

**BASE DE DATOS [NORMACEF](#)**

Referencia:NFJ062319

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia de 17 de marzo de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1775/2014

**SUMARIO:****Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Ampliación.**

*Motivos. Actuaciones que revistan especial complejidad.* Lo relevante en materia de ampliación del plazo de duración de las actuaciones es su justificación y esta justificación desaparece, como en este caso sucede, cuando hay inacción de la Administración antes y después del acuerdo de ampliación del plazo, y cuando los datos obtenidos se demuestran insuficientes e inidóneos por los propios tribunales económicos-administrativos para los fines liquidatarios pretendidos.

En el supuesto de autos, la motivación acerca de la complejidad del expediente queda desvirtuada, en primer término, por las pocas actuaciones documentadas obrantes en el expediente; en segundo lugar, por los plazos largos de paralización de las actuaciones -cerca de seis meses en dos ocasiones-, y, en último lugar, por la escasa efectividad y eficiencia de las pocas actuaciones practicadas, pues la devolución de actuaciones acordada por el TEAR tiene más que ver con la insuficiencia de datos del expediente que con la falta de motivación, y la del TEAC alude al rechazo de ciertas conclusiones sustantivas obtenidas en el expediente, y, precisamente, derivadas de las actuaciones practicadas.

En conclusión, la inicial hipotética «complejidad» del expediente justificativa de la duración y ampliación del plazo de las actuaciones queda desvirtuada por la realidad de los hechos, pues existen plazos de inacción prolongada carentes de justificación, y, además, los datos obtenidos, conseguidos en las actuaciones, son rechazados por los órganos administrativos. Es decir, ni se justifica la tardanza, ni se comprende la inanidad de los datos obtenidos y que presuntamente justifican la tardanza. Voto particular.

**Procedimiento contencioso-administrativo. Sentencias. Incongruencia.** No se acoge a alegación de incongruencia omisiva en la sentencia de instancia. Voto particular.

[Vid., en el mismo sentido, STS, de 17 de marzo de 2016, recurso n.º 1988/2014 (NFJ062322) y, en sentido contrario, SAN, de 26 de marzo de 2014, recurso n.º 364/2012 (NFJ062320), que se recurre en esta sentencia].

**PRECEPTOS:**

RD 939/1986 (RGIT), art. 60.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 7.Uno.b), 20.Uno.2º y 115.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 54 y 63.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 145, 148 y 239.

**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 diecisiete de Marzo de dos mil dieciséis.

Esta sala ha visto el recurso de casación número 1775/2014, interpuesto por Proyectos Inmobiliarios Ebro, S.L. y Hogares Nuevos Zaragoza, S.L., representadas por la procuradora D.<sup>a</sup> Lidia Leyva Cavero, bajo la dirección de letrado, contra la sentencia de 26 de marzo de 2014, dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, por la que se desestimó el recurso contencioso administrativo número 364/2012, relativo al impuesto sobre el valor añadido. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y dirigida por D. Ignacio Blasco Lozano, abogado del Estado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

La Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictó sentencia con fecha 26 de marzo de 2014, en cuya parte dispositiva se acuerda: «Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de Proyectos Inmobiliarios Ebro, S.L. y Hogares Nuevos Zaragoza, S.L. contra la resolución de 21 de junio de 2012 del Tribunal Económico Administrativo Central a la que la demanda se contrae que declaramos ajustada a Derecho. Las costas se imponen a la parte actora.»

#### **Segundo.**

Contra la anterior sentencia, las entidades Proyectos Inmobiliarios Ebro, S.L. y Hogares Nuevos Zaragoza, S.L. interponen recurso de casación al amparo de los apartados c) y d) del artículo 88 por los siguientes motivos: Primero.- Incongruencia y falta de motivación de la sentencia recurrida. Segundo.- Se vulneran el artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria; el artículo 31 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, Reglamento General de la Inspección de Tributos; el artículo 54.1 e) de la Ley 30/1992; el artículo 9.3 y 103 de la Constitución Española; el artículo 66 y 68.1 a) de la Ley 58/2003, General Tributaria. Se considera vulnerada la doctrina del Tribunal Supremo recogida entre otras muchas sentencias en las siguientes: STS de 11 de febrero de 2002 (rec. 7625/1996), STS de 17 de marzo de 2008 (rec. 5697/2003), STS 13 de noviembre de 2008 (rec. 1618/2005), STS de 26 de noviembre de 2008 (rec. 4079/2006), STS de 22 de diciembre de 2008 (rec. 4080/2006), STS de 6 de abril de 2009 (rec. 1949/2005), STS de 16 de julio de 2009 (rec. 1627/2003), STS de 29 de junio de 2002 (rec. 3676/1997), STS de 28 de abril de 2008 (rec. 7719/2002) y STS de 23 de junio de 2008 (rec. 1514/2003).

