

BASE DE DATOS [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ062977

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia 1231/2016, de 31 de mayo de 2016**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 58/2015***SUMARIO:**

Deuda tributaria. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por actuación del obligado tributario conducente a la liquidación. Es cierto que las solicitudes de rectificación de autoliquidación con petición de devolución de ingresos no se citan como tales por el art. 68.1 Ley 58/2003 (LGT) entre las causas de interrupción de la prescripción del derecho a liquidar, y que la actuación de la Administración en estos casos se suele centrar en determinar si procede la devolución, como consecuencia de un error de Derecho a la hora de formular la autoliquidación padecido por el propio contribuyente, sin que proceda realizar una liquidación que perjudique al contribuyente. Sin embargo, hay que reconocer que en ocasiones, el procedimiento puede finalizar mediante resolución en la que se acuerde la rectificación, incluyendo una liquidación provisional cuando afecte a algún elemento determinante de la cuantificación de la deuda tributaria efectuada por el obligado tributario. Pues bien, en estos casos hay que entender que la solicitud de rectificación se encuentra incluida en la letra c) del art. 68.1 de la Ley. Así, en el presente supuesto, aunque la rectificación suponía una cantidad a devolver, se interesaba también un aumento de la base imponible por error en un ajuste extracontable negativo, lo que tenía incidencia en la base imponible negativa firme para su compensación en ejercicios futuros, así como una mayor deducción por I+D+IT a aplicar en ejercicios futuros; por ello, se debe considerar que la solicitud de rectificación y las actuaciones practicadas interrumpieron el plazo de prescripción respecto del ejercicio litigioso, no siendo posible apreciar la prescripción, por no haber transcurrido el plazo de los cuatro años, desde la fecha de la resolución del expediente.

Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Interrupciones y dilaciones. Imputables al contribuyente. Hay que dar la razón a la entidad recurrente sobre la imposibilidad de imputar dilaciones por retraso en la aportación de documentación, pues el procedimiento no estuvo paralizado en ningún momento, ni se impidió a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea y así lo demuestran las diligencias y correos electrónicos entre el contribuyente y la Administración y el hecho de que la Inspección no hubiera mencionado obstaculización alguna por parte del obligado tributario. Asimismo, carece de justificación la interrupción apreciada por petición de información a otros Estados de la Unión Europea, al haber seguido, no obstante, su curso normal el procedimiento.

IS. Gastos deducibles. Provisiones. Cartera de valores. El acuerdo de valoración en lugar de motivar la determinación del valor de mercado de la filial argentina, que era lo procedente, se limita a tener en cuenta el valor contable resultante de sus estados financieros a 31 de diciembre de 2000, minorado en todas las aportaciones que en ejercicios posteriores realizó la entidad, e incorporando incluso aportaciones ya realizadas por el anterior accionista. De esta forma se despreocupa de verificar si existieron inversiones realizadas en el mercado de Argentina en el periodo 2000/2001 por otras empresas españolas, como así lo reconoció el autor de la valoración de la Administración en fase de prueba, al admitir que no se analizaron operaciones comparables. En cualquier caso, y aunque se aceptara que no existían operaciones comparables, es lo cierto que el acuerdo de valoración no analizó tampoco si el valor de mercado de los activos era o no coincidente con el valor contable de los mismos, ni sigue ningún método de valoración de empresas en funcionamiento, con el fin de desvirtuar la metodología de valoración seguida por la asesora.

Y tampoco se puede aceptar el modo de proceder seguido para negar la deducibilidad de la provisión de cartera como consecuencia de la adquisición de los créditos comerciales que otras filiales tenían contra la compañía, en cuanto no se acudió a los mecanismos legalmente previstos al efecto si la conclusión era que la adquisición de los créditos comerciales no se hubiera realizado entre partes independientes. Esta hipótesis plantea dos problemas cuya apreciación conjunta impide aceptarla: desde el punto de vista técnico, como informó el perito, resultaba inaceptable entender que los créditos carecían de valor de mercado, puesto que la realidad económica demuestra que, incluso en situaciones de aparente insolvencia existe un mercado activo para adquirir créditos aparentemente incobrables -si los créditos adquiridos podían tener un valor de mercado, no cabe negárselo sin acreditar fehacientemente que no lo tenían-. Y, desde el punto de vista jurídico, no se podía prescindir de operaciones efectivamente realizadas entre partes vinculadas a las que cabía atribuir un valor de mercado, acudiendo sin más a la

