

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ053671

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia de 7 de febrero de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 4368/2010***SUMARIO:**

Procedimientos tributarios. Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Desarrollo de las actuaciones inspectoras. *Procedimientos que se amplían a conceptos y ejercicios distintos. Documentación. Eficacia interruptiva de sus diligencias.* No se puede acoger el criterio de que en tanto las actuaciones de comprobación e investigación no concluyan, no existe obligación de formalizar las actas mediante las que se regularice la situación tributaria del sujeto pasivo y ello aun cuando los datos obtenidos respecto de un tributo y periodo ya se hubieran obtenido con anterioridad y posteriormente no se hubieran rectificado, siempre que la actuación de comprobación e investigación hubiera proseguido respecto de otros tributos y periodos incluidos en el alcance de la investigación, si se tiene en cuenta que el art. 66.1.a) Ley 230/1963 (LGT) al referirse al carácter interruptivo de las actuaciones administrativas se refiere expresamente a las actuaciones practicadas relativas al «reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del Impuesto devengado por cada hecho imponible». Nada obsta, sino todo lo contrario, a que si se han obtenido de un sujeto pasivo todos los datos necesarios para regularizar su situación tributaria, se extienda la correspondiente acta de inspección, cuando además la Administración considera que aquellos no se van a rectificar en el futuro. El principio de seguridad jurídica, consagrado en el art. 9.3 CE, así lo impone.

En consecuencia, cuando se adoptó en el supuesto de autos el acuerdo de ampliación de actuaciones a la comprobación del concepto «Retenciones a cuenta de los Rendimientos de Capital Mobiliario, 1999» se estaba, en realidad, iniciando un procedimiento de inspección con relación a un concepto y ejercicio diferente, con hecho imponible propio y carente totalmente de significación respecto de un procedimiento inspector cuyo objeto era la base imponible del Impuesto sobre Sociedades 1997. Así, resulta evidente que el acuerdo de ampliación no puede gozar de efecto interruptivo alguno de la prescripción examinada (IS 1997).

PRECEPTOS:

Constitución Española, art. 9.
Ley 230/1963 (LGT), art. 66.1.a).
Ley 1/1998 (LDGC), arts. 23 y 29.
RD 939/1986 (RGIT), art. 31.ter.

PONENTE:

Don Juan Gonzalo Martínez Micó.

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE
Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO
Don MANUEL MARTIN TIMON
Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a siete de Febrero de dos mil catorce.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Sres. Magistrados relacionados al margen, el presente recurso de casación núm. 4368/2010, promovido por la

ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, y en su representación y defensa por el Abogado del Estado, contra la sentencia dictada, con fecha 17 de junio de 2010, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 186/2007, en materia de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1997.

Comparece como parte recurrida la entidad FRANCISCO ROS CASARES S.L. representada por Procuradora y dirigida por Letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 10 de febrero de 2004 se incoa Acta definitiva A-02 nº 70813794 a la entidad HIERROS DE CANARIAS S.A. por el Impuesto sobre Sociedades y ejercicios 1997 y 1998, incrementándose las bases imponibles declaradas en los siguientes conceptos e importes:

1 - Por servicios de "maquila", cuya realidad no se ha probado ante la Inspección, no se consideran deducibles los importes facturados por las siguientes empresas en el ejercicio 1997:

- FERRAMON 15.413.227 ptas.
- PREFECA 29.999.094 "
- ABAL PLANOS 30.014.165 "

2 - De los gastos por "servicios de mediación, asesoramiento técnico, etc." prestados al sujeto pasivo por la Central del Grupo, "Francisco Ros Casares S.A. de Madrid, únicamente se admite como deducible la mitad de su importe, pues "se considera que la cifra computada como gasto de comisión por importe de 3 ptas./Kg es el doble de la pactada en el contrato inicial, y no existen en el grupo ROS CASARES contratos de esta naturaleza de gestión similares para alguna otra de las numerosísimas empresas del grupo".

Se incrementan las bases declaradas por este concepto en:

1997 39.010.500 ptas.
1998 35.956.500 "

Segundo.

El 2 de junio de 2004 se dicta acto de liquidación por el Inspector Regional de la Delegación Especial de Canarias ratificando la cuota impositiva fijada en el acta, de 316.359,07 €, e incrementando ligeramente los intereses de demora que ascienden a 99.252,73 €, lo que totaliza una deuda de 415.611,8 €.

Tercero.