Termina suplicando de la sala se case y anule la sentencia recurrida.

#### **Tercero.**

Acordado señalar día para el fallo en la presente casación cuando por turno correspondiera, fue fijado a tal fin el día 23 de febrero de 2016 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 las entidades Proyectos Inmobiliarios Ebro, S.L. y Hogares Nuevos Zaragoza, S.L., representadas por la procuradora D.<sup>a</sup> Lidia Leyva Cavero, la sentencia de 26 de marzo de 2014 de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso administrativo número 364/2012 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido iniciado por quien hoy es recurrente en casación contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 21 de junio de 2012 por la que se acuerda estimar en parte el recurso de alzada formulado contra la resolución acumulada de las reclamaciones económico-administrativas núm. 50/135/06 y 50/137/06 dictada el día 22 de diciembre de 2009 por el TEAR de Aragón e interpuestas contra el acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad de fecha 28 de junio de 2005 dictada por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Aragón y referida al IVA del ejercicio 2000 por importe de 8.319.413,29 € de deuda tributaria y retrotraer el expediente para que se dicte un nuevo acuerdo debidamente motivado.

La sentencia de instancia desestimó el recurso y no conforme con ella la entidad demandante interpone el recurso de casación que decidimos.

Interesa poner de relieve que ya la resolución originara del TEAR acordó la anulación de la resolución impugnada a fin de que se dictara otro (acto) suficientemente motivado. Por su parte el TEAC también estima parcialmente el recurso y acuerda: «El Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, visto el recurso de alzada ordinario interpuesto Proyectos Inmobiliarios Ebro, S.L., con NIF B50455849, y por Hogares Nuevos Zaragoza, S.L., con NIF B50860485, en su calidad de sucesoras (beneficiarias de la escisión) de Hogares Nuevos, S.A., contra la resolución acumulada de las reclamaciones económico administrativas nº 50/135/06 y 50/137/06 dictada el día 22 de diciembre de 2009 por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón, e interpuestas respectivamente por cada una de esas entidades sucesoras, contra el acuerdo de liquidación derivado del Acta de Disconformidad nº A02-71031896 de fecha 28 de junio de 2005, dictada por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Aragón y referida al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2000, por importe de 8.319.413,29 euros de deuda tributaria, ACUERDA estimarlo en parte, en los términos recogidos en el fundamento de derecho sexto de la presente resolución.».

### **Segundo.**

Motivos de casación

El recurso de casación se fundamenta al amparo de los apartados c) y d) del artículo 88 por los siguientes motivos:

#### **Primero.**

Incongruencia y falta de motivación de la sentencia recurrida.

#### **Segundo.**

Se vulneran el artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria; el artículo 31 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, Reglamento General de la Inspección de Tributos; el artículo 54.1 e) de la Ley 30/1992; el artículo 9.3 y 103 de la Constitución Española; el artículo 66 y 68.1 a) de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Se considera vulnerada la doctrina del Tribunal Supremo recogida entre otras muchas sentencias en las siguientes: STS de 11 de febrero de 2002 (rec. 7625/1996), STS de 17 de marzo de 2008 (rec. 5697/2003), STS de 13 de noviembre de 2008 (rec. 1618/2005), STS de 26 de noviembre de 2008 (rec. 4079/2006), STS de 22 de diciembre de 2008 (rec. 4080/2006), STS de 6 de abril de 2009 (rec. 1949/2005), STS de 16 de julio de 2009 (rec. 1627/2003), STS de 29 de junio de 2002 (rec. 3676/1997), STS de 28 de abril de 2008 (rec. 7719/2002) y STS de 23 de junio de 2008 (rec. 1514/2003).

#### **Tercero.**

Examen del segundo motivo de casación. Razón

El escrito de interposición alega, en primer lugar, incongruencia y falta de motivación de la sentencia por no pronunciarse respecto a la falta de título que justifica la liquidación y la existencia de una comprobación inspectora previa que imposibilitaba la que se ha realizado posteriormente y que es objeto de recurso.