aplicación directa del art. 9 del Convenio con Francia o con Argentina, por lo que resultaba necesario en este caso para efectuar esa recalificación la aplicación de una cláusula general antiabuso interna. [Vid., SAN, de 11 de diciembre de 2014, recurso nº 317/2011 (NFJ057198), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 67, 68 y 150.
Ley 230/1963 (LGT), art. 66.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 12 y 16.
Ley 1/2000 (LEC), arts. 216, 218, 316 y 348.
Constitución Española, arts. 24, 25 y 120.
Ley 29/1998 (LJCA), arts. 60, 61 y 88.
RD 1629/1991 (Rgto. ISD), art. 32.
RD 939/1986 (RGIT), art. 31 bis.

PONENTE:

Don Emilio Frías Ponce.

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 Madrid, a 31 de mayo de 2016

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación núm. 58/2015, formulado, de un lado, por la entidad Peugeot Citroen Automóviles de España, SA (en adelante, PCAE), representada por la procuradora Doña Inés Tascón Herrero, y dirigida por el Letrado Don Julio César García y, de otro, por la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la sentencia de 11 de diciembre de 2014, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso administrativo núm. 317/2011, relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2001 a 2005. Ambas partes han comparecido en el recurso interpuesto de contrario.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frías Ponce

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

La sentencia impugnada estimó parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por PCAE, contra la resolución de 15 de junio de 2011, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central, (TEAC, en adelante), por la que se desestimaron las reclamaciones económico-administrativas formuladas contra los acuerdos de liquidación de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de 29 de diciembre de 2009, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2001 a 2002, (importe de 62.484.398,23 euros) y 2003, 2004 y 2005, (importe de 95.332.125,45 euros), así como contra los acuerdos de imposición de sanciones derivados, por importes de 8.054.762,78 euros y 14.317.750,48 euros.

La Inspección puso de manifiesto los siguientes hechos.

1) No realización de los ajustes positivos al resultado contable por multas, recargos y sanciones por actas de la Inspección de los Tributos:

2001	2002	2003	2004	2005
-	1.856.526,70 €	204.000€	34.963,73 €	-

2) Improcedencia de las provisiones por depreciación de existencias declaradas..

2001	2002	2003	2004	2005
1.106.030,11 €	1.090.413,56 €	689.113 €	1.192.817,5 €	1.821.579,49 €

3) No deducibilidad de las comisiones pagadas a PSA Internacional, SA, por intermediación en el pago a determinados proveedores de PCAE:

2001	2002	2003	2004	2005
738.562,81 €	284.542,74 €	364.578,03€	280.945,77 €	205.365,33 €

4) No deducibilidad de las provisiones de cartera por depreciación de su participación (99,68 €) en Peugeot Citroen Argentina, SA, (en lo sucesivo, PCARG), como consecuencia de la adquisición en fecha 15 de junio de 2001 a la entidad financiera vinculada Automobiles Peugeot (AP), empresa filial al 100% del Grupo PSA, que contaba con una fábrica de ensamblaje en Buenos Aires y comercializaba en Argentina los vehículos de las marcas Peugeot y Citroen, por un importe de 336.379.212,63 euros, incrementado por la capitalización de diferentes créditos adquiridos a compañías del Grupo, cuyos contratos se suscribieron en 2001 y 2002, suponiendo un incremento de 196.802.200 euros a 31 de diciembre de 2001 y en 43.423.000 euros adicionales a 31 de diciembre de 2002.

2001	2002	2003	2004	2005
211.796.000 €	206.441.000 €	19.846.000 €	11.255.000 €	-63.078.000 €

La Sala anuló los acuerdos de imposición de sanciones pero desestimó el recurso en todo lo demás. La fundamentación en cuanto a la sanción fue la siguiente:

<<Por último, se alega la improcedencia de la sanción por falta de motivación de la culpabilidad del obligado tributario, conforme a los criterios judiciales que cita; y ausencia de culpabilidad, y más si se tienen en cuenta la disconformidad con los criterios de la Administración a la hora de regularizar, como se desprende de los informe periciales aportados.