Notificado dicho acuerdo de liquidación el 4 de junio de 2006, con fecha 18 de junio de 2004 se interpone contra el mismo reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Central. Con fecha 1 de octubre de 2004 se notifica la puesta de manifiesto del expediente para alegaciones, presentándose éstas el 19 de octubre de 2004.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 2 marzo de 2007 (R.G. 2807/2004), acordó estimar parcialmente la reclamación anulando la liquidación impugnada debiendo ser sustituida por otra ajustada a lo dicho en el Fundamento de Derecho Cuarto de la resolución.

Cuarto.

Contra la resolución del TEAC de fecha 2 de marzo de 2007, la entidad FRANCISCO ROS CASARES S.L., absorbente de la entidad HIERROS DE CANARIAS S.A., interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional, que fue turnado a la Sección Segunda y resuelto en sentencia de 17 de junio de 2010, cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLO: Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Procuradora D^a M^a Rocío Sampere Meneses en nombre y representación de la entidad Francisco Ros Casares, S.L., absorbente de Hierros de Canarias, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 2 de marzo de 2007 a que las presentes actuaciones se contraen, resolución que anulamos por no ser conforme a derecho, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración, sin expresa imposición de costas".

Quinto.

1. Contra la referida sentencia la Administración General del Estado, y en su representación y defensa el Abogado del Estado, preparó ante el Tribunal "a quo" el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala.

2. Por providencia de 4 de octubre de 2010, con carácter previo a resolver sobre la admisión o inadmisión del recuso, se acordó dar traslado a la parte recurrente, Abogado del Estado, por plazo de diez días, del escrito de personación de la parte recurrida - FRANCISCO ROS CASARES, S.L.-, de fecha 12 de julio de 2010, en el que se oponía a la admisión del recurso interpuesto por el Abogado del Estado, por no reunir, a su juicio, los requisitos exigidos por el art. 89 de la LJCA y por defecto de cuantía .

Evacuado dicho trámite por el Abogado del Estado, la Sección Primera de esta Sala acordó, en auto de 2 de diciembre de 2010 , "declarar la admisión del recurso de casación interpuesto por la Abogada del Estado contra la Sentencia de 17 de junio de 2010 de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda), dictada en el recurso nº 186/2007 , y para su sustanciación remítanse las actuaciones a la Sección Segunda de conformidad con las reglas de reparto de asuntos. Sin costas".

La Sección Primera no apreció la concurrencia de la primera de las causas de inadmisión del recurso de casación --no reunir el escrito de preparación los requisitos exigidos por el artículo 89 de la LJCA -- opuesta por la parte recurrida porque

"La viabilidad formal del escrito de preparación del recurso de casación exige consignar que se han observado los requisitos de forma a que alude el artículo 89.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y aunque tales requisitos no son explícitamente consignados en el mencionado precepto, este Tribunal ha puesto de manifiesto, reiteradamente, la necesidad de hacer constar exclusivamente el carácter recurrible de la resolución que se intenta impugnar, la legitimación de la parte recurrente, el cumplimiento del plazo legalmente fijado para presentar el escrito de preparación y la intención de interponer el recurso de casación contra la sentencia o auto impugnados (por todos, Auto de 5 de febrero de 2001), sin que sea necesaria la cita de los motivos del recurso cuando el objeto de impugnación sea una sentencia de la Audiencia Nacional, que versa necesariamente sobre la aplicación e interpretación de normas de Derecho estatal.

En el presente caso, el Abogado del Estado en su escrito de preparación manifiesta su intención de interponer recurso de casación conforme a los artículos 89 y siguientes de la LRJCA , indica que la sentencia dictada es una de las susceptibles de recurso de casación, conforme al artículo 86 de la Ley Jurisdiccional , habiéndose presentado dicho escrito de preparación en el plazo de 10 días a que alude el artículo 89.1 de la Ley de esta Jurisdicción , por quien ha sido parte en el procedimiento en que se ha dictado la sentencia, ante el Tribunal "a quo" y en virtud de los motivos enumerados en el artículo 88.1 LJCA que seguidamente se relacionan: a) quebrantamiento de las formas esenciales del juicio que rigen los actos y garantías procesales o de las normas reguladoras de la sentencia que causan indefensión a esta parte y b) infracción de las normas del ordenamiento jurídico estatal y de la jurisprudencia que son aplicables para resolver la cuestión objeto de debate.

