

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ056781

**TRIBUNAL SUPREMO***Sentencia de 29 de octubre de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 4033/2011***SUMARIO:**

**Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por cualquier acción administrativa conducente a la inspección.** *Interrupción de la prescripción de ejercicios incluidos en el procedimiento sobre los que no se realizan actuaciones. Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Interrupciones y dilaciones. Carácter unitario del procedimiento inspector.* Si bien la especificidad o estanqueidad tributaria es indispensable para la citación o iniciación de actuaciones inspectoras, los documentos interruptores de la prescripción no tienen por qué referirse a cada uno de los conceptos inspeccionados, ni tienen que tener tales conceptos un contenido mínimo, ya que el art. 47 RD 939/1986 (RGIT) delimita los supuestos que deberán formalizarse necesariamente en diligencias, pero no limita los casos en que tales documentos pueden utilizarse. En consecuencia, cada diligencia no tiene por qué referirse a todos y cada uno de los ejercicios a los que la comprobación inspectora se extiende, a los Impuestos a los que alcanza o a un tema concreto para que las mismas tengan un carácter interruptivo de la prescripción en cada ejercicio. Las diligencias hay que enmarcarlas dentro de una actuación global de comprobación definida en la citación de inicio de aquella, en cuanto a ejercicios e Impuestos -pudiéndose incluso ampliar o reducir una vez iniciada, como permite el art. 11.5 de la citada norma-, desplegando, por tanto, las diligencias extendidas en la actuación de comprobación sus efectos interruptores de la prescripción en relación con los mismos. [Vid., en el mismo sentido, STS, de 24 de mayo de 2012, recurso n.º 2324/2009 (NFJ048043)]. Voto particular.

**IS. Base imponible. Valoración de las operaciones vinculadas. Métodos de valoración. Precio de mercado del bien.** La fijación del valor de mercado en el modo en que se ha efectuado es conforme a Derecho, pues aun siendo verdad que la mecánica de las operaciones vinculadas exige, normalmente, la comparación de la operación analizada con otra operación semejante, ello no necesariamente debe suceder cuando es posible fijar un precio de mercado de modo automático y éste es distinto del fijado por las partes. En cualquier caso, vista la discordancia de precios y justificada por la Administración la no aceptación del precio inicialmente declarado por las partes, es a quien discrepa de ese hecho a quien corresponde la prueba de la improcedencia de la cuantía fijada por la Administración, prueba que en este caso no se ha efectuado.

**PRECEPTOS:**

RD 939/1986 (RGIT), arts. 11.5 y 47.  
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.

**PONENTE:**

*Don Manuel Vicente Garzón Herrero.*

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 veintinueve de Octubre de dos mil catorce.

VISTO por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el Recurso de Casación interpuesto, de un lado, por CONSTRUCCIONES VERA, S.A., representada por el Procurador D. Antonio Ortega Fuentes, bajo la dirección de Letrado, y de otro, LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y dirigida por el Abogado del Estado, y, estando promovido contra la sentencia de 13 de junio de 2011, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en el Recurso Contencioso Administrativo número 244/2008 ; en cuya casación aparecen como partes recurridas, LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y dirigida por el Abogado del Estado, y de otro, CONSTRUCCIONES VERA, S.A., representada por el Procurador D. Antonio Ortega Fuentes, bajo la dirección de Letrado.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 13 de junio de 2011, y en el recurso antes referenciado, dictó sentencia con la siguiente parte dispositiva: "FALLAMOS: Que estimando en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador Don Miguel Ángel de Cabo Picazo, en nombre y representación de la entidad mercantil CONSTRUCCIONES VERA, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de 29 de mayo de 2008, desestimatoria de las reclamaciones formuladas contra los actos de liquidaciones practicados por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la A.E.A.T. de 5 de septiembre de 2006, en relación con el Impuesto de Sociedades, ejercicios 2000 y 2001, así como contra los acuerdos de 5 de septiembre de 2006, desestimatorios de los respectivos recursos de reposición, debemos declarar y declaramos la nulidad de las mencionadas resoluciones, por ser contrarias al ordenamiento jurídico, en lo que respecta a la liquidación del ejercicio 2000, desestimando las restantes pretensiones esgrimidas, sin que proceda hacer mención especial en relación con las costas procesales devengadas, al no haber méritos para su imposición. " .