Empezando por la falta de culpabilidad, la Sala considera aplicable el criterio jurisprudencial declarado por el Tribunal Supremo, Sala 3ª, Secc. 2ª, en su Sentencia de fecha 27 de junio de 2008 , dictada en el Rec. de Casación para unificación de doctrina núm. 396/2004, transcribiendo el Fundamento Jurídico completo, que dice: "SEXTO.- En cambio, sí procede aceptar el segundo motivo del recurso, pues aunque los hechos son también distintos y la sentencia impugnada, razona correctamente sobre el principio de culpabilidad que rige en las infracciones administrativas, soslaya la exigencia de motivación específica de la culpabilidad, porque considera que la resolución sancionadora está debidamente fundada al indicar el precepto donde se define la infracción y la sanción que le corresponde.

La reciente sentencia de esta Sala de 3 de Junio de 2008 , recurso de casación para unificación de doctrina núm. 146/04 , recuerda la doctrina del Tribunal Constitucional que señala que el principio de presunción de inocencia garantiza el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad, y comporta, entre otras exigencias, la de que la Administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de sanción (entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de Abril ; 14/1997, de 28 de Enero ; 209/1999, de 29 de Noviembre y 33/2000, de 14 de Febrero); ausencia de motivación específica de la culpabilidad que, en el concreto ámbito tributario, determinó que en la STC 164/2005, de 20 de junio , se llegara a la conclusión de que la imposición de una sanción por la comisión de una infracción tributaria

grave tipificada en el art. 79 a) de la Ley General Tributaria , sin motivación de la culpabilidad vulneraba el derecho de los recurrentes a la presunción de inocencia.

Por otra parte, la resolución administrativa alude a que por el representante de la entidad no se aducen argumentos de ninguna clase en las que apoyar eventuales dificultades en la interpretación de las normas aplicables ni se aporta prueba de que las irregularidades observadas sean debidas a ningún error material, por lo que no cabe apreciar ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad recogidos en el art. 77.4 de la Ley General Tributaria .

Esta argumentación equivale a invertir la carga de la prueba, cuando no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración la que demuestre la ausencia de diligencia, como señalábamos en la sentencia de 10 de Julio de 2007 (rec. para unificación de doctrina 306/2002), por lo que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, es cuando procede exigir al interesado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad."

La Sala entiende que este criterio, dadas las circunstancias y preceptos interpretados, es aplicable, sin que se haya acreditado la culpabilidad de la entidad en el sentido exigido por este criterio jurisprudencial, no debiéndose de olvidar que están involucradas normas nacionales y comunitarias, además de su relación con un Convenio de Doble Imposición, además de que no ha existido ocultación de dato alguno que revele un especial ánimo defraudatorio, a lo que también contribuye la complejidad de las operaciones realizadas.

Así las cosas, procede la estimación en parte del recurso, al no apreciarse la culpabilidad en la conducta de la entidad recurrente en el sentido declarado por la jurisprudencia citada; sin necesidad de abordar los demás motivos invocados por la actora.>>

Segundo.

Contra la referida sentencia, prepararon recurso de casación tanto la PCAE como el Abogado del Estado, que luego mantuvieron ante la Sala.

La representación de PCAE articula los siguientes motivos de casación:

<<1- Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 88. 1 c) LJCA , en tanto que la sentencia impugnada carece absolutamente de motivación y resulta incongruente, dejando sin resolver alegaciones fundamentales en el recurso contencioso-administrativo de mi mandante sin razón jurídica válida para ello y adoleciendo además de incongruencia interna y falta de lógica en la argumentación expuesta en la propia sentencia, todo ello en flagrante vulneración de los artículos 33. 1 y 67.1 de la LJCA y 218 de la LEC , así como de los artículos 9.3 24 y 120.3 CE y ocasionando indefensión.

2- También con arreglo a lo dispuesto en el artículo 88. 1 c) LJCA , en tanto la sentencia incurre en incongruencia interna entre sus fundamentos jurídicos tercero y cuarto, dado que la conclusión a la que se llega en el fundamento jurídico tercero tampoco es presupuesto lógico de la conclusión que se deduce en el fundamento jurídico cuarto, ni siquiera en relación con el ejercicio 2001, lo cual motiva, una vez más, que la sentencia vulnere los artículos 9.3 y 24 CE , así como los preceptos de la LEC y LJCA citados en el primer motivo anterior.

