramitación abreviada del procedimiento.

Con fecha 28 de julio de 2011 el Inspector Jefe dicto sendos Acuerdos POR LOS QUE SE ORDENA COMPLETAR LAS ACTUACIONES PRACTICADAS referidos tanto al acta de disconformidad como al Acuerdo de inicio-propuesta sancionadora señalando respectivamente lo siguiente:

Por todo lo expuesto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 157.4 LGT y en el artículo 188.4 RGAT, SE ACUERDA la devolución del expediente al actuario, a fin de que complete actuaciones en los términos establecidos en los Fundamentos jurídicos cuarto y quinto de este acuerdo.

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 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

.....

SEGUNDO.- Actuaciones complementarias

El artículo 25.5 RGRST establece que en aquellos casos en los que el interesado manifieste su disconformidad a la propuesta de sanción, el órgano competente dictará resolución motivada, sin perjuicio de que previamente pueda ordenar que se completen las actuaciones realizadas. En este caso, de acuerdo con lo establecido en el artículo 24.1 RGRST, concluidas las nuevas actuaciones, deberá formularse una nueva propuesta de imposición de sanción.

Dado que en el procedimiento inspector del que deriva este procedimiento sancionador se ha dejado sin efecto el acta de conformidad formalizada y se ha ordenado la realización de actuaciones complementarias procede, asimismo, dejar sin efecto la propuesta de imposición de sanción y ordenar completar este expediente sancionador con el objeto de incorporar formalmente al mismo los datos, pruebas o circunstancias que eventualmente deriven de las nuevas actuaciones que se desarrollen en el procedimiento inspector. El resultado de estas actuaciones complementarias se recogerá en una nueva propuesta de imposición de sanción que será notificada al interesado, concediéndole un plazo de 15 días para la puesta de manifiesto del expediente y para que alegue cuanto considere conveniente.

A consecuencia de la actuaciones llevadas a efecto el Actuario, el día 20 de junio de 2012 se notificó al obligado tributario una Comunicación de trámite de audiencia y firma de actas por la que se le comunicaba la apertura del trámite de audiencia, y se le ponía de manifiesto el expediente a fin de que pudiera examinarlo, formular alegaciones y aportar documentos y otros elementos de juicio pertinentes, todo ello en un plazo de diez días a contar desde el siguiente al de la recepción de la comunicación y se le cita el miércoles 4 de julio de 2012 a las 10,00 horas en las oficinas de la Inspección para la firma del acta, formalizó nueva propuesta de liquidación documentada en acta suscrita en la fecha que acaba de citarse, lo que conforme al citado artículo 188.4 RGAT aplicable en este supuesto, al tratarse de un acta de disconformidad, supone dejar sin efecto el acta inicialmente incoada y la formalización de una nueva acta que sustituirá a todos los efectos a la anterior.

Una vez resuelta aquella acta de disconformidad en Acto de liquidación de fecha 24 de enero de 2013 notificado el 1 de febrero de 2013, con fecha 14 de febrero de 2013, notificada el día 18 de febrero de 2013, se dicta un nuevo Acuerdo de inicio-propuesta de imposición de sanción, igualmente tramitado mediante tramitación abreviada, siendo ésta resuelta por Resolución sancionadora de fecha en fecha 3 de abril de 2013 notificada en fecha 4 de abril de 2013.

La Entidad alegó (alegación Primera escrito de 7 de marzo de 2013) y alega (alegación Primera escrito de 24 de octubre de 2014) caducidad en cuanto que toma en consideración aquel primer Acuerdo de inicio-propuesta sancionadora de fecha 24 de febrero de 2011 vinculado con la primera acta de disconformidad incoada, para señalar que desde aquella fecha hasta el 4 de abril de 2013 en que se resuelve han transcurrido 6 meses, estando a su entender caducado el procedimiento así iniciado y siendo improcedente iniciar un nuevo.