Por lo expuesto, aún de manera muy sucinta, debe entenderse que en el escrito de preparación del recurso de casación constan todos los requisitos de forma legalmente exigidos, tal y como han sido interpretados por este Tribunal, lo que lleva a la conclusión de que el presente recurso debe ser admitido, de conformidad con lo previsto en el artículo 89.1 de la Ley de esta Jurisdicción (al proceder la sentencia impugnada de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional no es exigible el requisito previsto en el artículo 89.2 LRJCA) por haber sido debidamente preparado. En este mismo sentido, entre otros muchos, los Autos de este Tribunal de 17/01/2008 , recurso 4036/2006, de 16/04/2009 , recurso 3312/2008 y de 15/07/2010 , recurso nº 4950/2009 ".

La misma suerte debe correr la segunda de las causas de inadmisión opuesta por la parte recurrida - defecto de cuantía- teniendo en cuenta que la cuota inicialmente liquidada ascendió a la cantidad de 240.723,05 y que aunque no consta la cuota resultante de la nueva liquidación practicada en ejecución de la resolución del T.E.A.C de fecha 2 de marzo de 2007, sin embargo, teniendo en cuenta los datos obrantes en la referida liquidación, unida al expediente administrativo, y que la única deducción de la base imponible acordada por el referido T.E.A.C ascendió a 234.457,83 euros (Comisión no justificada), razonablemente, el importe de la cuota a liquidar excederá del límite legal de 150.000 euros establecidos para acceder al recurso de casación, resultando revelador a estos efectos, que la cuota estimada por el propio recurrente, en cumplimiento de la resolución del T.E.A.C, la cifrase en la cantidad de 159.000 euros --así lo hizo constar en el PRIMER OTROS SI del escrito de demanda obrante en las actuaciones de instancia"--.

3. Remitidas las actuaciones a esta Sección Segunda y formalizado por la representación procesal de la parte recurrida su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló la audiencia del día 5 de febrero de 2014

para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se impugna, mediante este recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, la sentencia de 17 de junio de 2010 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

La sentencia impugnada estimó el recurso contencioso administrativo interpuesto por "FRANCISCO ROS CASARES, S.L.", contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 2 de marzo de 2007, que estimó en parte la reclamación económico-administrativa promovida por la misma mercantil contra el Acuerdo de liquidación, de fecha 2 de junio de 2004, dictado por Inspector Regional de la Delegación Especial en Canarias de la AEAT, relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1997 y 1998.

La resolución del T.E.A.C no admitió la deducción de la base imponible en lo que atañe a los gastos de "maquila" facturados por Ferramón, Prefecta y Abal Planos y admitió la deducibilidad del incremento de la comisión por importe de 234.457,83 euros, de tal manera que a la base imponible comprobada, que ascendía en pesetas a 795.435,20 euros (132.349.281 pesetas), habrá de restársele, en ejecución de dicha resolución, la cantidad de 234.457,83 euros (39.010.500 pesetas).

El recurrente en la instancia limitó el recurso contencioso administrativo a la liquidación relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1997. La sentencia impugnada declaró prescrito el derecho de la Administración para liquidar el referido ejercicio y anuló la resolución del T.E.A.C referida.

Segundo.

El Abogado formula un único motivo de casación al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por infracción de las normas del Ordenamiento Jurídico y de la jurisprudencia aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate.

Invoca como preceptos infringidos los artículos 66.1.a) de la Ley General Tributaria de 1963, sobre interrupción de la prescripción en el ámbito tributario, 29 de la Ley 1/1998, sobre Derechos y Garantías de los Contribuyentes, sobre plazo y duración de las actuaciones inspectoras, así como el artículo 31 ter. y 31 cuater del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986, en la redacción dada al mismo por el Real Decreto 136/2000. Invoca asimismo la jurisprudencia de esta Sala y en particular la reflejada en la sentencia de 27 de febrero de 2009, recurso de casación 6548/2004.

La explicación que da el Abogado del Estado del motivo del recurso es la siguiente:

La sentencia de instancia aprecia la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria correspondiente al Impuesto de Sociedades, ejercicio 1997, sobre la base de una errónea interpretación de los preceptos legales y reglamentarios anteriormente referidos.

