

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ054420

**AUDIENCIA NACIONAL***Sentencia de 16 de abril de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 177/2011***SUMARIO:**

**Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Interrupciones y dilaciones. Imputables al contribuyente.** Las únicas dilaciones que son imputables al contribuyente son aquellas de las que éste puede ser responsable, para lo que es necesario que los hechos hayan ocurrido de modo que sólo una conducta diferente del contribuyente hubiera permitido una mayor diligencia en la realización de las actividades de que se trate. Esto no ocurre en casos como el presente, en el que estando una fecha señalada para practicar una diligencia, aquella se demora en unos días pero sin que conste la razón de dicha demora; imputar esa demora injustificada al contribuyente no tiene sentido y, antes al contrario, deberá recaer sobre la Administración una demora en levantar las diligencias cuando no se ha justificado la razón por la que estando prevista una fecha se realiza algunos días después; habría bastado que al inicio de la diligencia se hubiera hecho constar la razón de la demora: incomparecencia del obligado tributario el día inicialmente señalado, retraso solicitado por él, imposibilidad de ambas partes, que era día festivo, ó cualquiera de las múltiples razones que pueden servir para que estando previsto celebrar un acto un día determinado se celebre pocos días después. En consecuencia, resulta que el procedimiento inspector ha durado en este caso más de lo que era exigible en aplicación de los preceptos citados más arriba, lo cual determina que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de dichas actuaciones.

**PRECEPTOS:**

Ley 1/1998 (LDGC), art. 29.3.

**PONENTE:***Don José Guerrero Zaplana.*

Magistrados:

Doña FELISA ATIENZA RODRIGUEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don JESUS CUDERO BLAS  
Don JESUS NICOLAS GARCIA PAREDES  
Don JOSE GUERRERO ZAPLANA

**SENTENCIA**

Madrid, a dieciseis de abril de dos mil catorce.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 177/2011, que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) ha promovido el Procurador Don MARIA JOSE ORBE ZALBA, en nombre y representación de la entidad mercantil COMERCIAL IMPORMOVIL S.A., frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico- Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía litigiosa supera, en cuanto a la liquidación impugnada, la cantidad de 600.000 euros exigidos legalmente para el acceso al recurso de casación; no así en cuanto a la sanción .

Es ponente el Ilmo. Sr. Don JOSE GUERRERO ZAPLANA, quien expresa el criterio de la Sala.

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

Por la mercantil recurrente se interpuso recurso contencioso-administrativo, mediante escrito de 24 de Mayo de 2011, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 7 de Abril de 2011 por la que se confirma la liquidación en relación al impuesto de sociedades correspondiente al ejercicio 2003 por importe de 1.248.392,86 euros en concepto de principal y 358.399,91 euros en concepto de intereses.

### **Segundo.**

En el momento procesal oportuno, la recurrente formalizó la demanda por escrito de 2 de Noviembre de 2011, en que tras alegar los hechos y exponer los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando la estimación del recurso y previos los tramites oportunos dicte sentencia por la que se anule íntegramente la resolución impugnada y la liquidación de la que trae causa.

### **Tercero.**

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito de 2 de Abril de 2012, en el que tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del recurso contencioso- administrativo, por ajustarse a Derecho las resoluciones impugnadas.

### **Cuarto.**

Al no haberse acordado el recibimiento del proceso a prueba y tras evacuar las partes el trámite de conclusiones escritas, la Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del día 10 de Abril como fecha para la votación y fallo de este recurso, día en que, efectivamente, se deliberó, votó y falló.

### **Quinto.**

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia.

## **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

### **Primero.**

Es objeto de este recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 7 de Abril de 2011 por la que se confirma la liquidación en relación al impuesto de sociedades correspondiente al ejercicio 2003 por importe de 1.248.392,86 euros en concepto de principal y 358.399,91 euros en concepto de intereses.

La resolución del TEAC objeto de recurso, en cuanto a la alegación de prescripción entiende correctamente computado los 48 días de dilaciones imputables al recurrente por lo que entiende que la duración total del procedimiento fue de 358 días e inferior, por tanto, al plazo de 12 meses.

En cuanto al fondo entiende que lo que se debate en el presente recurso es si es aplicable a la escisión el régimen previsto en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/95 redactado de acuerdo a lo que señala la Directiva 90/434/CEE.