De este modo, es evidente que sobre la alegación de prescripción, que es la segunda, no se ha efectuado reproche formal alguno, razón por la que pasamos a examinarla, en primer término, pese a la invocación previa de infracciones formales que normalmente son objeto de examen prioritario.

#### **Cuarto.**

Precisiones complementarias

A la vista de la resolución del TEAC que resultó finalmente confirmada por la sentencia impugnada interesa poner de relieve las razones que motivaron los fallos parcialmente estimatorios del TEAR y del TEAC.

El TEAC para explicar su pronunciamiento se remite al fundamento sexto de su resolución que afirma: «Una vez que este Tribunal ha resuelto las cuestiones de forma que se plantean, procede entrar a conocer sobre las cuestiones de fondo, que consisten en determinar si están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exentas las transmisiones de bienes integrantes del patrimonio de la entidad Hogares Nuevos, S.A. (como entidad escindida) a las entidades Proyectos Inmobiliarios Ebro, S.L. y Hogares Nuevos Zaragoza, S.L. (como entidades beneficiarias de la escisión).

Para la resolución de dicha cuestión resulta necesario partir de la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón objeto de impugnación en la presente instancia. Recoge la resolución de 22 de diciembre de 2009 en su fundamento de derecho Cuarto:

"Cuarto: Por último, en cuanto a la determinación del tratamiento aplicable a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido a la transmisión de cada uno de los bienes integrados en el patrimonio de Z, S.A., debe hacerse una precisión de carácter previo. En el acta de disconformidad que dio lugar a la liquidación impugnada en esta reclamación se afirma:

«La base imponible de la citada transmisión de acuerdo con las reglas del artículo 79 de la Ley 37/1992, será "la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado....", por lo que habida cuenta de los valores de los bienes transmitidos con los que figuraban en el balance de fusión, así como de la descripción que de tales bienes se hace en la escritura de escisión y demás antecedentes que constan en la diligencia de 11 de mayo de 2005, la Base Imponible de la transmisión realizada por Hogares Nuevos, S.A. a Hogares Nuevos Zaragoza, S.L. asciende a 6.113.938.827 pesetas, y la Base Imponible de la transmisión realizada por Hogares Nuevos S.A. a favor de Proyectos Inmobiliarios Ebro, S.L. es de 745.077.452 pesetas. Total incremento de la base imponible en diciembre de 2000: 6.859.016.279 pesetas. El tipo aplicable es el general del 16%».

Por otro lado, en la citada diligencia de 11 de mayo de 2005 se especifican los valores netos contables de los bienes transmitidos por Hogares Nuevos, S.A. a las dos sociedades reclamantes. Según dicha diligencia, los valores de los bienes atribuidos a Hogares Nuevos Zaragoza, S.L., son los siguientes (en pesetas):

Pues bien, la base imponible que se atribuye a las transmisiones de bienes y derechos efectuadas a favor de Proyectos Inmobiliarios Ebro, S.L., coincide con la suma de los valores netos contables que resultan del cuadro transcrito, si se excluyen de él las acciones de Salorino, S.A., los intereses diferidos del leasing y los débitos y créditos. Sin embargo, en cuanto a los bienes y derechos adjudicados a Hogares Nuevos Zaragoza, S.L., la base imponible que se atribuye en el acto de liquidación, coincidente con la reflejada en el acta, es de 6.113.938.827 pts. (36.745.512,4 €). Si se suman los valores de los bienes y derechos comprendidos en el cuadro correspondiente, excluidos créditos y débitos, resulta un total de 3.878.718.625 pts. (23.311.568,43 €). Esta circunstancia, unida a la falta de concreción, tanto en el acta como en el acuerdo de liquidación, de la identificación y características de los bienes transmitidos, hacen que resulte imposible, debido a un defecto en la motivación del acto impugnado, pronunciarse sobre la posibilidad de que alguna o algunas de las transmisiones en cuestión resulten exentas. Por ello, procede anular la liquidación para que sea sustituida por otra suficientemente motivada en cuanto a este extremo.

#### FALLO

Por lo expuesto, este Tribunal, constituido en Pleno y resolviendo en primera instancia en esta vía las presentes reclamaciones económico-administrativas, ACUERDA estimarlas en parte, anulando el acto impugnado para que sea sustituido por otro suficientemente motivado."