### Segundo.

Contra la anterior sentencia, por el Procurador D. Antonio Ortega Fuentes y por el Abogado del Estado se interpone Recurso de Casación.

En primer lugar, el Abogado del Estado interpone el recurso en base a los siguientes motivos: "Primero.- Al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley Jurisdiccional . Invocamos como preceptos infringidos, el artículo 29.3 de la Ley 1/1998 , que aprueba el Estatuto del Contribuyente, en relación con los artículos 64 , 65 y 66 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 y artículos 66 , 67 y 68 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre , en lo menester. Y artículos 31 y 31 bis del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986 , en la redacción dada al mismo por el Real Decreto 136/2000. Segundo.- El siguiente motivo de casación, al amparo del artículo 88.1 d) de la LJCA , por infracción del artículo 49.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986 , en la redacción dada al mismo por el Real Decreto 136/2000. Tercero.- También al amparo del artículo 88.1 d) de la LJCA , por infracción del artículo 49.2 del Reglamento de la Inspección de los Tributos, antes citado.". Termina suplicando de la Sala se case y revoque la sentencia impugnada, declarando conforme a derecho la liquidación girada por el Impuesto de Sociedades, ejercicio 2000.

En segundo lugar, el Procurador D. Miguel Angel De Cabo Picazo (posteriormente sustituido por el Procurador D. Antonio Ortega Fuentes), en nombre y representación de CONSTRUCCIONES VERA, S.A, interpuso Recurso de Casación al amparo de los siguientes motivos: "Primero.- Infracción de lo dispuesto en el artículo 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derecho y Garantías de los Contribuyentes y artículo 60.4 del Reglamento de Inspección . Segundo.- Infracción de lo dispuesto en el artículo 16 del Real Decreto 4/2004 de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades. Tercero.- Infracción de lo dispuesto en el artículo 134.3 de la Ley 58/2003 , General Tributaria.". Termina suplicando de la Sala se case la sentencia impugnada y se declara la anulación de la liquidación girada por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2001.

### Tercero.

Acordado señalar día para el fallo en la presente casación cuando por turno correspondiera, fue fijado a tal fin el día 15 de octubre de 2014, en cuya fecha tuvo lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, Magistrado de la Sala

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **Primero. Antecedentes**

Se impugna, mediante este Recurso de Casación, interpuesto por LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO y por la entidad CONTRUCCIONES VERA, S.A., la sentencia de 13 de junio de 2011 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, por la que se estimó parcialmente el Recurso Contencioso Administrativo número 244/2008 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido iniciado por la entidad CONSTRUCCIONES VERA, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de mayo de 2008, desestimatoria de las reclamaciones formuladas contra las liquidaciones dictadas por el Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la A.E.A.T. de 5 de septiembre de 2006, en relación con el Impuesto de Sociedades, ejercicios 2000 y 2001, así como contra los acuerdos de la misma Dependencia, de 5 de septiembre de 2006, desestimatorios de los respectivos recursos potestativos de reposición.

La sentencia de instancia estimó parcialmente el recurso y pronunció el siguiente fallo: "Que estimando en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador Don Miguel Ángel de Cabo Picazo, en nombre y representación de la entidad mercantil CONSTRUCCIONES VERA, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de mayo de 2008, desestimatoria de las reclamaciones formuladas contra los actos de liquidaciones practicados por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la A.E.A.T. de 5 de septiembre de 2006, en relación con el Impuesto de Sociedades, ejercicios 2000 y 2001, así como contra los acuerdos de 5 de septiembre de 2006, desestimatorios de los respectivos recursos de reposición, debemos declarar y declaramos la nulidad de las mencionadas resoluciones, por ser contrarias al ordenamiento jurídico, en lo que respecta a la liquidación del ejercicio 2000, desestimando las restantes pretensiones esgrimidas, sin que proceda hacer mención especial en relación con las costas procesales devengadas, al no haber méritos para su imposición."

