

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ059320

AUDIENCIA NACIONAL*Sentencia 9/2015, de 3 de junio de 2015**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 286/2012***SUMARIO:**

Procedimiento de inspección. Plazo. Ampliación. La entidad alega que la ampliación era innecesaria porque cuando se notificó el acuerdo la Administración tenía perfectamente cuantificada la deuda por el Impuesto sobre Primas de Seguros y el retraso empeoraba su situación por el incremento de los intereses de demora. La Inspección retrasó la liquidación de ese impuesto so pretexto de que la ampliación afectaba a todos los tributos comprobados [Vid., STS, de 13 de diciembre de 2012, recurso nº 987/2010 (NFJ049793)]. En consecuencia, resulta improcedente la ampliación, por lo que no se considera interrumpida la prescripción al haberse superado el plazo de 12 meses.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT) art. 66.

PONENTE:*Don Fernando Román García.*

Magistrados:

Don ANGEL NOVOA FERNANDEZ
Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don FELISA ATIENZA RODRIGUEZ
Don FERNANDO ROMAN GARCIA
Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ
Don TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000286 / 2012

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05866/2012

Demandante: OCASO, S.A., COMPAÑÍA DE SEGUROS Y REASEGUROS

Procurador: ANTONIO RAMÓN RUEDA LÓPEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

SENTENCIA N°:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZÁLEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D^a. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D^a. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a tres de junio de dos mil quince.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 286/2012 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido el Procurador Procurador Don Antonio Ramón Rueda López, en nombre y representación de OCASO, S.A., COMPAÑÍA DE SEGUROS Y REASEGUROS, S.A. frente a la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de Madrid en materia de Impuesto Sobre Sociedades (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho) siendo ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte indicada interpuso, con fecha de 18 de julio 2012 de 2012 el presente recurso contencioso-administrativo que, admitido a trámite y reclamando el expediente administrativo, fue entregado a dicha parte actora para que formalizara la demanda.

Segundo.

En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 17 de enero de 2013, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos administrativos impugnados.

Tercero.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la demanda mediante escrito presentado el 15 de febrero de 2013 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso y la confirmación de la resolución impugnada.

Cuarto.

Habiéndose solicitado el recibimiento a prueba del recurso, las partes, por su orden, han concretado sus posiciones en sendos escritos de conclusiones; quedando los autos pendientes para votación y fallo.

Quinto.

Mediante providencia de esta Sala de fecha 20 de mayo de 2015, se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 21 de mayo de 2015 en el que se deliberó y votó, habiéndose observado en su tramitación las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Es objeto de impugnación en este recurso el acuerdo adoptado por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 26 de abril de 2012, en virtud del cual se desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta por OCASO S.A. COMPAÑÍA DE SEGUROS Y REASEGUROS contra acuerdo de liquidación de la Dependencia de Control Tributario Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, de fecha 6 de abril de 2011, relativo al concepto Impuesto sobre las primas de Seguros, periodos 2005 a 2007.

Segundo.

En la demanda, la parte actora plantea como motivo de impugnación único en contra de la resolución impugnada, la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria por ilicitud de la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras a 21 meses, alegando la innecesariedad de dicho acuerdo y su falta de motivación, señalando como efectos de la improcedencia del acuerdo de ampliación la prescripción de la acción para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la interrupción del devengo de intereses de demora desde la superación del plazo de 12 meses hasta la finalización del procedimiento.

Con base en ello, solicita en el Suplico que se dicte sentencia por la que se declare nula la resolución impugnada y los actos de los que trae causa.

Por su parte, el Abogado del Estado en su contestación a la demanda se opone a las pretensiones de la actora invocando la fundamentación contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de junio de 2012 (RC 6555/2009) y en la sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de febrero de 2011 (recurso 3/2010), argumentando que la ampliación del plazo referido estaba justificada por la especial complejidad del caso, teniendo en cuenta la unidad del procedimiento inspector, así como rechazando que se haya producido infracción de reserva de ley en virtud del artículo 184 del RD 1065/2007. Defiende, además, que el acuerdo de ampliación cumple el requisito de motivación, pudiendo ser completada dicha motivación con la del informe de disconformidad y afirma que después del referido acuerdo se efectuaron comprobaciones en cuanto a las pólizas de seguro.