De la resolución dictada por el Tribunal Regional se desprende, que el mismo ha considerado que el acuerdo de liquidación impugnado adolece de falta de motivación, que impide al Tribunal pronunciarse sobre la posible aplicación de la exención del artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992 reguladora del IVA. Este defecto de motivación provoca que el Tribunal declare la anulación de la liquidación para que sea sustituida por otra suficientemente motivada.

Una vez determinada la falta de motivación del acto administrativo, debemos analizar las consecuencias jurídicas que ello conlleva. Dicha falta de motivación origina que el acto administrativo haya incurrido en una infracción del ordenamiento jurídico, y, por tanto, el acto dictado sea calificado como anulable, en el sentido expuesto en el artículo 63.1 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, todo ello sin perjuicio de que el órgano inspector pueda subsanar la referida falta de motivación.

Hay que precisar que la falta de motivación es un defecto formal que no puede equipararse a una omisión total del procedimiento establecido para dictar un acto administrativo. Así lo ha dicho este Tribunal en numerosas ocasiones, siguiendo además el criterio mantenido por el Tribunal Supremo (TS) que ha admitido la retroacción de las actuaciones y la posibilidad de realizar nueva valoración motivada en reiteradas Sentencias como las de 4 de octubre de 1995, 12 de febrero de 1996, 25 de abril de 1998 y muy especialmente en la de 29 de diciembre de 1998 en la que se precisa que los actos administrativos de valoración, faltos de motivación, «son anulables, pero la Administración no sólo está facultada para dictar unos nuevos en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que está obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda».

Llegados a este punto conviene recordar lo que a este respecto dispone el artículo 239 de la Ley 58/2003 General Tributaria en su apartado tercero:

"Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal."

En el presente caso, el Tribunal Regional ha apreciado falta de motivación en el acuerdo de liquidación impugnado, por lo que ha determinado la anulación del acto administrativo ordenando la práctica de una nueva liquidación debidamente motivada.

La falta de motivación del acto administrativo determina que no proceda entrar a conocer sobre las cuestiones de fondo que se plantean. El principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos, sobre las cuestiones de fondo, determina que cuando un TEA anula un acto administrativo por estimar existente un defecto formal que invalida el acto y retrotrae las actuaciones ordenando que se dicte un nuevo acuerdo en el que se corrijan los defectos observados, el principio citado impide formular declaraciones de derechos y obligaciones relativas a las cuestiones de fondo. Lo contrario, además de poder incurrir en una intromisión de los órganos económico-administrativos en la competencia atribuida a los órganos gestores, supondría crear una situación de indefensión en el obligado tributario o interesado, con vulneración del ordenamiento, ya que cuando se dicte un nuevo acuerdo de liquidación corrigiendo los defectos observados y el interesado impugnase el nuevo acuerdo, podría negársele arbitrariamente la posibilidad de impugnar las cuestiones de fondo, pues la oficina gestora podría reproducir su pronunciamiento de fondo anterior. Anulado el acto administrativo y la liquidación en él contenida por la existencia de vicios formales generadores de indefensión, carece de competencia el órgano económico-administrativo para pronunciarse sobre las cuestiones de fondo.

En consecuencia, los pronunciamientos efectuados en la resolución impugnada por el Tribunal Regional en relación con cualquiera de las cuestiones de fondo suscitadas, deben entenderse no efectuados. En concreto, el TEAR en el fundamento de derecho segundo de su resolución, se pronuncia expresamente sobre la sujeción al IVA de la escisión total, al no resultar de aplicación el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores en el Impuesto sobre Sociedades, por las razones contenidas en la resolución de las reclamaciones 50/136/06 y 50/138/06, a la que se remite. Dicho pronunciamiento resulta improcedente por las razones señaladas.

Este Tribunal, por tanto, confirma la resolución del Tribunal Regional en la que se aprecia falta de motivación del acuerdo impugnado generadora de indefensión y se ordena la retroacción del expediente para que se dicte un nuevo acuerdo debidamente motivado, si bien debe entenderse no realizado el pronunciamiento contenido en el fundamento segundo de dicha resolución, relativo a la sujeción al IVA de la operación de escisión por no resultar de aplicación el artículo 7.1.b) de la Ley 37/1992 .».

Una importante decisión contiene el fundamento sexto de la resolución transcrita, pues se excluye la sujeción al IVA de la operación de escisión por no resultar de aplicación el artículo 7.1 b) de la Ley 37/92 , de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre).