No conformes el Abogado del Estado y la actora con dicha sentencia interponen el Recurso de Casación que decidimos, contra los pronunciamientos de la sentencia que les resultan perjudiciales.

Ello exige que decidamos de modo separado cada uno de los recursos planteados.

### **Segundo. Recurso de casación del abogado del estado**

#### **1º.- MOTIVOS DEL ABOGADO DEL ESTADO**

Primero.

Al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley Jurisdiccional. Invocamos como preceptos infringidos, el artículo 29.3 de la Ley 1/1998, que aprueba el Estatuto del Contribuyente, en relación con los artículos 64, 65 y 66 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 y artículos 66, 67 y 68 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en lo menester. Y artículos 31 y 31 bis del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986, en la redacción dada al mismo por el Real Decreto 136/2000.

Segundo.

El siguiente motivo de casación, al amparo del artículo 88.1 d) de la LJCA, por infracción del artículo 49.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986, en la redacción dada al mismo por el Real Decreto 136/2000.

Tercero.

También al amparo del artículo 88.1 d) de la LJCA, por infracción del artículo 49.2 del Reglamento de la Inspección de los Tributos, antes citado.

#### **2º.- TESIS DE LA SENTENCIA DE INSTANCIA**

##### **2.1.- HECHOS RELEVANTES:**

a) El 18 de octubre de 2005, la mencionada Oficina Técnica de la Agencia Tributaria incoó a la actora actas de disconformidad nº 71073546 y 71073555 por el impuesto y ejercicios antes citados. En las actas se hace constar lo siguiente:

A) La inspección se inició por comunicación notificada el 9 de febrero de 2004, debiendo excluirse del cómputo las siguientes dilaciones imputables al contribuyente:

De 25 de febrero del 29 de septiembre de 2004, no aportación de provisiones.  
De 26 de julio de 2004 a 5 de abril de 2005, no aportación de gastos 1999.  
De 26 de julio de 2004 a 1 de noviembre de 2004, no aportación gastos 2001.  
De 26 de julio de 2004 a 21 de diciembre de 2004, no aportación gastos 2002.  
De 10 de abril de 2005 a 17 de mayo de 2005, solicitud aplazamiento.  
De 19 de agosto de 2005 a 5 de septiembre 2005, solicita aplazamiento.  
De 19 de septiembre de 2005 a 26 de septiembre 2005, ampliación solicitada.  
De 2 de junio 2005 más 15 días, expediente de valoración.

En total, se computan 484 días en dilaciones imputables a la entidad, luego reducidas a 466 días en los acuerdos de liquidación, por no tenerse en cuenta la última de las dilaciones reseñadas, que duraron 18 días.

B) En el curso de las actuaciones de inspección se pusieron de manifiesto los hechos siguientes:

1.- La entidad vendió a VERICE, SA, en escritura de 16 de octubre de 2000, dos parcelas de terreno por un valor contabilizado de 115.000.000 pesetas (691.163,92 euros). También le vendió, en escrituras de 10 de mayo de 2001 y 13 de septiembre de 2001, otras dos parcelas por valores de 426.000.000 pesetas (2.560.311,56 euros) y 92.000.000 pesetas (552.931,14 euros). Asimismo, vendió a BAVIERA GOLF, SA, según consta en escritura pública de 21 de junio de 2001, determinadas parcelas, por un valor contabilizado de 12.000.000 pesetas (72.121,45 euros).