Tal y como se ha señalado, aquella alegación así formulada fue desestimada señalando (la referida alegación) lo siguiente:

PRIMERO.-

NULIDAD DE PLENO DERECHO DEL ACUERDO SANCIONADOR DICTADO POR LA INSPECCIÓN. CADUCIDAD DEL EXPEDIENTE SANCIONADOR E IMPOSIBILIDAD DE INICIAR UN NUEVO PROCEDIMIENTO SANCIONADOR.

A juicio de la entidad recurrente, la Inspección ha dictado un acuerdo sancionador en el seno de un procedimiento que la Ley General Tributaria prohibía iniciar, al haberse dejado caducar el procedimiento sancionador inicial que se estaba tramitando en relación con el Impuesto sobre Sociedades del año 2007.

Permítasenos explicarnos, haciendo alusión, en primer lugar, a la normativa legal aplicable y, en segundo lugar, a la actuación procedimental llevada a cabo por la Administración en relación con los procedimientos sancionadores de referencia.

Todo procedimiento administrativo está sometido a ciertas reglas que lo regulan. Y así ocurre también con los procedimientos sancionadores tributarios, respecto de los que la Ley establece minuciosamente cada una de las fases que componen los mismos: iniciación (artículo 209 LGT), instrucción (art. 210 LGT) y terminación (art. 211 LGT). En relación con ésta última fase, el meritado artículo 211 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) establece lo siguiente:

<<Artículo 211. Terminación del procedimiento sancionador en materia tributaria 1. El procedimiento sancionador en materia tributaria terminará mediante resolución o por caducidad.

[. . .]

2. El procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.

[. . .]

3. La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la

persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad.

4. El vencimiento del plazo establecido en el apartado 2 de este artículo sin que se haya notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento.

La declaración de caducidad podrá dictarse de oficio o a instancia del interesado y ordenará e/archivo de las actuaciones. Dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador.> >

Según el citado artículo transcrito, un procedimiento sancionador tributario sólo puede concluir de dos maneras posibles: bien a través de la correspondiente resolución del mismo (acordando la imposición de la sanción correspondiente o, en su caso, la inexistencia de infracción o responsabilidad, tal como reza el apartado 3 del mismo artículo); bien por caducidad, en el caso de que se haya sobrepasado el plazo máximo de 6 meses de duración del procedimiento, sin que se haya notificado resolución expresa.

En este último supuesto, el de la caducidad del procedimiento, la Ley también es clara y contundente, al prohibir expresamente, en el apartado 4 del artículo 211, la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador.

En el caso que nos ocupa, como se ha indicado en el relato fáctico arriba expuesto (y consta en el expediente), resulta probado que en fecha 24 de febrero de 2011 se inició un procedimiento sancionador relativo al Impuesto sobre Sociedades del año 2007, a través de la notificación del acuerdo dual de inicio de dicho procedimiento y de la propuesta sancionadora contenida en el mismo acto, tal como se permite en el caso de la tramitación abreviada de los procedimientos sancionadores.

Atendiendo a lo dispuesto en la LGT, resulta indiscutible, a nuestro parecer, que aquel procedimiento, al no haberse concluido mediante la oportuna resolución (que había de haberse dictado en el plazo de 6 meses desde su inicio, esto es, como muy tarde el 24 de agosto de 2001, caducó una vez transcurrido ese plazo máximo de seis meses previsto para su conclusión. Caducidad que debía haber impedido (y, legalmente, impide) la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador sobre los mismos hechos y por tanto, la imposición de la sanción que ahora se impugna.