El alcance de este pronunciamiento es el de que se está en presencia de una anulación de la resolución del TEAR con una doble vertiente. De un lado, y en el ámbito formal, se ratifica el pronunciamiento anulador de orden formal; de otro lado, y desde el punto de vista material, se sostiene que no resulta aplicable el artículo 7.1 b) de la Ley 37/1992 .

#### **Quinto.**

Hechos probados atinentes a la concurrencia de la prescripción

- Las actuaciones inspectoras se inician el 22 de julio de 2004 mediante la correspondiente comunicación de inicio de actuaciones. Es importante llamar la atención sobre el hecho de que la propia comunicación de inicio demuestra que el actuario sabe y conoce que el sujeto pasivo había realizado una operación de escisión, como se deduce del evidente hecho de que ya se cita a las sociedades beneficiarias como sucesoras de la disuelta y escindida HOGARES NUEVOS S.A. Los hechos posteriores ponen de manifiesto de forma evidente, que el motivo principal, casi el único y exclusivo motivo que origina y al que se dedica la comprobación inspectora, pese al carácter general de las actuaciones, es verificar la correcta aplicación del régimen fiscal especial a la escisión realizada por HONUSA.

- El 28 de julio se formaliza la primera diligencia, en la que se limita el actuario, de común acuerdo, a fijar la siguiente visita para el 13 de septiembre en razón del período vacacional del mes de agosto, tanto para la empresa como para el propio actuario.

- El 13 de septiembre, fecha prevista, se formaliza la siguiente diligencia en la que se limita a pedir la documentación contable, y especialmente la escritura y documentación de la escisión.

- El 6 de octubre, se suscribe la tercera diligencia en la que consta la aportación completa por el sujeto pasivo de toda la documentación solicitada.

- Si bien se fija en la diligencia anterior la fecha de la próxima visita para el día 3 de noviembre, dicha fecha es suspendida telefónicamente por el actuario hasta el 9 de marzo en que se formaliza la siguiente diligencia en la que se vuelve a pedir nueva documentación contable.

- El 21 de marzo se formaliza la quinta diligencia en la que se aporta toda la documentación solicitada en la visita anterior.

- Por diligencia de 11 de mayo el actuario hace constar todos los hechos, asientos contables, valoraciones y documentos relativos a la escisión y que son los que servirán ya para fijar las bases y practicar la liquidación que luego se propondrá en las Actas .

- En diligencia de 26 de mayo se propone por el actuario ampliación del plazo de las actuaciones alegando para ello la complejidad de la operación de escisión.

- El 13 de junio se firma la siguiente diligencia en la que se fijan ya conclusiones y se concede al representante del sujeto pasivo la preceptiva audiencia previa para formular alegaciones antes de la firma de las actas.

- El 17 de junio se notifica al sujeto pasivo el acuerdo de ampliación de actuaciones, basado no sólo en la complejidad de la inspección que habían manifestado el actuario, sino además en la necesidad de una valoración de los inmuebles.

- El 28 de junio de 2005, sin variación alguna respecto a los puntos fijados en las diligencias de 11 de mayo y de 13 de junio, se formalizan las correspondientes actas.

- El sujeto pasivo presenta las correspondientes alegaciones en el plazo concedido al efecto, el 15 de julio de 2005.

El inspector jefe y su oficina técnica se tomaron cinco meses para dictar un acto de liquidación.

### **Sexto.**

Decisión de la sala sobre el problema planteado

A) Razones ofrecidas en el expediente para acordar la ampliación del plazo de duración de las actuaciones: «En el acuerdo de ampliación por su parte se señala que "se aprecia concurre en las actuaciones inspectoras la circunstancia de corresponderse con actuaciones que revisten complejidad, toda vez que la entidad participó en varias operaciones de reestructuración empresarial gran cantidad de inmuebles los que constituían las existencias de las entidades escindida, que comporta la complejidad de la comprobación de dichas operaciones como acredita el actuario en su informe.".»

B) Delimitación acerca del alcance de la doctrina de la sala acerca de la cuestión controvertida:

Es evidente que toda la doctrina recaída sobre el punto controvertido es extraordinariamente casuística y ha de ser analizada en concordancia con los hechos que en el expediente concurren. Esto explica que siempre sean determinantes las específicas circunstancias que en el expediente aparecen a efectos de valorar la justificación de la decisión de ampliación del plazo de las actuaciones.