2. El actuario considera preciso ajustar las operaciones entre entidades vinculadas del artículo 16 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, a efectos de determinar la valoración a precio de mercado, lo que arrojó unas valoraciones, fechadas el 29 de julio de 2005, de 217.938.000 pesetas (1.309.833,76 euros), 780.000.000 pesetas (4.687.894,41 euros), 155.000.000 pesetas (931.568,76 euros) y 98.000.000 pesetas (588.991,86 euros), respectivamente, por lo que el actuario propone incrementar las bases imponibles comprobadas, en el ejercicio 2000 en 102.938.000 pesetas (618.669,84 euros); y, en el ejercicio 2001, en 503.000.000 pesetas (3.023.090,89 euros).

b) Presentadas alegaciones por la entidad, el Jefe de la Oficina Técnica dicta liquidación el 4 de abril de 2006, confirmando las actas. La deuda tributaria resultante, en el ejercicio 2000, asciende a 266.853,48 euros, de los que 216.534,44 euros integran la cuota y 50.319,04 euros los intereses de demora; en el ejercicio 2001, una deuda de 1.241.158,95 euros, con 1.058.081,81 euros de cuota y 183.077,14 euros de intereses de demora, acuerdos notificados al obligado tributario el 12 de abril de 2006.

c) Contra las liquidaciones, el 12 de mayo de 2006 se interpusieron recursos de reposición que, en resoluciones de 5 de septiembre de 2006, fueron desestimados. Dichos acuerdos fueron notificados al obligado tributario el 12 de septiembre de 2006.

d) Disconforme con ambos acuerdos, la entidad interpuso sendas reclamaciones ante el Tribunal Económico-Administrativo Central el 9 de octubre de 2006. Formuladas son, en síntesis, las siguientes:

1) La actuación inspectora contraviene art. 31 del Real Decreto 939/1986, Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en cuanto al plazo.

2) De conformidad con el art. 29 de la Ley 1/1998 de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, procede declarar la nulidad de los actos impugnados, al haber caducado el procedimiento inspector.

3) Se ha producido la caducidad del derecho a liquidar al incurrir la Oficina Técnica de Inspección en incumplimiento de un plazo expresamente señalado en el art. 60.4 del Reglamento de Inspección. Las actas se formalizaron el 18 de octubre de 2005, el 4 de noviembre de 2005 se formularon alegaciones y finalmente se confirmaron mediante acuerdos de liquidación notificados el 12 de abril de 2006, fuera del plazo del mes siguiente al término del plazo para tales alegaciones.

4) El procedimiento es contrario al artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, pues no se prueban que el ajuste por vinculación no determine la tributación de una renta superior a la derivada de la operación, pues la Administración se limita a citar la exigencia normativa, sin más argumentación que permita presumir ese exceso de tributación no permitido por la Ley.

5) El valor normal de mercado empleado por la Inspección y confirmado por los actos recurridos no se ha fijado con la debida motivación y adecuación al apartado 3, letra a) del art. 16 del Texto Refundido de 2004. La Administración no acredita que las condiciones de mercado sean distintas de las condiciones pactadas, utilizando para ello los métodos que la Ley le concede, sin que se puedan deducir unas condiciones de mercado distintas de las pactadas en las operaciones de compraventa analizadas.

e) Por resolución de 29 de mayo de 2008, ahora objeto de impugnación jurisdiccional, se desestiman las citadas reclamaciones, confirmando las liquidaciones a que se ha hecho referencia. Dicho acuerdo fue rectificado por otro de 12 de junio de 2008, que añade a los antecedentes de hecho la reseña de que habían comparecido en las reclamaciones las entidades BAVIERA GOLF, S.A. y VERICE, S.A., como titulares de derechos e intereses legítimos afectados por la resolución.

## 2.2.- RAZONAMIENTO DE LA SALA DE INSTANCIA:

"F.J. Tercero.- Como esta Sala ha declarado reiteradamente, la superación del plazo máximo de doce meses establecido en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 no determina per se la caducidad del procedimiento. No cabe deducir, pues, de la regulación contenida en la Ley 1/98, ni de la Ley General Tributaria de 2003, la caducidad propuesta en la demanda, ya que el exceso del plazo de doce meses tiene su consecuencia legal propia, la de la pérdida de efecto interruptivo de la prescripción, siempre que esté anudada a la presencia de determinadas circunstancias concurrentes.