Sin embargo, como ya se ha explicado, la Inspección notificó en fecha 18 de febrero de 2013 (más de dos años después de la iniciación del primer procedimiento sancionador)

Esta circunstancia ya fue puesta de manifiesto a la Administración Tributaria en el trámite de alegaciones que se le concedió al obligado tributario con esta nueva propuesta sancionadora de febrero de 2013. Su contestación, más bien escueta, fue la siguiente:

< <Procede aquí contestar a la alegación primera manifestada en su escrito relativa a la solicitud de archivo del presente procedimiento sancionador señalando que este procedimiento se ha iniciado el día 14/02/2013 y de acuerdo con el artículo 211 de la LGT [...] no ha transcurrido el plazo máximo de resolución del procedimiento que sería el día 14/08/2013 por lo que no ha caducado. Pretende el obligado tributario identificar este procedimiento con el iniciado el 24/02/2011 pero como él mismo indica en su escrito el Inspector Jefe ordenó la propuesta sancionadora e incluso señalando ""el resultado de las actuaciones complementarias se recogerá en una NUEVA propuesta de imposición de sanción", resultando en consecuencia obvio que se trata éste de un procedimiento distinto a aquél y por tanto con su propio inicio y plazo de resolución. > >

Es cierto que, en su momento, esta parte alegaba que, puesto que el procedimiento sancionador original se había iniciado en el año 2011, no podía concluirse en el año 2013 por estar caducado. Tal consideración se hacía sobre la hipótesis de que la Administración Tributaria estaba continuando tal primer procedimiento, cosa que no podía hacer.

La Administración, sin embargo, nos aclara en el acuerdo sancionador, que tal acuerdo no corresponde al primer procedimiento (el iniciado el 24/2/2011) sino a un procedimiento sancionador totalmente distinto iniciado en febrero de 2013 (y, por tanto, concluido dentro del plazo de los seis meses desde tal inicio).

Pues bien, incluso aceptando que el acuerdo de imposición de sanción que aquí se impugna correspondiera a un procedimiento distinto del inicial, es evidente que tal procedimiento nunca podría haberse iniciado, por haber caducado el anterior y, por tanto, resultar aplicable la prohibición contenida en el artículo 211.4 de la LGT.

Tal conclusión, obvia y directamente alcanzable de la mera lectura del artículo 211 de la LGT, puede completarse con un breve análisis de la incidencia que, en esta cuestión, pudiera tener el acuerdo de completar actuaciones dictado por el Inspector Jefe en fecha 28 de julio de 2011, al que hace mención el acuerdo sancionador (y en base al cual, aunque no lo dice expresamente, pudiera la Administración entender que tenía derecho a iniciar un nuevo procedimiento sancionador).

Como ya se ha explicado, en fecha 3 de agosto de 2011 la Inspección notificó a la obligada tributaria un "acuerdo por el que se ordena completar las actuaciones practicadas" dictado el 28 de julio anterior. En dicho acuerdo se establece con claridad lo siguiente:

«El artículo 25.5 RGRST establece que en aquellos casos en los que el interesado manifieste su disconformidad a la propuesta de sanción, el órgano competente dictará resolución motivada, sin perjuicio de que previamente pueda ordenar que se completen las actuaciones realizadas. En este caso, de acuerdo con lo establecido en el artículo 24.1 RGRST, concluidas las nuevas actuaciones, deberá formularse una nueva propuesta de imposición de sanción.

Dado que en el procedimiento inspector del que deriva este procedimiento sancionador se ha dejado sin efecto el acta de conformidad formalizada y se ha ordenado la realización de actuaciones complementarias procede, asimismo, dejar sin efecto la propuesta de imposición de sanción y ordenar completar este expediente sancionador [. . .]. El resultado de estas actuaciones complementarias se recogerá en una nueva propuesta de imposición de sanción que será notificada a interesado, concediéndole un plazo de 15 días para la puesta de manifiesto del expediente y para que alegue cuanto considere conveniente. > >

Como se aprecia claramente, la orden del Inspector-Jefe se basa en la posibilidad que los artículos 24.1 y 25.5 del Reglamento Sancionador Tributario (RGRST) otorgan al Inspector-Jefe de la Inspección para que, en el marco de la fase de resolución de un procedimiento sancionador tributario, pueda ordenar al instructor que amplíe o complete el expediente. Tal posibilidad retorna el procedimiento a su fase de instrucción, debiendo el instructor elaborar, en su caso, una nueva propuesta sancionadora.