Esto acredita la necesidad de relacionar los hechos atinentes a este punto del debate que hemos expuesto previamente. Nos queda comprobar si la justificación ofrecida en el acto de ampliación se encuentra consagrada por la realidad del expediente.

Entendemos que no es así. La motivación acerca de la complejidad del expediente queda desvirtuada, en primer término, por las pocas actuaciones documentadas obrantes en el expediente; en segundo lugar, por los plazos largos de paralización de las actuaciones -cerca de seis meses en dos ocasiones-, y, en último lugar, por la escasa efectividad y eficiencia de las pocas actuaciones practicadas, pues la devolución de actuaciones acordada por el TEAR tiene más que ver con la insuficiencia de datos del expediente que con la falta de motivación, y la del TEAC alude al rechazo de ciertas conclusiones sustantivas obtenidas en el expediente, y, precisamente, derivadas de las actuaciones practicadas.

En conclusión, la inicial hipotética «complejidad» del expediente justificativa de la duración y ampliación del plazo de las actuaciones queda desvirtuada por la realidad de los hechos, pues existen plazos de inacción prolongada carentes de justificación, y, además, los datos obtenidos, conseguidos en las actuaciones, son rechazados por los órganos administrativos. Es decir, ni se justifica la tardanza, ni se comprende la inanidad de los datos obtenidos y que presuntamente justifican la tardanza.

Lo relevante en materia de ampliación de plazo de duración de actuaciones es su justificación. Esta justificación desaparece, como en este caso sucede, cuando hay inacción de la administración antes y después del acuerdo de ampliación del plazo, y cuando los datos obtenidos se demuestran insuficientes e inidóneos por los propios tribunales económicos-administrativos para los fines liquidatorios pretendidos.

### **Séptimo.**

Costas

Lo razonado comporta estimar el recurso de casación y anular los actos impugnados por haber prescrito el derecho a liquidar por la Administración del Estado y sin hacer expresa imposición de las costas causadas en ambas instancias, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la ley jurisdiccional .

## **FALLAMOS**

Por todo lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey, por la autoridad conferida por la Constitución, esta Sala ha decidido:

1º.- Estimar el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de las entidades Proyectos Inmobiliarios Ebro, S.L. y Hogares Nuevos Zaragoza, S.L.

2º.- Anular la sentencia de 26 de marzo de 2014, dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

3º.- Estimar el recurso contencioso-administrativo número 364/2012.

4º.- Anular los actos impugnados.

5º.- No imposición de las costas procesales ni en la instancia, ni en casación.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndolas saber que contra la misma no cabe recurso.

Insértese en la colección legislativa.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo T R I B U N A L S U P R E M O Sala de lo Contencioso-Administrativo

VOTO PARTICULAR

FECHA:15/03/2016

VOTO PARTICULAR que formula el Magistrado Excmo. Sr. Don. Rafael Fernandez Montalvo, en relación con la Sentencia recaída en el recurso de casación núm. 1775/2014.

Con el mayor respeto y consideración discrepo del criterio de la mayoría por entender que, aunque procedía acoger el primero de los motivos de casación, debería haberse desestimado el recurso contencioso-administrativo en su día interpuesto por las razones que a continuación expongo.

A.- La congruencia de la sentencia, según reiterada jurisprudencia de este Tribunal, exige que se dé una respuesta, estimatoria o desestimatoria, a las pretensiones objeto del proceso. Y aunque no requiere, necesariamente, un examen de los argumentos de la demanda, sí exige, también, que contemple y analice los que sean verdaderos motivos que integran la "causa petendi" de dichas pretensiones.

En el presente caso, en la demanda se solicitaba que se declarase la nulidad de la resolución del TEAC de 21 de junio de 2012, RG 360-2010, así como los actos administrativos anteriores que le dieron lugar.

En dicho escrito, además de en una inapropiada remisión a las alegaciones del escrito al acta inspectora presentado el 15 de marzo de 2006 y al escrito de alegaciones formulado el 15 de marzo de 2006 ante el TEAR de Aragón (cuestión de fondo, primera), los motivos que sustentaba la pretensión anulatoria eran: prescripción (cuestión de fondo segunda y tercera); carencia de título para la exigencia de la deuda tributaria de "HOGARES NUEVOS S.A." a las beneficiarias de la escisión y [de] procedimiento para su exigibilidad (cuestión de fondo cuarta); existencia de comprobación inspectora previa por el IVA, ejercicio 2000 (cuestión de fondo cuarta); y "Fondo del asunto. Aplicación del régimen especial de fusión y escisión a la escisión- liquidación realizada por HOGARES NUEVOS, S.A."(cuestión de fondo sexta).