La sentencia de instancia asume una interpretación errónea de dichos preceptos legales y reglamentarios, con arreglo a la cual en el supuesto de procedimientos inspectores referidos a varios tributos y ejercicios sería preciso que todas y cada una de las diligencias del correspondiente procedimiento inspector se refirieran, material y substantivamente hablando, a todos y cada uno de los impuestos y ejercicios considerados, para evitar que se produjera la prescripción del derecho de la Administración a liquidar respecto de cada uno de esos impuestos y ejercicios, por supuesta paralización injustificada del procedimiento inspector, llevando a tal extremo el denominado principio de estanqueidad tributaria que nos coloca ante una situación en la que deviene imposible la tramitación de un procedimiento inspector tendente a la regularización de varios impuestos y ejercicios.

El Tribunal Supremo ha salido al paso de esta errónea interpretación del principio de estanqueidad tributaria en su sentencia de 27 de febrero de 2009, casación nº 6548/2004.

Si examinamos la fundamentación contenida en la sentencia de instancia, podremos comprobar que aunque en un principio se afirma que el acuerdo de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras de 24 de julio de 2002 se circunscribe a las retenciones de los rendimientos de capital mobiliario, ejercicio 1999, dicha afirmación no tiene sustento en el acuerdo de ampliación obrante en el expediente de autos, folios 589 y siguientes, que, como resulta de su propio tenor literal, abarca la totalidad de los impuestos y ejercicios comprendidos en el procedimiento inspector de autos y, en particular, por lo que al procedimiento que nos ocupa se refiere, abarca el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1997, de forma expresa y literal.

De la lectura de los distintos párrafos del Fundamento de Derecho Cuarto de la sentencia de instancia se desprende que, más que un error en la apreciación de la prueba, nos encontramos ante un error de interpretación

jurídica, pues la afirmación inicial de que el acuerdo de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras de 24 de julio de 2002 se circunscribe al concepto de retenciones de los rendimientos de capital mobiliario, ejercicio 1999, descansa en realidad en una errónea interpretación al circunscribir la eficacia del acuerdo de ampliación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector a aquellos concretos y específicos impuestos y ejercicios a los que se referían las diligencias practicadas con posterioridad al mismo.

El Abogado del Estado concluye: ya sea por la vía de corregir el posible error manifiesto padecido en la apreciación de la prueba por parte de la Sentencia de instancia al afirmar que el acuerdo de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras de autos, de 24 de julio de 2002, se circunscribía al concepto retenciones de los rendimientos de capital mobiliario, ejercicio 1999, ya sea por la vía de integrar los hechos probados de autos con la descripción del ámbito del acuerdo de ampliación de actuaciones considerado obrante en el expediente administrativo de autos, sobre la base de su propio tenor literal, esta Sala debe corregir el error padecido por la sentencia de instancia en la interpretación y aplicación de las normas del ordenamiento jurídico y jurisprudencia invocada.

Tercero.

El recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado se limita a impugnar la sentencia de la Sala de la Audiencia Nacional en cuanto a la motivación dada por ésta para estimar el recurso contencioso relativa a las "actuaciones de comprobación" en punto a su duración y subsiguiente efecto de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo según pretendía.

Para ofrecer la interpretación jurídica adecuada a la normativa aplicable se hace necesario detallar los hitos temporales del procedimiento inspector con su propio contenido, ya que de los mismos dependerá el criterio que ésta Sala pueda formarse para su debido enjuiciamiento.

Las fechas de referencia destacables son las siguientes:

-- 25 de julio de 1998

Es el día en que finalizó el plazo para la presentación de la declaración correspondiente al Impuesto sobre Sociedades ejercicio 1997.

-- 17 de julio de 2001

Mediante escrito de la Dependencia de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Canarias se comunica el inicio de actuaciones de comprobación de la mercantil HIERROS CANARIAS S.A. con carácter parcial, referido exclusivamente al Impuesto sobre Sociedades 01/1997 a 12/1999, a fin de comprobar la procedencia de la dotación realizada en los ejercicios 1997, 1998 y 1999 a la Reserva de Inversiones en Canarias.

No se incluye ningún otro concepto tributario.

-- 9 de noviembre de 2001

Se notifica por el Inspector actuado, en Diligencia, la ampliación de las actuaciones respecto del Impuesto sobre Sociedades de 1996 y 1997, que pasarán a tener carácter "general" en vez de parcial "... como erróneamente se notificó inicialmente a las empresas".

-- 4 de junio de 2002

Se comunica a la interesada que --a los efectos previstos en el artículo 22.1 de la Ley 1/1998 (de Derechos y Garantías del Contribuyente) y 33 ter del Reglamento de Inspección--.