Tras exponer las exigencias de esta operación así como el concepto de rama de actividad; también se refiere a la exigencia de la preexistencia de la rama de actividad y a la aplicación de lo previsto en el artículo 110.2 de la LIS sobre la exigencia de motivos económicos validos para determinar la aplicación del régimen especial.

Sobre esta base entiende que de acuerdo con el proyecto de escisión que la actividad preponderante de la sociedad es la comercialización de repuestos para automóviles, ésta no es su única actividad y también opera en el sector inmobiliario a través de compraventa de locales de negocio para uso propio y para su explotación mediante alquiler. Según el citado proyecto el sentido de la operación es separar y transmitir una rama de actividad inmobiliaria que realiza la recurrente.

La Inspección ha comprobado que con anterioridad a la escisión la recurrente sólo realizaba la actividad de comercialización de repuestos de automóvil y únicamente tenía alquilado un inmueble mientras que el resto lo utilizaba la propia sociedad extinguida y el personal transferido en fecha posterior al acuerdo de escisión y su categoría no corresponde con la propia de la gestión de inmuebles. No poseen estructura organizada sobre un patrimonio transmitido y, además, empeoraban las condiciones económicas de la escindida en cuanto que debe hacer frente a unos arrendamiento de inmuebles que con anterioridad utilizaba a título de dueño.

Entiende la resolución que no existe motivo económico válido pues en nada afecta o beneficia a la recurrente y que su actividad económica no ha sufrido mejora con motivo de la escisión. Se ha producido una descapitalización que puede debilitar la posición de la entidad.

La parte recurrente, por el contrario, considera que no pueden computarse los 48 días de dilaciones imputables al obligado tributario y ello por las siguientes razones:

- En la primera dilación se han computado 4 días de más (entre el 25 y el 29 de Julio) y en la segunda 7 días de más (entre el 15 y el 22 de Octubre) y ello pues las diligencias en las que se aportó la documentación se levantaron varios días después de las fechas para las que se había realizado la citación.

- Que la documentación debería haberse exhibido en el domicilio del obligado tributario (artículo 174.2 del RGGI) y ello pues se trataba de documentación muy voluminosa y muy difícil de aportar a las Oficinas de la Inspección.

- Que no se incluyó la advertencia de las consecuencias de la falta de aportación de la documentación.

- Que la exigencia del libro de accionistas era innecesaria y era totalmente intrascendente a la hora de realizar la liquidación.

En cuanto al fondo de la cuestión planteada, resulta que no es obligatoria la previa existencia de la rama de actividad y que basta para ello con aplicar la expresión de la ley que habla de que "constituyan ó sean capaces de constituir una rama de actividad"

Entiende que los elementos segregados pueden funcionar autónomamente como rama de actividad

Justifica la escisión en las razones que expone al folio 39 de su demanda: mediante la operación de escisión parcial llevada a cabo pretendió desvincular el riesgo empresarial asociado a los activos fabriles de los elementos inmuebles. Se separa la actividad de comercialización de repuestos de automóvil de la gestión de inmuebles y se lograra evitar interferencias en ambas líneas de negocio mejorando su eficacia del punto de vista comercial, productivo, técnico y administrativo, de tal manera que la actividad inmobiliaria tuviera una gestión especializada que logre economías de escala y aumente su solvencia y potenciación diversificando a su vez los riesgos asociados a los inmuebles.

No se ha variado la cifra del capital social pues la escisión se tradujo en una reducción de las reservas y no del capital de la entidad. Las sociedades escindidas se han quedado con una sola parte de su patrimonio anterior y en eso consiste justamente la escisión parcial: en que una parte de su patrimonio se segrega y otra que permanece siendo receptores de las acciones o participación en la sociedad o sociedades beneficiarios de la escisión y no la propia escindida.

También insiste en que ni existe fraude ni se ha acreditado tal cosa y que la administración en la resolución recurrida parte de la existencia de una presunción de fraude que perjudica a la parte recurrente.

Finalmente, entiende que se debe aplicar el régimen previsto en el artículo 108 de la ley 43/95 que regula el régimen de aportación no dineraria.