3- También con arreglo a lo dispuesto en el artículo 88. 1 c) LJCA , en tanto la sentencia incurre en una valoración arbitraria e irrazonable de la prueba, al margen de la sana crítica, ignorando absolutamente pruebas practicadas, desvirtuando la prueba pericial en base a apreciaciones absolutamente arbitrarias y que no se ajustan a los hechos e invirtiendo los términos de la carga de la prueba, con infracción de los artículos 60 y 61 de la LJCA y concordantes de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en particular los artículos 216 a 218 , causando indefensión a esta parte, con vulneración de los artículos 9.3 y 24 de la CE . Adicionalmente también se habría producido una vulneración específica adicional del artículo 316 LEC , al ignorarse en la sentencia hechos reconocidos expresamente en prueba de interrogatorio de contraparte y una vulneración del 348 LEC, puesto que la valoración del dictamen pericial no se ajusta a las reglas de la sana crítica.

4- Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 88. 1 d) LJCA por infracción del artículo 68.1 de la Ley General Tributaria (LGT) en relación con los artículos 66 y 67 de dicho precepto, todo ello en conexión con lo dispuesto en los artículos 120 de la LGT y el artículo octavo del Real Decreto 1163/1990 , por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria en lo que se refiere a los ejercicios 2001 y 2002, al entender la sentencia que las actuaciones del contribuyente dirigidas a solicitar una devolución de ingresos indebidos en dichos ejercicios interrumpían la prescripción de las facultades de la Administración para comprobar las deudas tributarias de mi mandante.

5- Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 88.1 d) LJCA por infracción del artículo 150.2 de la LGT en relación con los artículos 66 al 68 de dicho texto legal , así como los artículos 30 y 31 bis, ter y quater del Real Decreto 939/1986 de 25 de abril , por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, (vigentes en el momento en el que se iniciaron las actuaciones inspectoras seguidas con mi mandante) al ignorar la sentencia impugnada que las actuaciones inspectoras han superado su duración máxima, no deduciendo las

consecuencias lógicas de este hecho en relación con la prescripción de la acción administrativa para comprobar las deudas tributarias correspondientes a los ejercicios 2002, 2003 y 2004.

6- Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 88. 1 d) LJCA por infracción del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) en relación con el artículo 12.3 y 10.3 de dicha norma, al negarse indebidamente la deducción de una provisión de cartera con base en un acuerdo de valoración "a mercado" de las acciones de PCARG en junio de 2001 que no respeta las reglas exigibles a un acuerdo de valoración de operaciones vinculadas. Adicionalmente, en relación con este motivo, la sentencia ignora los criterios dimanantes de la sentencia 393/2013 dictada por ese Tribunal Supremo en el recurso de casación número 5799/2010.

7- Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 88. 1 d) LJCA por infracción del artículo 12.3 en relación con el artículo 10.3 del TRLIS, todos ellos en relación con los artículos 13 de la LGT y el artículo 9 de los Convenios de Doble Imposición (CDI) suscritos entre España y la República Argentina y entre España y Francia, en tanto que la sentencia ignora que la regularización de la provisión de cartera correspondiente al coste de adquisición de PCARG dimanante de la capitalización de créditos comerciales adquiridos en 2001 y 2002 a otras compañías del grupo PSA se ha realizado al margen de cualquier análisis objetivo de si la transacción habría sido realizada en condiciones de independencia, aplicando una potestad de recharacterización de la transacción al margen de los mecanismos contemplados en la LGT al respecto>>.

Suplicó sentencia por la que estimando los motivos alegados case y anule la sentencia dictada y estimando íntegramente el recurso contencioso interpuesto.

Por su parte, el Abogado del Estado invoca, al amparo del art. 88. 1 d) de la Ley de la Jurisdicción, un único motivo de casación, por entender que la sentencia infringe, por la anulación de las sanciones, los arts. 77 y 79, apartados a) y c) de la Ley General Tributaria de 1963 en cuanto a las sanciones correspondientes a los ejercicios 2001 y 2002, y los arts. 179, 191 y 210 de la Ley General Tributaria de 2003 respecto a las sanciones correspondientes a los ejercicios 2003 a 2005, al no haber actuado el obligado con la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones, no concurriendo en el caso examinado ninguno de los supuestos en que los preceptos citados permiten excluir la responsabilidad.

Por otra parte alega la infracción de la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en la sentencia de 19 de mayo de 2014, cas. 656/2013, todo ello en relación con la exigencia de culpabilidad en las infracciones tributarias y con los arts. 24.2 y 25.1 de la Constitución Española, así como la infracción de las normas de la sana crítica en la valoración de la prueba.

Solicitó sentencia que case la recurrida, sustituyéndola por otra en la que se desestime el recurso contencioso administrativo en su día interpuesto, con la confirmación de las sanciones impuestas.