Por todo ello, solicita que se desestime el recurso y se impongan las costas a la parte actora.

Ambas partes se ratificaron en sus respectivas posiciones en trámite de conclusiones.

Tercero.

Delimitada la cuestión litigiosa, centrada en la concurrencia o no de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, como consecuencia -según la actora- de la improcedencia de la ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras y de la falta de motivación del referido acuerdo ampliatorio, para su resolución debemos partir de los siguientes datos objetivos que constan en el expediente:

1) El comienzo de las actuaciones inspectoras fue notificado a la entidad el 7 de julio de 2009, referido a distintos conceptos impositivos y ejercicios, entre los que se encontraba el Impuesto sobre las Primas de Seguros, periodo del 06/2005 a 12/2007.

2) El 19 de abril de 2010 fue notificada a la entidad la propuesta de ampliación del plazo, formulando aquella alegaciones contra dicha propuesta el 29 de abril de 2010.

3) El 30 de abril de 2010 se comunicó a la entidad el acuerdo de ampliación del plazo por 9 meses adicionales.

4) El 2 de diciembre de 2010 la entidad suscribió acta de disconformidad relativa al Impuesto sobre las Primas de Seguros correspondiente a los ejercicios inspeccionados, emitiéndose Informe ampliatorio.

5) El 6 de abril de 2011 fue notificado el acuerdo de liquidación, conforme a la propuesta prevista en el acta.

Cuarto.

Como recordábamos en nuestra sentencia de 21 de mayo de 2015 (recurso nº 209/2012), en relación con la duración del plazo de las actuaciones inspectoras, su posible ampliación y la motivación que debe contener el acuerdo ampliatorio existe una consolidada doctrina jurisprudencial, manifestada en múltiples sentencias del Tribunal Supremo [pudiéndose citar al respecto, entre otras, las de 12 de marzo de 2015 (RC 4074/2013), 29 de enero de 2014 (RC 4649/2011), 28 de febrero de 2013 (RC 2320/2010), 13 de diciembre de 2012 (RC 987/2010), 12 de julio de 2012 (RC 2825/2010), y 24 de enero de 2011 (RC 5990/2007)] que, resumidamente, podemos enunciar del siguiente modo:

- 1) La regla general es que el plazo de duración de las actuaciones inspectoras no exceda de 12 meses.
- 2) No hay un derecho incondicionado de la Administración a prorrogar la duración de las actuaciones inspectoras: el plazo de 12 meses podrá prolongarse, en casos excepcionales y mediante acuerdo motivado, cuando concurren particulares circunstancias que impidan o dificulten que la culminación de las actuaciones se pueda realizar en el plazo previsto.
- 3) La motivación ha de ser específica, lo que quiere decir que la exigencia de motivación no se limita a la justificación material del factor habilitador de la ampliación, sino que se requiere su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso objeto de comprobación
- 4) Las circunstancias descritas en la Ley y en su Reglamento de aplicación pueden ser o no, según los casos, un dato relevante en función de su influencia en las actuaciones mismas, es decir, no basta con acreditar que concurre alguna de las circunstancias que hacen posible acordar una prórroga, sino que es preciso poner tales circunstancias en relación con las concretas actuaciones inspectoras de que se trate.
- 5) No cabe presumir automáticamente la complejidad de las actuaciones de la concurrencia de alguno de los factores legales: la especial complejidad de las actuaciones puede ponerse de manifiesto ante la concurrencia de alguno de los datos reveladores de esa complejidad que, a título ejemplificativo, se enumeran en el precepto, pero ello no quiere decir que la presencia de alguna de tales circunstancias determine, por sí misma, la complejidad del procedimiento.
- 6) La motivación específica no se queda en una mera exigencia formal de recoger en el acto administrativo, de modo formulario, la indicación de la causa legal en que se ampara dicha ampliación, sino que la norma requiere, además, que la Administración esté materialmente amparada para acordar la ampliación, justificación que sólo se produce válidamente cuando se consignan y razonan fundadamente, aun cuando lo fuera de manera sucinta, los motivos que han impedido razonablemente completar el procedimiento en el plazo regularmente establecido para ello.
- 7) La justificación habrá de evaluar las actuaciones ya emprendidas, las dificultades o resistencias encontradas para su práctica, las diligencias pendientes, la imposibilidad de completar las actuaciones, la previsión del plazo preciso, puesto todo ello en conexión cronológica con el extenso plazo habilitado por la ley, de 12 meses, a fin de descartar que la dificultad para cumplirlo no procediera tanto de la complejidad real de la comprobación como de la deficiente organización administrativa o de una escasa diligencia en el impulso de la actividad de comprobación.
- 8) La justificación, en los términos referidos, debe contenerse en el propio acuerdo de ampliación, sin que quepa a posteriori, ni por los Tribunales Económico-Administrativos, ni en sede judicial, suplir o sustituir dicha justificación, mediante el análisis y delimitación de circunstancias que no se hicieron constar expresamente en el acuerdo de ampliación.