## **Segundo.**

Para una mejor comprensión de las cuestiones litigiosas, es conveniente recordar determinados datos de hecho relevantes en relación con las vicisitudes del procedimiento económico-administrativo:

- El inicio de las actuaciones inspectoras se produce en el caso presente con fecha 23 de Junio de 2008. y la notificación de la liquidación se produce con fecha 3 de Agosto de 2009.

- La administración tributaria imputa al recurrente dos periodos de dilaciones: entre el 16 de Julio y el 29 de Julio de 2008 (13 días) y entre el 17 de Septiembre y el 22 de Octubre (35 días).

- La primera dilación se refiere a la demora en la entrega de la documentación requerida en fecha 19 de Junio de 2008 y se computa la dilación desde la primera diligencia posterior a esa petición

La segunda dilación se refiere a la demora en la entrega del libro de accionistas que se reclamó el 12 de Septiembre de 2008 (se computa desde la diligencia siguiente practicada el día 17 de Septiembre).

- Frente a la liquidación se interpuso reclamación económica administrativa que fue rechazada por la resolución que ahora es objeto del presente recurso contencioso administrativo.

## **Tercero.**

En relación a la supuesta prescripción de la facultad de la administración para liquidar la deuda tributaria, resulta básica la aplicación del artículo 29.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, tras señalar que las actuaciones deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las actuaciones inspectoras.

El artículo 150 de la LGT establece que: "1. 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 art. 104 de esta ley".

El artículo 31.bis.2 del Reglamento de Inspección de 1986, incorporado por Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, considera dilaciones imputables al propio obligado tributario, "el retraso por parte de éste en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias formuladas o solicitadas por la inspección",

En el caso presente resulta que la duración total del procedimiento inspector ha sido de 406 días (entre el 23 de Junio de 2008 hasta el 3 de Agosto de 2009) y descontando los 48 días de dilaciones imputables al contribuyente, la administración considera que la duración real ha sido de 358 días por lo que no se ha superado el plazo legal de un año.

La parte recurrente, por el contrario, considera que no debe computarse esos 48 días de dilaciones por diversas razones:

- Se han ampliado los dos periodos de dilaciones en 4 y 7 días que transcurrieron entre que estaba prevista la diligencia para entregar la documentación y la fecha en la que verdaderamente se hizo entrega de la documentación reclamada.

- Que la documentación debía haberse exhibido en el domicilio del contribuyente.

- Que en varias de las diligencias no se incluyó la advertencia de los efectos que podía tener la falta de aportación de documentación en plazo.

- Que la aportación del libro de accionistas era innecesaria y que carece de trascendencia a los efectos de la inspección realizada.

El primer argumento hace referencia al indebido computo de los 4 y 7 días que transcurrieron desde que se había señalado la celebración de las diligencias en que se entregó la documentación y el día en que, finalmente, se practicaron aquellas diligencias: entre el 25 y el 29 de Julio de 2008 y entre el 15 de Octubre y el 22 de Octubre de ese año.

Efectivamente, examinando el expediente resulta lo siguiente:

- En la diligencia fecha 16 de Julio de 2008 se citó a las partes para el día 25 de Julio y, sin que conste razón para ello, se levantó la siguiente diligencia con fecha 29 de Julio. Se produjo aquí una demora de 4 días.

- En la diligencia de fecha 1 de Octubre se citó a las partes para el día 15 de Octubre pero, sin embargo, la siguiente diligencia se levantó el día 22 de Octubre. Aquí hubo una demora de 7 días.

La parte recurrente entiende que si se produjo una demora en dichas diligencias, no le es imputable y que si se hubieran levantado dichas diligencias en el momento señalado, se habrían evitado 11 días de demora con lo que la duración del procedimiento habría sido de 369 días (los 358 días que considera la administración que ha durado el procedimiento mas los 11 días por demoras injustificadas y que, por lo tanto, son imputables a la administración) y se habría excedido el plazo máximo.

Esta Sala se ha pronuncia sobre la cuestión al afirmar en la sentencia correspondiente al recurso 93/2009 que <<No existe ni la más mínima constancia en el expediente de que dicho aplazamiento fuera a causa de petición o falta de comparecencia del contribuyente, habiendo debido el Actuario al levantar la siguiente Diligencia de 2 de enero, hacer constar las razones por las que la comparecencia del representante de la parte no había tenido lugar en la fecha prevista. La falta de acreditación de tal circunstancia no puede utilizarse en beneficio de la Administración>>.