Por otra parte, el exceso temporal mismo podría ser discutido, ya que no resulta patente la superación del plazo, pues aunque las actuaciones comenzaron el 9 de abril de 2004 y finalizaron el 12 de julio de 2006, no es menos cierto que la Inspección refleja la existencia de dilaciones imputables al interesado que deben descontarse del cómputo temporal global, aspecto éste sobre el que la demanda formula objeciones que deben examinarse a los efectos que verdaderamente importan, los de la eventual privación a la Administración del beneficio de la interrupción de la prescripción y la consecuente aparición de ésta ( art. 29.3 de la Ley 1/1998 y 150 LGT 2003 ).

El 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, pues establece que "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".

Si se trata de prescripción, que es un motivo que la parte demandante no alega en su escrito rector con el exigible detalle y rigor técnico, debe tomarse como dies a quo el de la declaración correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2000 y 2001, esto es, el 25 de julio de 2001 y 2002, respectivamente. En suma, ni el exceso sobre el plazo legalmente acotado provoca ipso iure la caducidad del procedimiento ni tampoco la nulidad de las actuaciones, sino que tiene su efecto propio en la ley, la eventualidad de la prescripción que, conforme a su naturaleza, ha de analizarse en relación con cada uno de los singulares periodos regularizados.

F. J. Cuarto.- Cabe resumir lo señalado hasta ahora recordando que no cabe en el procedimiento inspector, como reiteradamente ha señalado el Tribunal Supremo, la caducidad del expediente -que afectaría a la totalidad de la deuda-, ni con carácter general por la superación del plazo global conferido en el art. 29.1 Ley 1/1998 , para la finalización del procedimiento, ni la más específica del artículo 60.4 del RGIT que exige que se dicte el acto liquidatorio en el plazo máximo de un mes desde la expiración del plazo para formular alegaciones al acta de disconformidad, que aquí se ha superado.

La doctrina del Tribunal Supremo, en interés de la ley, cierra el paso al éxito de este motivo, ya que la sentencia 25 de enero de 2005 , dictada en interés de la ley, contiene la siguiente doctrina legal: "en los expedientes instruidos conforme a la normativa anterior a la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, Ley 1/1998 de 26 de febrero, como consecuencia de actas de disconformidad, el transcurso del plazo de un mes, establecido en el artículo 60.4, párrafo primero, del Reglamento General de la Inspección de los Tributos , sin que se hubiera dictado el acto de liquidación, no daba lugar a la caducidad del procedimiento inspector, sin que fuera afectada por dicha circunstancia la validez de tal acto de liquidación, dictado posteriormente".

Por lo demás, que esa doctrina legal se refiera a los procedimientos iniciados antes de la Ley 1/1998 no significa, como esta Sala ha repetido, que los que se incoen con posterioridad se rijan por la norma inversa pues, de una parte, no se prevé el efecto de caducidad en la citada Ley que haga pensar en un cambio legislativo; de otra, que la expresada doctrina legal sólo alude a la situación jurídica que dio lugar al recurso de casación en interés de la Ley, de ahí que la estimación no sea completa, lo que no puede servir de base a la interpretación de que el artículo 60.4 del RGIT , a partir de la Ley 1/1998, hubiera de ser entendido de manera distinta.

F. J. Quinto.- En este caso, la duración total del procedimiento, computado desde la comunicación del acuerdo de iniciación (9 de febrero de 2004) hasta la notificación del acuerdo de liquidación al sujeto pasivo, el 12 de abril de 2006, ha sido de 793 días o, lo que es lo mismo, de dos años, 2 meses y 3 días. Siendo ello así, procede examinar si es correcto el cómputo temporal efectuado por la Administración, que a los 12 meses del procedimiento reglado -que es el establecido por la Ley con carácter general- ha añadido 466 días, analizando las pretendidas dilaciones que se le atribuyen al sujeto pasivo. Si éstas son injustificadas y, por tanto, imputables al contribuyente, no habrá prescripción y será preciso abordar el fondo del asunto. Si las dilaciones son inexistentes o si, habiéndolas, no exceden del plazo de 428 días, que es el exceso temporal aplicado sobre el máximo legal, entonces habría prescrito la deuda tributaria correspondiente al ejercicio 2000, pues el último día de declaración, es el 25 de julio de 2001, que se erige por tanto en dies a quo, en tanto que el dies ad quem sería el ya referido del 12 de abril de 2006, fecha en que quedarían superados los cuatro años, lo que no sucede, en ningún caso, en relación con el ejercicio 2001 también controvertido en este proceso."