"se le da audiencia con carácter previo a la formalización de las actas y se abre plazo para alegaciones en relación con los conceptos contenidos en la denominada "Diligencia Recapitulativa" de 17 de mayo de 2002".

Se dieron así por finalizadas las actuaciones de comprobación del Impuesto sobre Sociedades ejercicio 1997 al dar audiencia previa para alegaciones al Acta.

-- 26 de junio de 2002

Mediante Diligencia de tal fecha se comunica la ampliación de actuaciones inspectoras al concepto: "Retenciones del Capital Mobiliario por el ejercicio de 1999" concepto no presente en la denominada "Diligencia Recapitulativa" a la que se iba a referir la formalización del Acta correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1997.

-- 24 de julio de 2002

La Dependencia de Inspección dicta Acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras en curso por un periodo adicional de doce meses por causa de especial complejidad.

-- 10 de febrero de 2004

Se firma en disconformidad el Acta correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1997 y 1998.

-- 2 de junio de 2004

Se dicta el Acuerdo de liquidación del referido Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1997 y 1998. Se notifica el 4 de junio.

Cuarto.

1. Es de recordar, como dice la sentencia recurrida, que sólo se interrumpe la prescripción por cada hecho imponible, lo que significa que el contenido del acto o diligencia con eficacia interruptiva ha de ser homogéneo con el concepto tributario a que se refiera, así como respecto al periodo o ejercicio. Es decir, habrá que prescindir de aquellos impuestos que vengan referidos a hechos distintos de los regularizados, o a ejercicios diferentes, o a los relativos a circunstancias diferentes para obtener el conocimiento de los datos necesarios para la citada regularización.

No podemos acoger, tampoco, el criterio de que en tanto las actuaciones de comprobación e investigación no concluyan, no existe obligación de formalizar las actas mediante las que se regularice la situación tributaria del sujeto pasivo y ello aun cuando los datos obtenidos respecto de un tributo y periodo ya se hubieran obtenido con anterioridad y posteriormente no se hubieran rectificado, siempre que la actuación de comprobación e investigación hubiera proseguido respecto de otros tributos y periodos incluidos en el alcance de la investigación, si se tiene en cuenta que el artículo 66, 1, a, de la LGT al referirse al carácter interruptivo de las actuaciones administrativas se refiere expresamente a las actuaciones practicadas relativas al "reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del Impuesto devengado por cada hecho imponible".

Nada obsta, sino todo lo contrario, a que si se han obtenido de un sujeto pasivo todos los datos necesarios para regularizar su situación tributaria, se extienda la correspondiente acta de inspección, cuando además la Administración considera que aquellos no se van a rectificar en el futuro. El principio de seguridad jurídica, consagrado en el artículo 9, 3, de la Constitución Española así lo impone.

Tal doctrina resulta perfectamente extrapolable en el caso de autos al acuerdo de 24 de julio de 2002, notificado en la misma fecha, en el que el Inspector Regional procede a la ampliación de las actuaciones inspectoras por otros doce meses y respecto del concepto "Retenciones de los rendimientos de Capital mobiliario, ejercicio 1999", al tratarse de un concepto tributario y ejercicio distinto al examinado --Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1997--.

En efecto, si ya se habían obtenido todos los elementos de juicio para proceder a la formalización de las actuaciones inspectoras por el Impuesto sobre Sociedades de 1997 y se había dado audiencia a la interesada conforme a lo dispuesto en el artículo 22,1, de la Ley 1/98, para que alegase lo que a su derecho conviniera durante 15 días antes de la firma de las actas, (diligencia de 4 de junio de 2002 folios 567 y 568 del expediente), resulta evidente que tal Acuerdo de ampliación no puede gozar de efecto interruptivo alguno de la prescripción examinada (artículo 66,a, de la LGT), siendo prueba de ello el propio acuerdo liquidatorio antes reseñado, que al referirse a las diligencias practicadas después del Acuerdo de ampliación y de su posible eficacia respecto del concepto y ejercicio que nos ocupa --Sociedades ejercicio 1997-- únicamente menciona dos Diligencias del total de las practicadas.

Y examinando ambas Diligencias se observa que se refieren a la comprobación de una deducción por doble deducción por Hierros de Canarias y Hierros Canarias Tenerife S.L. en el ejercicio 2000, periodo distinto al hoy regularizado.