La sentencia de instancia desestima la pretensión formulada, pero lo hace exclusivamente sobre la base del rechazo de la prescripción; y no puede considerarse válida la explicación que parece dar al silencio sobre los restantes motivos. En efecto, la anulación del acto administrativo, acordada por el Tribunal Económico-Administrativo, por falta de motivación no excluía que el Tribunal de instancia examinara los motivos de fondo alegados por la demandante, que de prosperar impedirían la reiteración de dicho acto.

En consecuencia, procedía estimar el primero de los motivos de casación apreciando incongruencia omisiva en la sentencia recurrida, y, de conformidad con lo establecido en el artículo 95.2.c) LJCA , hemos de decidir lo que corresponda dentro de los términos en que aparece planteado el debate.

B.- La prescripción del derecho a liquidar de la Administración tributaria fue ampliamente alegada en la demanda y constituye también el contenido del segundo motivo de casación en el que se alega la infracción de los artículos 150 LGT y 31 del RGIT , artículo 54.e) Ley 30/1992 (LRJ y PAC) y artículos 9 y 103 de la Constitución .

Argumenta la recurrente que el 16 de diciembre de 2005 y el 20 de diciembre de 2005, fechas de la notificación respectiva a HOGARES NUEVOS ZARAGOZA S.L. y PROYECTOS INMOBILIARIOS EBOR S.L. de la liquidación por IVA, ejercicio 2000, estaba prescrito el derecho de la Administración a liquidar dicho impuesto a no ser por la interrupción que, "en principio", supuso la comunicación de inicio y posterior desarrollo de las actuaciones de comprobación inspectora. Pero, según dicha parte, no se produjo tal interrupción porque la Inspección incumplió el límite de duración máxima de las actuaciones inspectoras, legalmente fijado en doce meses, al resultar improcedente el acto de ampliación de actuaciones dictado con fecha 9 de junio de 2005.

En síntesis, se afirma que dicho acuerdo era improcedente porque no existían en el procedimiento circunstancias que supusieran especial complejidad en la comprobación inspectora y, además, carecía de la necesaria motivación.

El motivo, así planteado, no debería ser acogido.

En primer lugar, la solicitud que realiza el actuario al Inspector Regional de la Delegación Especial de Aragón, de fecha 23 de mayo de 2005 y el acuerdo de ampliación del plazo, de 9 de junio de 2005, dan a conocer

las razones que justifican la decisión: la especial complejidad derivada de la gran cantidad de inmuebles que constituían las existencias de la entidad Hogares Nuevos S.A y la existencia de un proceso de escisión total con traspaso en bloque de su patrimonio por parte de la sociedad escindida a sus dos únicos socios Hogares Nuevos Zaragoza S.A. y a Polígono Industrial Ebro S.L. (Proyectos Inmobiliarios Ebro S.L.).

Por otra parte Proyectos Inmobiliarios Ebro S.L. había participado en una operación respecto de la cual había sido acordada la incoación de un procedimiento especial para la declaración de fraude de ley tributaria.

En segundo lugar, dichas razones muestran la evidencia de la singular complejidad que justifica la ampliación prevista en el artículo 150 LGT porque, en abstracto, se corresponden con el concepto jurídico indeterminado habilitante de la prórroga, y porque están proyectadas con las circunstancias de las concretas actuaciones inspectoras que se desarrollaban. Esto es, por una parte la complejidad derivada de la escisión y número de bienes transmitidos, y, por otra la existencia del procedimiento especial exigido para apreciar la existencia de fraude de ley tributaria.

C.- Respecto de la carencia de título jurídico para la exigencia de la deuda tributaria, la recurrente, en su demanda, se remitía a las alegaciones formuladas en la vía administrativa obrantes en el expediente, tanto de gestión como de revisión, y señalaba que las afirmaciones de ambos Tribunales Económico-Administrativos, Regional y Central resultaban absolutamente inaceptables.