### **3º.- DECISIÓN DE LA SALA**

Sobre el problema debatido -incidencia que en el ejercicio liquidado, tienen las actividades procedimentales efectuadas y referidas a otros ejercicios que carecen de conexión con el ejercicio liquidado pero que se integran en un único procedimiento- esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse.

En la sentencia de 24 de mayo de 2012 (Recurso de Casación 2324/2009 ) y las que en ella se citan esta Sala se ha pronunciado en el sentido de afirmar: "«[S]i bien la especificidad o estanqueidad tributaria es indispensable para la citación o iniciación de actuaciones inspectoras, los documentos interruptores de la prescripción no tienen por qué referirse a cada uno de los conceptos inspeccionados, ni tienen que tener tales conceptos un contenido mínimo, ya que el art. 47 del Real Decreto 939/86 delimita los supuestos que deberán formalizarse necesariamente en diligencias, pero no limita los casos en que tales documentos pueden utilizarse. En consecuencia, cada diligencia no tiene por qué referirse a todos y cada uno de los ejercicios a los que la comprobación inspectora se extiende, a los Impuestos a los que alcanza o a un tema concreto para que las mismas tengan un carácter interruptivo de la prescripción en cada ejercicio. 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 (pudiéndose incluso ampliar o reducir una vez iniciada, como permite el art. 11.5 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos ) [...], desplegando, por tanto, las diligencias extendidas en la actuación de comprobación sus efectos interruptores de la prescripción en relación con los mismos.".

El principio de unidad de doctrina obliga a atenerse a lo declarado en las sentencias referidas, lo que comporta la estimación del recurso en el punto analizado.

**Tercero.** *Motivos de casación del recurso de la entidad Construcciones Vera, S.A.*

#### **Primero.**

Infracción de lo dispuesto en el artículo 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derecho y Garantías de los Contribuyentes y artículo 60.4 del Reglamento de Inspección .

#### **Segundo.**

Infracción de lo dispuesto en el artículo 16 del Real Decreto 4/2004 de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades.

#### **Tercero.**

Infracción de lo dispuesto en el artículo 134.3 de la Ley 58/2003 , General Tributaria.

A) Análisis del primero de los motivos de casación alegados sobre la caducidad del expediente:

Conforme se afirma en el fundamento cuarto de la sentencia de instancia, antes transcrito, no es posible la caducidad alegada en los procedimientos en virtud de la sentencia que allí se cita, que ha sido reiteradamente ratificada por este Tribunal sin que sea necesario la cita específica de sentencias de este Tribunal, pues en el punto debatido y ahora analizado la jurisprudencia es reiterada y uniforme.

B) Análisis del segundo de los motivos de casación:

En él sostiene el recurrente que la Administración no se ha atenido al procedimiento de elaboración del valor de mercado que al efecto establece el artículo 16 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio .

En primer lugar, el término "podrá" que estructura el artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo excluye la necesidad de un procedimiento previo para el uso de la facultad que dicho precepto establece y que parece exigir la entidad recurrente. Basta para su procedencia con que la Administración "considere" conveniente abrir el procedimiento a la vista de las circunstancias concurrentes para que esa apertura haya de considerarse conforme a derecho. El recurrente parece exigir que se encuentra acreditada la discordancia entre el precio de la operación y el establecido, cuando es lo cierto que es a es precisamente la finalidad del procedimiento que se inicia.