Evidentemente, la únicas dilaciones que son imputables al contribuyente son aquellas de las que este puede ser responsable para lo que es necesario que los hechos hayan ocurrido de modo que solo una conducta diferente del contribuyente hubiera permitido una mayor diligencia en la realización de las actividades de que se trate. Esto no ocurre en casos como el presente en el que estando una fecha señalada para practicar una diligencia, aquella se demora en unos días pero sin que conste la razón de dicha demora; imputar esa demora injustificada al contribuyente no tiene sentido y, antes al contrario, deberá recaer sobre la administración una demora en levantar las diligencias cuando no se ha justificado la razón por la que estando prevista una fecha se realiza algunos días después.

Habría bastado que al inicio de la diligencia se hubiera hecho constar la razón de la demora: incomparecencia del obligado tributario el día inicialmente señalado; retraso solicitado por él; imposibilidad de ambas partes, que era día festivo ó cualquiera de las múltiples razones que pueden servir para que estando previsto celebrar un acto un día determinado se celebre pocos días después.

Por lo tanto, resulta que el procedimiento inspector ha durado mas de lo que era exigible en aplicación de los preceptos citados mas arriba; reiteradamente se ha expuesto por esta Sala que el incumplimiento del plazo

previsto no determina la caducidad de las actuaciones inspectoras, sino que determina, conforme al artículo 29-3 de la referida Ley, que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de dichas actuaciones . (Así lo ha declarado esta Sala en Sentencia de fecha 26 de abril de 2.007, recurso núm. 1089/2003 ó en la sentencia correspondiente al recurso 507/2004).

La sentencia dictada en el el recurso núm. 419/2007 , a cuyos pronunciamientos procede ahora remitirnos por razones de unidad de doctrina y de seguridad jurídica, insiste en que en situaciones como la ahora planteada, no se concluye la caducidad del procedimiento y la liquidación que se dicte será válida siempre que se hayan respetado los plazos de prescripción. En dicha sentencia se declara que:

<<El efecto de la superación de tal plazo durante la vigencia de la Ley 1/1998 y hasta la entrada en vigor de la Ley 58/2003, lo es la no interrupción de la prescripción, pues como establece expresamente el artículo 29 de la citada Ley 1/1998 : "3. La interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producida 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."

Es pues evidente que la consecuencia del incumplimiento de los plazos o paralización por seis meses de actuaciones tiene la consecuencia de no interrumpir la prescripción, pero no de provocar la caducidad>>.

Por lo tanto, como la liquidación objeto de recurso se dicta con fecha 3 de Agosto de 2009 y la anualidad recurrida es la correspondiente al ejercicio 2003, resulta que desde la fecha de presentación de la autoliquidación (25 de Julio de 2004) hasta el momento de la liquidación impugnada (3 de Agosto de 2009) había transcurrido en exceso dicho plazo de cuatro años por lo que debe entenderse prescrito el derecho de la administración a liquidar la deuda tributaria correspondiente a dicho ejercicio, lo que obliga a estimar la anulación pretendida por la parte recurrente sin que sea preciso pronunciarse sobre el resto de argumentos utilizados por la parte recurrente.

#### **Cuarto.**

De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional , vigente al momento de la interposición del presente recurso contencioso administrativo, procede no efectuar expresa imposición a ninguna de las partes.

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY

### **F A L L A M O S**

Que debemos estimar y estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador Don MARIA JOSE ORBE ZALBA, en nombre y representación de la entidad mercantil COMERCIAL IMPORMOVIL S.A. , contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 7 de Abril de 2011 por la que se confirma la liquidación en relación al impuesto de sociedades correspondiente al ejercicio 2003 por importe de 1.248.392,86 euros en concepto de principal y 358.399,91 euros en concepto de intereses, resolución que anulamos; todo ello sin haber lugar a expresa imposición de las costas procesales a ninguna de las partes.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de Julio del Poder Judicial .

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma Ilmo. Sr. D. JOSE GUERRERO ZAPLANA estado celebrando Audiencia Publica la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.