Quinto.

Por lo que se refiere al presente caso, señala la actora, en primer lugar, que la prescripción deriva de la improcedente ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras de 12 a 21 meses.

Alega que el acuerdo ampliatorio era innecesario, porque cuando se notificó el mismo la Administración Tributaria ya tenía perfectamente cuantificada la deuda tributaria por el concepto del Impuesto sobre las Primas de Seguros. En concreto, añade, la propuesta de regularización estaba contenida en la Diligencia nº 5, de 10 de diciembre de 2009 (página 3 de la misma, folio 295 del expediente), donde el importe de la cuota correspondiente es la suma de 144.801,91 euros y 166.015,04 euros, que arroja un importe de 310.816,95 euros, que coincide con el importe al que finalmente ascendió la cuota fijada en el acuerdo liquidatorio.

Por tanto, concluye, resulta evidente que la ampliación del plazo acordada por la Inspección el 30 de abril de 2010 no responde a una necesidad legalmente amparada, ya que a fecha de 10 de diciembre de 2009 la Inspección ya tenía preparada la propuesta de regularización referente a este concepto impositivo, careciendo de sentido retrasar la formalización del acta un año más, hasta el 2 de diciembre de 2010, sobre todo cuando ese retraso empeoraba la situación de la entidad al incrementarse los intereses de demora, que siguieron generándose hasta la fecha del acuerdo de liquidación, el día 6 de abril de 2011.

Frente a ello, la Abogacía del Estado sostiene que debe tenerse en cuenta el principio de unidad del procedimiento y, en cuanto a este concreto aspecto denunciado por la actora, opone que se efectuaron comprobaciones en mayo de 2010 en cuanto a las pólizas de seguro, con posterioridad a la propuesta de ampliación, señalando que es incorrecto pretender " dar por terminada la investigación mientras el procedimiento continúe, porque todavía pueden resultar nuevos datos y el procedimiento de investigación se frustraría por un cierre precipitado basado en lo que en cierto momento del mismo pueda parecer, pese a no haber acabado ".

Ya en conclusiones, la actora reitera su planteamiento, rebatiendo la alegación del Abogado del Estado a este respecto y precisando que las comprobaciones efectuadas con posterioridad a la Diligencia nº 5 se refirieron al Impuesto sobre Sociedades y no al Impuesto sobre Primas de Seguros, sin que la veracidad de esta afirmación pueda verse contradicha por la alusión del Abogado del Estado a que con posterioridad se hicieron

comprobaciones " en cuanto a las pólizas de seguro ", dado que es obvio que, en función de la actividad de la entidad, la Inspección no podía comprobar otra cosa que pólizas de seguro.