Sin embargo, tal posibilidad no afecta en modo alguno a la fase de inicio del procedimiento sancionador, por lo que dicho procedimiento, iniciado en su día, sigue su curso, por mucho que se haya retornado de la fase de resolución a la fase de instrucción, con el objeto de realizar actuaciones complementarias. O, dicho de otra manera, el procedimiento ya iniciado no queda anulado por el acuerdo por el que se ordena completar actuaciones, lo que implica que, al mismo, le sigue aplicando el plazo máximo de 6 meses para su conclusión. Y, así, debe concluir por alguna de las dos formas previstas en la LGT: bien por resolución, bien por caducidad.

En nuestro caso, el acuerdo por el que se ordena completar actuaciones, de julio de 2011, no hace más que lo que le permite la norma: remitir de nuevo el expediente a la fase de instrucción. Por eso, no se indica en el mismo que se inicie un nuevo procedimiento, sino que, una vez realizadas las actuaciones adicionales, se elabore una nueva propuesta de imposición de sanción (acto propio de la fase de instrucción). No se trata, por tanto, de un acto de resolución del procedimiento, sino de un acto de ordenación del mismo tendente a su continuación.

Repárese, además, en la incoherencia que supondría pretender que, con este acuerdo del Inspector-Jefe, quedara anulado también el inicio del procedimiento sancionador, pues ello implicaría que el actuario tendría que realizar actuaciones fuera de cualquier procedimiento (ya que no existiría), lo que no es razonable ni querido por la norma.

Así pues, por mucho que se ordenara completar actuaciones por el Inspector-Jefe, el procedimiento sancionador iniciado el 24 de febrero de 2011 seguía abierto y, por tanto, 7 Real Decreto 1063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, debía haberse concluido, mediante resolución, dentro del plazo máximo de 6 meses desde que se produjo su iniciación. Al no haberse hecho así, tal como marca la norma, ese procedimiento caducó, lo que a su vez implicaba la prohibición de iniciar un nuevo procedimiento sancionador.

La Administración Tributaria parece que quiere hacernos creer que el primer procedimiento sancionador se anuló con el acuerdo de completar actuaciones. Sin embargo, como hemos visto, tal visión no se ajusta a la realidad: lo que se hizo fue acordar que se siguiera el procedimiento iniciado, debiendo realizarse, como consecuencia de las nuevas actuaciones, una nueva propuesta sancionadora. Por ello, dicho procedimiento nunca terminó expresamente, y sí lo hizo por el transcurso del tiempo, mediante la caducidad.

El problema de la Administración surge por su costumbre de iniciar los procedimientos sancionadores con anterioridad a que se haya dictado la correspondiente liquidación. Tal práctica, no prohibida por el ordenamiento jurídico, no le exime sin embargo de cumplir con el plazo de seis meses contemplado por la Ley para concluir los procedimientos sancionadores. Así, en el caso que nos ocupa, la Administración Tributaria dejó pasar cinco meses desde que se incoó la primera Acta e inició el "primer" procedimiento sancionador antes de tomar una decisión sobre los mismos. Meses que consumieron una gran parte del plazo máximo del procedimiento sancionador. Pero es que, luego, además, empleó otros 19 meses (¡!;) en resolver el expediente de comprobación.

Tiempo del que no disponía a efectos sancionadores, al concluir su plazo en a finales de agosto de 2011.

Para bien o para mal, la actuación de la Administración está sometida a plazos. Plazos que, si son incumplidos, han de tener las consecuencias establecidas legalmente. Por tanto, la Administración debía haber contado con estos plazos a la hora de tomar sus decisiones, sin que el hecho de que tardara más de año y medio en volver a incoar nuevas Actas le eximiera del cumplimiento de los plazos establecidos en el procedimiento sancionador. Si los plazos se le pasaron fue, entre otras cosas, porque estuvo cinco meses inactiva, tras la firma de las primeras Actas y procedimiento sancionador, antes de tomar una decisión. Inactividad que, evidentemente, sólo a ella le es imputable y, por tanto, sólo ella ha de soportar las consecuencias que de la misma se derivan.