Ello explica que las alegaciones contra la falta de acreditamiento del diferimiento en la tributación de la operación vinculada, así como de la vinculación de los contratantes no son datos que deben constar en su inicio sino al final del procedimiento. En cualquier caso, es evidente la vinculación entre los contratantes a tenor del artículo 16.2 d) del texto legal citado ; y no menos evidente el diferimiento del tributo que resulta como consecuencia de la liquidación practicada, si se compara con la situación resultante de las declaraciones del recurrente, lo que obliga a entender cumplido el requisito exigido.

Por lo que hace a la valoración del bien ha de observarse que el artículo 16.3 a) del texto antes citado se refiere, en primer término, al precio de mercado del bien o servicio, lo que llevó a cabo el técnico que efectuó la valoración del bien en términos cuya incorrección no ha sido justificada por el recurrente.

En definitiva, entendemos que la fijación del valor de mercado en el modo en que se ha efectuado es conforme a derecho, pues aun siendo verdad que la mecánica de las operaciones vinculadas exige, NORMALMENTE, la comparación de la operación analizada con otra operación semejante, ello no necesariamente debe suceder cuando es posible fijar un precio de mercado de modo automático y este es distinto del fijado por las partes. En cualquier caso, vista la discordancia de precios y justificada por la Administración la no aceptación del precio inicialmente declarado por las partes, es a quien discrepa de ese hecho a quien corresponde la prueba de la improcedencia de la cuantía fijada por la Administración, prueba que en este caso no se ha efectuado.

#### C) Análisis del tercer motivo de casación:

Afirma la parte en este motivo que la resolución impugnada carece de motivación al no haberse producido como consecuencia de un procedimiento destinado al efecto.

Hemos puesto de relieve en el fundamento precedente que el procedimiento correcto de fijación del valor de una operación vinculada puede dar lugar a un valor de mercado para cuya determinación no es necesario acudir a ninguno de los mecanismos que el artículo 16 de la Ley describe siempre que la Administración justifique, prima facie, que la no coincidencia del valor fijado por las partes con el de mercado. Así las cosas, y explicada la discrepancia administrativa con el precio fijado por las partes, corresponde al recurrente acreditar la improcedencia del valor fijado por la Administración, lo que en este caso no ha sucedido.

#### **Cuarto. Costas**

Todo lo razonado comporta la desestimación del Recurso de Casación interpuesto por la entidad Construcciones Vera, S.A. con expresa imposición de las costas causadas a su instancia que no podrán exceder de 8.000 euros, y sin hacer expresa imposición de las mismas en el formulado por la Administración General del Estado, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional .

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey, y por el poder que nos confiere la Constitución Española.

### **FALLAMOS**

**1º.-** Estimar el Recurso de Casación interpuesto por la Administración General del Estado.

**2º.-** Que debemos anular la sentencia de instancia en el pronunciamiento estimatorio de la demanda.

**3º.-** Desestimar el Recurso de Casación interpuesto por la entidad Construcciones Vera, S.A.

**4º.-** Acordamos imponer las costas a la entidad Construcciones Vera, S.A. que no podrán exceder de 8.000 euros. No hacemos imposición de costas del recurso interpuesto por la Administración General del Estado.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Emilio Frias Ponce D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Manuel Martin Timon D. Juan Gonzalo Martinez Mico

*VOTO PARTICULAR Que formula el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero a la sentencia dictada en el recurso de casación número4033/2011*

Suscribo sin reservas lo que la sentencia mayoritaria razona y concluye sobre el Recurso de Casación formulado por la entidad demandante.

Mi discrepancia se centra en el razonamiento y conclusiones que dan lugar a la estimación del Recurso de Casación del Abogado del Estado acerca de las consecuencias que a efecto de interrumpir la prescripción tienen en un ejercicio las actuaciones referidas a otro ejercicio distinto.

Para un análisis de lo sucedido es imprescindible la descripción de los hechos y la determinación del problema.

Los hechos probados no discutidos en esencia, ni siquiera por el Abogado del Estado son los siguientes:

Se iniciaron actuaciones de inspección por el concepto de Impuesto sobre Sociedades por diversos ejercicios entre los que se encontraban el 1999, 2000, 2001 y 2002.