Por su parte, el Abogado del Estado insiste en su escrito de conclusiones en las consideraciones expuestas al respecto en el escrito de contestación a la demanda.

Examinadas las posiciones de las partes y analizado el expediente, la Sala no alberga duda alguna de que la razón asiste a la parte actora en esta cuestión.

Es cierto y está acreditado, como afirma la recurrente, que en la fecha de la Diligencia nº 5, 10 de diciembre de 2009, la Inspección ya había obtenido -merced a la actividad desplegada en las Diligencias anteriores- toda la documentación e información que necesitaba para formular la propuesta de regularización referida a este concepto impositivo, esto es, ya había comprobado si las primas cobradas por la entidad en los periodos objeto de comprobación se correspondían con las reflejadas en la contabilidad y, a su vez, con las declaradas en los correlativos modelos del Impuesto sobre las Primas de Seguros y, con base en esa comprobación, pudo preparar la propuesta de regularización referente al concepto impositivo ahora examinado, contenida en la mencionada Diligencia nº 5 (en la que se incluye en la base imponible del IPS el arbitrio de bomberos desde junio de 2005 hasta julio de 2006, puesto que la entidad sólo había incluido dicho arbitrio en sus declaraciones a partir de agosto de 2006). Buena prueba de ello es que esta propuesta fue acogida en el acuerdo liquidatorio (en el que se destaca como única cuestión del expediente la referida al arbitrio de bomberos, siendo idéntica la cuota atribuida a territorio común en la mencionada Diligencia, en el acta y en el acuerdo liquidatorio), lo que pone de manifiesto la innecesidad de la ampliación del plazo en orden a liquidar este concepto impositivo.

Pues bien, siendo esto así, carecía de sentido retrasar el acuerdo liquidatorio en relación a este concepto impositivo so pretexto de que la ampliación del plazo afectaba a todos los tributos, conceptos y periodos examinados, pues, aunque las actuaciones inspectoras se enmarquen en un procedimiento único referido a la totalidad de aquéllos, cuando la comprobación referida a un impuesto ha finalizado, lo procedente es realizar, de forma inmediata, la liquidación del mismo, salvo que existan razones que justifiquen lo contrario (por ejemplo, por la incidencia que pudiera tener en este concepto impositivo la comprobación referida a otro u otros) y cuya concurrencia en este caso no ha sido acreditada.

Esta conclusión es coincidente con la alcanzada en supuestos similares por el Tribunal Supremo, entre los que cabe citar los examinados en las SSTs de 29 de septiembre de 2011 (RC 2355/2009) y de 13 de diciembre de 2012 (RC 987/2010). En esta última, el Tribunal Supremo, afirma que la regla general es que las diligencias extendidas en el curso del procedimiento inspector tengan efectos interruptivos en relación con todos los conceptos, tributos y ejercicios comprendidos en el acuerdo de iniciación, reiterando así, una vez más, el carácter unitario del procedimiento inspector. Pero, haciéndose eco de la consolidada jurisprudencia al respecto, deja a salvo supuestos excepcionales y, tras constatar en el supuesto entonces examinado que a la fecha de la ampliación nada impedía que se hubiera podido levantar acta por el concepto y periodo objeto del pleito, sin necesidad de dilatarla sin motivo alguno en relación con la finalidad de la actividad inspectora desarrollada, concluye afirmando que la ampliación " resultaba de todo punto inútil a los efectos de facilitar o procurar la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades ", doctrina que, en esencia, consideramos de plena aplicación a este caso.

La consecuencia inmediata de lo anterior es que, siendo improcedente la ampliación del plazo en lo que se refiere a este concepto impositivo y habiéndose excedido el plazo ordinario de duración, de 12 meses, no se considera interrumpido -en lo que se refiere a este concepto- el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda mediante la oportuna liquidación [como señala, entre otras muchas, la STS de 24 de enero de 2011 (RC 5990/2007)]. Y, una vez transcurrido el plazo ordinario de 12 meses, para interrumpir el referido plazo de prescripción es preciso un acuerdo formal de reanudación de actuaciones [como establece claramente la STS de 12 de marzo de 2015 (RC 4074/2013)].