Tercero.

En el trámite de oposición ambas partes interesaron la desestimación del recurso interpuesto de contrario.

Cuarto.

Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 17 de mayo de 2016, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Comenzaremos por el examen del recurso de casación que interpone PCAE SA, en cuanto la sentencia confirma la regularización practicada por la Inspección en lo que respecta a la no deducibilidad de la provisión de cartera dotada en los años 2001 a 2004, relativa a su participación en PCARG y, con ello, la resolución del TEAC impugnada.

En el primer motivo se alega que la Sala no analizó la prescripción invocada para comprobar los ejercicios 2002, 2003 y 2004 y, subsidiariamente, si se entendiera que sí lo hizo, que la sentencia resulta inmotivada por no existir razones jurídicamente fundadas que puedan soportar una desestimación de los argumentos aducidos.

Conviene recordar que en la instancia la entidad mantuvo que las actuaciones inspectoras habían incumplido el plazo previsto en el art. 150 de la Ley General Tributaria, lo que conllevaba que se hubiera consumado el plazo de prescripción de la acción administrativa para comprobar las deudas de los ejercicios inspeccionados, porque, aunque se aceptara una válida prórroga de las actuaciones, cuestionada también por no haberse motivado debidamente ni existir complejidad, no podía admitirse que habían existido períodos de interrupción justificada de las actuaciones, tanto por requerimientos de información a terceros estados miembros

de la Unión Europea, y por descuadres entre los modelos informativos VIES y 349, a efectos del IVA (300 días desde el 4 de noviembre de 2008 al 13 de octubre de 2009), como por dilaciones imputables (170 días por retraso en la aportación de la documentación requerida, periodos comprendidos entre el 23 de febrero de 2008 al 4 de junio de 2008, 102 días; entre el 4 de junio de 2008 al 28 de julio de 2008, 54 días; y por solicitud de aplazamiento a la formulación de alegaciones, 14 días), en total 469 días según la Administración y 463 días según el TEAC para justificar los 985 días que duró el procedimiento.

En concreto, alegó: a) En relación con la ampliación que los motivos expuestos en el acuerdo no justificaban la decisión, b) En relación con el periodo temporal comprendido entre el 4 de noviembre de 2008 y el 31 de agosto de 2009 por la petición de información a tres Estados miembros de la Unión Europea, que era jurídicamente incorrecta la exclusión de los 300 días apreciados por no haber tenido incidencia en la regularización del Impuesto sobre Sociedades, por haber seguido la comprobación normalmente su curso, y en todo caso porque como máximo la petición debió estar limitada a 180 días, ante lo que estableció el art. 31 bis. 1 del Reglamento General de Inspección Tributaria. En este periodo se solapa una dilación de 125 días por el periodo 22 de noviembre de 2008 a 23 de marzo de 2009, por la falta de aportación de la documentación requerida en la diligencia nº 5 relativa a las hipótesis de valoración de la actividad industrial de Lithispa y Peugeot. c) Respecto al periodo temporal comprendido desde el 23 de febrero al 4 de junio de 2008, que debían rechazarse íntegramente los 102 días considerados, porque el plazo de 10 días concedido para entregar la amplia información exigida en diligencia de 13 de febrero de 2008 infringía el principio de proporcionalidad, sin que el actuario advirtiese que el ritmo de presentación estuviera suponiendo una dilación en el funcionamiento de las actuaciones, lo que no podía hacerlo pues en el periodo se cruzaron 24 correos electrónicos con nuevas peticiones y entregas de información. d) En relación al retraso por el periodo 4 de junio de 2008 al 26 de julio de 2008, 54 días, que respondía a un requerimiento atendido en plazo, cuya respuesta fue estudiada por la Inspección mes y medio después, e) Finalmente respecto de los periodos de 8 y 6 días correspondientes a la prórroga de trámite de alegaciones, la imposibilidad de considerarlos por corresponderse con manifestaciones del derecho de defensa, debiendo rechazarse, subsidiariamente, el segundo, debido a lo inusual del trámite creado por la Inspección.

Específicamente, en lo que se refería al ejercicio de 2001, argumentó que la presentación de un escrito solicitando en 2005 la devolución de ingresos indebidos no conllevaba una interrupción de la prescripción, estando la facultad de comprobar prescrita cuando se iniciaron las actuaciones.