Por tanto, resulta claro que la Administración inició improcedentemente un nuevo procedimiento sancionador en febrero de 2013 al haber caducado el procedimiento iniciado en febrero de 2011 y, en consecuencia, que la sanción impuesta, que a través de la presente reclamación se impugna, es nula de pleno derecho, al ser dictada ignorando total y absolutamente las normas procedimentales que regulan los procedimientos sancionadores en el ámbito tributario.

En relación con lo alegado debe señalarse que el procedimiento sancionador tributario se rige por la regla general del procedimiento separado de los de aplicación de los tributos (Artículo 208 LGT 58/2003).

Señala el Artículo 207 LGT 58/2003 "*Regulación del procedimiento sancionador en materia tributaria*" lo siguiente:

El procedimiento sancionador en materia tributaria se regulará:

- a) Por las normas especiales establecidas en este título y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo.
- b) En su defecto, por las normas reguladoras del procedimiento sancionador en materia administrativa.

El desarrollo reglamentario se Reglamenteo general del régimen sancionador tributario aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre:

Igualmente en el ámbito administrativo común la Ley 30/1992 señala:

Artículo 134. Garantía de procedimiento.

1. El ejercicio de la potestad sancionadora requerirá procedimiento legal o reglamentariamente establecido.
2. Los procedimientos que regulen el ejercicio de la potestad sancionadora deberán establecer la debida separación entre la fase instructora y la sancionadora, encomendándolas a órganos distintos.
3. En ningún caso se podrá imponer una sanción sin que se haya tramitado el necesario procedimiento

De acuerdo con el procedimiento legal y reglamentariamente establecido el procedimiento sancionador en materia tributaria tiene tres fases de inicio (Artículo 209 LGT 58/2003: *Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria*), de tramitación (Artículo 210 LGT 58/2003: *Instrucción del procedimiento sancionador en materia tributaria*) y de terminación (Artículo 211 LGT 58/2003: *Terminación del procedimiento sancionador en materia tributaria*).

En cuanto al inicio se refiere el Artículo 209: "*Iniciación del procedimiento sancionador*" en materia tributaria, dispone por lo que aquí interesa:

1. El procedimiento sancionador en materia tributaria se iniciará siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente.

2. Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.

.....

Y en cuanto a la instrucción dispone el artículo 211.2 y 4 de la LGT:

2. El procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.

(...)

4. El vencimiento del plazo establecido en el apartado 2 de este artículo sin que se haya notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento.

La declaración de caducidad podrá dictarse de oficio o a instancia del interesado y ordenará el archivo de las actuaciones. Dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador.

Por otra parte el artículo 25.5 del RD 2063/2004, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RGRSA): "Especialidades en la tramitación separada de procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de un procedimiento de inspección" dispone:

5. "Si el interesado manifiesta su disconformidad a la propuesta de sanción, el órgano competente para imponer la sanción dictará resolución motivada, sin perjuicio de que previamente pueda ordenar que es amplíen las actuaciones practicadas"

Y por lo que respecta a la terminación del procedimiento dispone el artículo 211.1 de la LGT:

1. El procedimiento sancionador en materia tributaria terminará mediante resolución o por caducidad.

Así las cosas observamos que sólo se prevén dos formas de terminación del procedimiento sancionador en materia tributaria: la resolución o la caducidad, de forma tal que iniciado el procedimiento sancionador el 24-02-2011 no consta resolución que ponga fin al mismo hasta la ahora objeto de recurso de fecha 03-04-2013 notificada el 04-04-2013.