Como esta Sala ha declarado al enjuiciar el artículo 29,1 de la Ley 29/98, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, no hay un derecho incondicionado a prorrogar el plazo de duración de las actuaciones inspectoras sino que, antes al contrario, la regla general viene constituida por el plazo de doce meses y sólo en casos excepcionales, cuando concurren particulares circunstancias que impidan o dificulten la culminación de las actuaciones en el plazo previsto, una vez debidamente acreditadas y razonadas, podrá prolongarse el procedimiento mediante acuerdo motivado.

En la fórmula legal y, de una manera más clara en la reglamentaria, R.D. 136/2000, de 4 de febrero, artículo 31, ter. "sobre ampliación del plazo de actuaciones inspectoras", no basta con la acreditación de que concurre alguna de las circunstancias que hacen posible acordar la prórroga, sino que es preciso relacionar tales circunstancias con las concretas actuaciones inspectoras de que se trate.

En consecuencia, se ha superado el plazo de doce meses previsto en la Ley 1/98, pues ninguna virtualidad interruptiva puede atribuírsele al Acuerdo de ampliación de 24 de julio de 2002.

Ahora bien, superado el plazo máximo de doce meses establecido en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 no determina la caducidad del procedimiento. De la regulación contenida en la Ley 1/98 no cabe deducir la caducidad, ya que el exceso del plazo de doce meses tiene su consecuencia legal propia. Este Tribunal Supremo, en la sentencia de 30 de junio de 2004, recuerda que la Ley 1/1998 "no estableció con carácter general la caducidad de los procedimientos tributarios por paralización e incumplimiento del plazo establecido de resolución", recordando las respectivas previsiones sobre duración máxima de los procedimientos de gestión (artículo 23 de la Ley 1/1998) y de actuaciones de comprobación e investigación (artículo 29). Así, el artículo 29.3 no determina la caducidad, puesto que establece "la interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producidas por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo a que se refiere el

apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones".

En consecuencia, tomando como "dies a quo" el día en que finalizó el plazo para la presentación de la declaración correspondiente al ejercicio 1997, 25 de julio de 1998, y como "dies ad quem" el día en que se notificó la liquidación, 4 de junio de 2004, ha transcurrido con exceso el plazo de cuatro años de prescripción aquí exigible (artículo 64,a, de la LGT , en redacción dada por la Ley 1/98).

Procede, por tanto, declarar que ha prescrito el derecho de la Administración para liquidar el ejercicio 1997, lo que conlleva confirmar la sentencia de instancia.

2. A lo expuesto se añade la falta de eficacia del acuerdo de ampliación al haberse adoptado una vez transcurrido el plazo de doce meses legalmente previsto. En efecto, el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras se produjo fuera del plazo de doce meses, toda vez que el procedimiento de inspección se inició en fecha 17 de julio de 2001 y el acuerdo de ampliación de las actuaciones se adoptó el día 24 de julio de 2002, esto es, con posterioridad a que finalizara el plazo inicial de doce meses.

El acuerdo de ampliación tiene un momento inicial y uno final en que puede adoptarse; el momento inicial no puede ser anterior al transcurso de seis meses desde el inicio de las actuaciones, tal y como determina el artículo 31 ter. 3 del RGIT , añadiendo el citado precepto que "a estos efectos, no se tomarán en consideración las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al interesado que concurren en la actuación", y el momento final en el que puede adoptarse es dentro de los doce meses y ello prescindiendo también de las eventuales dilaciones que se hubieran podido producir, pues tales dilaciones serán apreciadas al término de las actuaciones inspectoras.

En nuestra sentencia de 3 de octubre de 2011 (cas. 1706/2007) se pone de manifiesto que la Inspección debe adoptar el acuerdo de ampliación y practicar la notificación de su decisión antes de que fenezca el plazo inicial de los doce meses de que dispone para finalizar su tarea.

Recientemente, en sentencia de 29 de enero de 2014 (cas. nº 4649/2011) hemos llegado a la conclusión de que el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras ha de producirse con anterioridad a que finalice el plazo inicial de doce meses, sin tener en cuenta las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al contribuyente durante esos doce meses.