Por tanto, tratándose de liquidaciones mensuales, siendo el periodo objeto de comprobación el de junio-2005 a diciembre-2007 y habiéndose notificado el acuerdo liquidatorio el 6 de abril de 2011, en esta última fecha ya estaba prescrito, por el transcurso de 4 años (artículo 66 LGT), el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria de las liquidaciones anteriores al 6 de abril de 2007.

Sin embargo, a este respecto es necesario precisar que, en su reclamación económico-administrativa, la entidad recurrente concretó los efectos de la improcedencia del acuerdo de ampliación del plazo del siguiente modo (según el tenor del Antecedente de Hecho Segundo de la resolución del TEAC): " prescripción del derecho de la Administración a liquidar correspondiente a los periodos comprendidos entre junio 2005 y julio 2006; e interrupción del devengo de intereses de demora " .

Del mismo modo, pese a que en el suplico de la demanda se solicita, genéricamente, que se " dicte sentencia por la que se declare nula, anule o revoque tanto la Resolución del TEAC de 26 de abril de 2012 impugnada, como los actos administrativos de que ésta trae causa ", en el cuerpo de la demanda (página 37) se precisa que la prescripción alegada es la " correspondiente a los periodos mensuales de liquidación comprendidos entre junio de 2005 y julio de 2006 (esto es, la totalidad de la deuda derivada del Acuerdo de Liquidación a que se refiere este escrito) " .

En consecuencia, cabe entender que la pretensión de la parte actora de anulación de la resolución impugnada se refiere, exclusivamente, a los efectos de la misma que se proyectan sobre las liquidaciones comprendidas entre junio de 2005 y julio de 2006, pues de lo contrario, esto es, si aquella pretendiera en sede jurisdiccional proyectar la anulación por prescripción al restante periodo de 2006 y al 2007, además de no ser apreciable dicha prescripción sino hasta el 6 de abril de 2007, como antes dijimos, estaría incurriendo en desviación procesal al exceder la pretensión de la formulada en la vía económico-administrativa. Por otra parte, además, carecería de sentido pretender extender la pretensión de anulación al periodo posterior (agosto de 2006 a diciembre de 2007), dado que la regularización en éste fue de 0 euros.

Sexto.

En consecuencia, al haberse acogido plenamente la pretensión de la parte actora, en virtud de lo expuesto y sin necesidad de analizar los restantes motivos de impugnación esgrimidos por aquella, procede estimar el presente recurso y anular la resolución impugnada y el acto liquidatorio a que aquella se refiere, por ser contrarios a Derecho, en cuanto al periodo comprendido entre junio de 2005 y julio de 2006.

Séptimo.

Conforme a lo previsto en el artículo 139 de la LJCA , pese a estimarse totalmente el recurso, procede imponer a cada parte las costas causadas a su instancia y la mitad de las comunes, dado que puede entenderse de modo razonable que la cuestión de la prescripción en los términos expuestos en esta sentencia podía presentar dudas jurídicas que legitimaban a las partes para la defensa de sus respectivas pretensiones.

EN NO MBRE DE SU MAJESTAD EL REY

LA SALA ACUERDA

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador Don Antonio Ramón Rueda López, en nombre y representación de OCASO, S.A., COMPAÑÍA DE SEGUROS Y REASEGUROS, contra el indicado acuerdo del TEAC de 26 de abril de 2012, anulando la resolución impugnada y el acto liquidatorio a que aquella se refiere, por ser contrarios a Derecho, en cuanto a la liquidación del periodo comprendido entre junio de 2005 y julio de 2006, con imposición a cada parte de las costas causadas a su instancia y la mitad de las comunes.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por la Magistrada Ponente en la misma, Ilmo Sr. D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; 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.