Sin embargo, a mi entender, existía el debatido título derivado de la extinción de la persona jurídica y subrogación en los derechos y obligaciones de la entidad extinguida, por lo que siendo objeto de comprobación la operación de escisión de la entidad HOGARES NUEVOS S.A. y habiéndose extinguido ésta como consecuencia de la operación de escisión total, y careciendo, por tanto, de personalidad jurídica, la deuda tributaria derivada de la regularización inspectora debía ser atribuida, como sucesoras universales a la sociedades beneficiarias, no siendo necesario una declaración formal previa de responsabilidad mercantil a dichas entidades para la atribución de su condición de deudoras tributarias. Se trata de una condición que se adquiere "ex lege", sin un preciso acto de derivación de responsabilidad. Bastaba, en consecuencia, con la constatación de que la sucesión a título universal se había producido en el momento del inicio de las actuaciones para citar a las sucesoras y practicar la liquidación a su cargo.

D.- En la demanda, sobre la existencia de comprobación inspectora previa por IVA, ejercicio 2000, se argumentaba en los siguientes términos: "Tal y como hemos venido alegando reiteradamente en las distintas instancias frente a las que hemos recurrido a lo largo del presente expediente, la comprobación inspectora iniciada a HONUSA el 27/03/2001 en relación al IVA ejercicio 2000, que finalizó con el acuerdo de devolución de la cantidad solicitada, impedía se iniciara con fecha 21/07/2004 (tal y como así ocurrió), nueva comprobación inspectora por ese mismo concepto tributario y ejercicio" (sic).

Pero, como advierte, en su resolución, el TEAC, las actuaciones de las que hay constancia en el expediente se refieren a la comprobación de los libros registros de IVA y de los justificantes de las anotaciones en ellos efectuadas, que dieron como resultado la devolución de la cantidad solicitada por la entidad en los términos que establece el artículo 115 de la Ley 37/1992, reguladora del IVA, sin que conste en el expediente ninguna otra actuación llevada a cabo por la Administración. Y de ser así, ha de entenderse que se trataba de unas meras actuaciones parciales limitadas a la comprobación de obligaciones formales del contribuyente en relación con el IVA del ejercicio 2000. Es decir, se trataba de un examen de las anotaciones efectuadas en los registros de carácter fiscal con el objeto de constatar que los datos declarados coincidían con los registrados.

Por consiguiente, de conformidad con los artículos 145 y 148 LGT, los efectos preclusivos de las actuaciones previas no alcanzaban a la ulterior comprobación de la situación tributaria de la entidad y consecuente regularización, porque la mera comprobación de los requisitos formales no impide la actuación inspectora respecto de los elementos de la obligación tributaria no incluidos en aquella.

E.- Sobre el fondo del asunto, la recurrente encabezaba su alegación, en la demanda, con la rúbrica, aplicación del régimen especial de fusiones y escisiones a la escisión-liquidación realizada por HOGARES NUEVOS, S.A. Y señalaba que el TEAR de Aragón, en su resolución de 22 de diciembre de 2009 nº de reclamación 50/135/06 y 50/137/06, acumuladas, acordó anular el acto de liquidación correspondiente al IVA, ejercicio 2000, ordenando fuera sustituido por otro suficientemente motivado.

Por ello, en el escrito de formalización del recurso de casación, se alude a las otras tres cuestiones procedimentales que quedaron sin respuestas en la sentencia; y es que sobre la cuestión de fondo, si están sujetas al IVA y no exentas las transmisiones de bienes integrantes del patrimonio de la entidad HOGARES NUEVOS S.A. (como entidad escindida) a las entidades PROYECTOS INMOBILIARIOS EBRO S.L. Y HOGARES NUEVOS ZARAGOZA S.L., por la falta de motivación de la liquidación no se han podido pronunciar ninguna de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos que se revisan.

Así, la del TEAR de Aragón, en su resolución de 22 de diciembre de 2009 señala que los defectos apreciados en la suma de los valores de los bienes y derechos comprendidos en el cuadro de la correspondiente diligencia y "la falta de concreción, tanto en el acta como en el acuerdo de liquidación, de la identificación y características de los bienes transmitidos, hacen que resulte imposible, debido a un defecto en la motivación del

acto impugnado, pronunciarse sobre la posibilidad de que alguna o algunas de las transmisiones en cuestión resulten exentas".

Esta misma circunstancia impidió al TEAR pronunciarse sobre la cuestión fondo, e impediría también a la Sala decidir, con las debidas garantías, sobre la precedencia o no de la debatida exención sin conocer la eventual liquidación que, en su caso, se practique con la motivación que la fundamenta.

Rafael Fernandez Montalvo

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Manuel Vicente Garzon Herrero, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la secretaria. 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.