3. Con independencia de lo anterior es también un hecho absolutamente claro que cuando se adopta el Acuerdo de ampliación de actuaciones a la comprobación del concepto "Retenciones a cuenta de los Rendimientos de Capital Mobiliario, 1999" se estaba, en realidad, iniciando un procedimiento de inspección con relación a un concepto y ejercicio diferente, con hecho imponible propio y carente totalmente de significación respecto de un procedimiento inspector cuyo objeto es la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Si no hubiera sido un concepto distinto, independiente y nuevo respecto del procedimiento ya iniciado relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1997, no habría sido necesaria la comunicación de su ampliación.

La especificidad o estanqueidad tributaria es indispensable , como advertía nuestra sentencia de 27 de febrero de 2009 (cas. núm. 6548/2004) (invocada por el Abogado del Estado en la interposición del recurso), para la citación o iniciación de actuaciones inspectoras. Las diligencias interruptivas de la prescripción no tienen por qué referirse a todos y cada uno de los conceptos y ejercicios a los que la comprobación inspectora se extiende.

Las diligencias hay que enmarcarlas dentro de una actuación global de comprobación definida en la citación de inicio de aquélla, en cuanto a ejercicios e impuestos.

Como hemos dicho en la sentencia de 18 de junio de 2009 (cas. núm. 3184/2003), el principio de estanqueidad tributaria exige que en la diligencia que se extienda se concrete el impuesto y periodo a que la misma se refiere, ya que el principio de estanqueidad tributaria impide que la eficacia interruptiva de una diligencia referida a un impuesto de un ejercicio sea también efectiva para otros impuestos del mismo ejercicio; con mayor razón tratándose del mismo impuesto referido a distintos ejercicios.

En el caso concreto que nos ocupa, como se desprende de la diligencia de inicio de comprobación, ésta alcanza exclusivamente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1997, debiendo desplegar, por tanto, las diligencias extendidas en la actuación de comprobación sus efectos interruptores de la prescripción en relación tan sólo con tal concepto impositivo y ejercicio.

Las "Retenciones del Capital Mobiliario por el ejercicio 1999" no se incluía en el inicio de las actuaciones de comprobación. Era, por tanto, una diligencia que no podía tener valor interruptivo de la prescripción. Esto es -- como hemos dicho en la setnencia de 17 de marzo de 2008 (cas. núm. 5697/2003)-- una calificación jurídica que se integra en el ámbito de las facultades de revisión del órgano casacional.

4. Cuando el 4 de junio de 2002 la Inspección dio a la entidad Francisco Ros Casares S.L. plazo para alegaciones previas al Acta que se iba a incoar, había finalizado ya el procedimiento de comprobación. El trámite de alegaciones previas es el previsto para la defensa inmediatamente antes de la redacción del Acta e Informe del

actuario cuando hay disconformidad. Evidencia la terminación de las actuaciones antes de la firma del Acta que el Inspector propone.

No carece de trascendencia en este caso que cuando se da audiencia con carácter previo a la formalización del acta, el trámite de audiencia se concede sobre la base de una "Diligencia Recapitulativa" que contenía ya todos los extremos resultantes de las actuaciones a efectos de la propuesta de regularización y dicha Diligencia es de sólo unos días antes. Y cuando finalmente se extiende el Acta del Impuesto sobre Sociedades de 1997 y se adopta el correspondiente Acuerdo liquidatorio, se puede constatar que su contenido no innova ni difiere en nada respecto de lo que se había recapitulado al final de aquellas actuaciones previamente al trámite de audiencia.

Por eso no es admisible que si se inicia un procedimiento de comprobación nuevo, sobre un concepto tributario (y ejercicio) distintos y que en nada afecta a lo que ya se había concluido, se intente extender el efecto interruptivo como se pretende.

En este sentido, lo que se promueve con la ampliación acordada y con posteriores Diligencias, extemporáneas, para intentar mantener interrumpida la prescripción contradice claramente la jurisprudencia de esta Sala cuando --frente a las llamadas en terminología admitida como Diligencias "argucia"-- se exige una "tendencialidad" de las actuaciones al fin propio y singular del procedimiento que se está desarrollando.

Quinto.

La desestimación del recurso lleva aparejada la condena en costas , si bien la Sala, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139.3 de la Ley de la Jurisdicción , limita su importe total a la cifra máxima de 6.000 euros por todos los conceptos.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCION

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 17 de junio de 2010 , con imposición de costas a la parte recurrente con el límite máximo establecido en el último Fundamento de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Rafael Fernandez Montalvo.- Manuel Vicente Garzon Herrero.- Emilio Frias Ponce.- Joaquin Huelin Martinez de Velasco.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Manuel Martin Timon.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

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