Las actuaciones aquí controvertidas se reducen al ejercicio 2000 y 2001 pues con respecto a los demás las actas fueron de conformidad. Se centran dichas actas en operaciones de venta de ciertos bienes inmuebles por entender que el precio de venta fue superior al pactado.

Las diligencias que la Administración imputa a la recurrente, y que son objeto de controversia son la de 26 de julio de 2004 a 5 de abril de 2005, sobre no aportación de gastos de 1999 y la de 26 de julio de 2004 a 21 de diciembre de 2004 por no aportación de gastos de 2002.

La cuestión litigiosa se centra en decidir si la dilación de 26 de julio de 2004 a 5 de abril de 2005, referida a ejercicio no liquidado, ha de ser excluida del cómputo de las dilaciones imputables al administrado, por no tener nada que ver con el ejercicio y concepto liquidados, o, por el contrario, y como sostiene la Administración, de no hacerlo así se rompe la continencia de la causa que es la tesis sostenida por el Abogado del Estado y la sentencia mayoritaria.

Para resolver el problema planteado es preciso fijar lo que es la acumulación administrativa y lo que no es la acumulación administrativa y si esa concepción tiene alguna especificidad en el ámbito tributario.

#### A) ¿Qué es la acumulación?

Es un expediente mediante el que se resuelven en un único procedimiento diversas actuaciones inspectoras en los supuestos, en que, como el que ahora decidimos, son dirigidas a esclarecer obligaciones tributarias concretas, específicas y determinadas.

Las razones que justifican este mecanismo son de índole económico -ahorro de esfuerzos procedimentales- y de seguridad jurídica, evitando resoluciones contradictorias.

Ello comporta que el acuerdo de acumulación sea un acto de puro trámite, lo que impide su recurribilidad autónoma, y que, como no puede ser de otro modo, no altera la naturaleza jurídica de las obligaciones tributarias que son objeto de las actuaciones inspectoras, ni el procedimiento a seguir para su esclarecimiento.

#### B) Lo que no es la acumulación

Dicho lo que es la acumulación habrá de expresarse lo que no es la acumulación.

Desde luego no es un mecanismo para alterar la naturaleza de las instituciones y más concretamente la "interrupción de la prescripción", que es lo que ahora nos interesa, institución que tiene su regulación en el artículo 66.1 a) de la LGT en el punto debatido.

Pues bien, este precepto exige para la interrupción de la prescripción una actividad administrativa que el precepto describe sobre la obligación tributaria que proceda. No sobre otra distinta que es lo que la posición mayoritaria consagra.

Parece evidente que el procedimiento único no puede desvirtuar la naturaleza individual, específica y propia de cada una de las obligaciones tributarias liquidadas. El procedimiento único no puede disolver todas las obligaciones concretas que en él se deciden. Admitir que cualquier actuación procedimental tiene incidencia en todas las obligaciones tributarias investigadas aunque carezcan de conexión entre ellas, que es lo que aquí sucede, implica aceptar que las actuaciones procedimentales pueden alterar la naturaleza sustantiva de las instituciones.

La peligrosidad de la doctrina mayoritariamente sostenida es evidente. Piénsese en la posibilidad que se ofrece de iniciar sobre un ciudadano actuaciones dirigidas a investigar todas las obligaciones tributarias no



prescritas sobre impuestos directos, indirectos y especiales, y que las actuaciones incidiendo en una obligación tributaria tengan efectos interruptivos sobre todas las demás.

Respecto al artículo 184.1 del Reglamento de 2007 y con independencia de las dudas que me suscita la cobertura legal que el precepto citado tenga, es lo cierto que una cosa es el alcance de una medida procedimental -ampliación del plazo de las actuaciones- que es lo que el precepto contempla, y otra, muy distinta, la modificación en la esencia de la institución de la prescripción que una medida procedimental produzca, que es, precisamente, lo que en este proceso sucede.

Por todo ello considero que el Recurso de Casación del Abogado del Estado debió ser desestimado.

D. Manuel Vicente Garzon Herrero

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, estando constituida la Sala en audiencia pública, de lo que, como Secretaria de la misma 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.