Y es que no puede calificarse como de Resolución que ponga fin al procedimiento el Acuerdo por el que se ordena completar las actuaciones practicadas y a tenor del cual:

*< Dado que en el procedimiento inspector del que se deriva este procedimiento sancionador se ha dejado sin efecto el acta de conformidad formalizada y se ha ordenado la realización de actuaciones complementarias procede, asimismo, dejar sin efecto la propuesta de imposición de sanción y **ordenar completar este expediente sancionador con el objeto de incorporar formalmente al mismo los datos, pruebas o circunstancias que eventualmente deriven de las nuevas actuaciones que se desarrollen en el procedimiento inspector.** El resultado de estas actuaciones complementarias se recogerá en una nueva propuesta de imposición de sanción que será notificada a interesado, concediéndole un plazo de 15 días para la puesta de manifiesto del expedientes y para que alegue cuanto considere conveniente.>*

pues como bien señala el reclamante dicho Acuerdo afecta a lo relativo a la instrucción del procedimiento, no afectando a la iniciación del mismo. Esto es, lo que se deja sin efecto es lo relativo a la tipificación de las

infracciones que se entienden cometidas así como a la cuantificación de la sanción derivada de las mismas pero en ningún caso a la fecha en que se debe entender iniciado el procedimiento sancionador.

Lo anterior sin perjuicio de que es clara la voluntad del legislador de que no pueda existir más de un solo inicio del procedimiento sancionador[4] y de que, como bien dice el reclamante en sus alegaciones:

- Repárese, además, en la incoherencia que supondría pretender que, con este acuerdo del Inspector-Jefe, quedara anulado también el inicio del procedimiento sancionador, pues ello implicaría que el actuario tendría que realizar actuaciones fuera de cualquier procedimiento (ya que no existiría), lo que no es razonable ni querido por la norma.

- (...)

- El problema de la Administración surge por su costumbre de iniciar los procedimientos sancionadores con anterioridad a que se haya dictado la correspondiente liquidación. Tal práctica, no prohibida por el ordenamiento jurídico, no le exime sin embargo de cumplir con el plazo de seis meses contemplado por la Ley para concluir los procedimientos sancionadores

En conclusión, entendemos que iniciado un procedimiento sancionador, realizada un inicio-propuesta de resolución del mismo al Inspector Jefe y ordenado por el éste la realización de actuaciones complementarias, la fecha a tener en cuenta como de inicio del procedimiento es la fecha de notificación de la comunicación de inicio-propuesta de resolución del mismo y no la de la notificación de la nueva propuesta que surja fruto de las actuaciones complementarias realizadas por el instructor del procedimiento.

A las mismas conclusiones llegó este Tribunal Central en su resolución de 19-01-2012.

Así las cosas, resultando evidente que la duración del procedimiento sancionador se ha excedido del plazo máximo de duración de 6 meses establecido en el anteriormente transcrito artículo 211.2 de la LGT, no cabe sino declarar la caducidad del mismo establecida en el apartado 4 del mismo artículo.

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en la reclamación económico administrativa número nº 00/0738/2013, y 00/1877/2013 interpuesta por **EX S.L.**, EN Liquidación

ACUERDA:

ESTIMAR en PARTE la reclamación nº 738/2013 anulando la liquidación recurrida por IS 2007 de fecha 24 de enero de 2013 y ordenando la practica de una nueva liquidación en los términos expuestos en el Fundamento de derecho Tercero y **ESTIMAR** la reclamación nº 1877/2013, en los términos dichos en el último de los Fundamentos Jurídicos de la presente resolución.

[1] 13 de julio de 2011: se notifica su Inclusión Obligatoria en NEO.

[2] Representaciones otorgadas en Modelo normalizado N. Referencia 740.932.G-0001

[3] En resolución de 02-06-2016 este Tribunal Central adoptó el criterio de, en caso de doble notificación, otorgar eficacia jurídica a la segunda, con cita de STS de 12-07-2006 (rec. nº. 5579/2001), STS de 15-11-2012 (rec. nº. 6999/2010) y STSJ-Madrid de 27-09-2012 (rec. nº. 1119/2009).

[4] Se ve claramente de lo dicho en el artículo 211.4 LGT respecto de los procedimientos sancionadores caducados: "Dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.