Pues bien, la respuesta de la Sala fue la siguiente:

<<Partiendo de este criterio, y teniendo en cuenta que el procedimiento iniciado a instancia de la actora solicitando la rectificación de los ejercicios 2001 y 2002, finalizaron con resoluciones administrativas, en concreto, la correspondiente al ejercicio 2001, en el que la actora pone especial énfasis, con el acuerdo del TEAC de 26.06.2008, cuya ejecución se produjo en fecha 17.10.2008, el plazo de prescripción estuvo interrumpido hasta esta última fecha.

Las consecuencias que se derivan de esta circunstancia es la no prescripción del ejercicio 2001, pues desde esta última fecha (26.10.2008) hasta la fecha de notificación de los acuerdos de liquidación (04.01.2010), no había transcurrido el plazo de 4 años.

Otra de las consecuencias es que, independientemente de la existencia o no de la imputación de dilaciones, falta de motivación del acuerdo de ampliación o incumplimiento del plazo de 12 o 24 meses, tampoco se produce la prescripción por dichos motivos, al no haber transcurrido el plazo de 4 años, desde el inicio de las actuaciones inspectoras en 23.04.2007, pues los acuerdos de liquidación se producen en 04.01.2010; incluido el ejercicio 2005, pues la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación es el 25.07.2006, que sumándole 4 años, arroja la fecha de 24.07.2010, es decir, con posterioridad a la notificación de los acuerdos de liquidación.

En consecuencia, se desestima el tercero de los motivos invocados por la entidad, así como el primero y el segundo (superación de las actuaciones inspectoras del plazo de 12 o 24 meses, previsto en el art. 150 de la Ley General Tributaria), y el relativo a la improcedencia de la ampliación de la duración del plazo de las actuaciones, (por falta de motivación del acuerdo y por inexistencia de complejidad de la Inspección) al carecer de la eficacia patrocinada por la entidad.>>

Ante esta respuesta, la entidad mantiene que este razonamiento puede resultar jurídicamente comprensible en lo que se refiere a la conclusión a la que se llega en relación con la prescripción de los ejercicios 2001 y 2005, pero absolutamente incomprensible y arbitrario si es que a partir del mismo se pretende llegar a alguna conclusión en lo que se refiere a la prescripción o no prescripción de la acción para comprobar los ejercicios 2002, 2003 y 2004.

Lleva razón la parte cuando manifiesta que no existió pronunciamiento en relación si concurría o no prescripción en los ejercicios 2002, 2003 y 2004, al no analizar si existieron o no interrupciones justificadas y la conformidad o no a derecho del acuerdo de ampliación del plazo a 24 meses, lo que tenía incidencia en dichos ejercicios, pues de aceptarse el incumplimiento del plazo la consecuencia era la no interrupción de la prescripción

por el inicio del procedimiento y ante el transcurso de los cuatro años desde la finalización del plazo de presentación de las autoliquidaciones, dada la fecha de los acuerdos de liquidación, la prescripción.

Procede, pues, la estimación del primer motivo.

Segundo.

En el segundo motivo se aduce que la sentencia incurre también en un grave error de redacción que afecta al ejercicio 2001, porque antes de comenzar el fundamento 4º, el tercero finaliza diciendo, en relación a la interrupción de la prescripción del ejercicio 2001, que "este acto del contribuyente conforme a lo establecido en el art. 68.3 a) de la Ley General Tributaria vigente cuando se presentó dicha solicitud interrumpe el plazo de prescripción", cuando es obvio que dicho precepto se refiere a la interrupción del plazo de prescripción del contribuyente para solicitar la devolución de ingresos indebidos pero no a la interrupción del cómputo de la prescripción relativa a la acción de la Administración para comprobar las deudas del contribuyente.

Este motivo se alega, al amparo del art. 88. 1 c), por incurrir en incongruencia interna entre sus fundamentos jurídicos tercero y cuarto.

Sin embargo, no cabe entender que existe incongruencia interna cuando se concluye que existió interrupción de la prescripción (aunque exista el error material apuntado), y en el siguiente fundamento cuarto se extraen las consecuencias de esta conclusión.

Tercero.

En el motivo tercero, respecto a la procedencia o no de la deducibilidad de la provisión de cartera dotada en relación con su filial argentina, la entidad no sólo cuestiona la valoración de las pruebas analizadas por la Audiencia Nacional, por haberse efectuado de forma absolutamente incoherente con los principios de la sana crítica y realizando juicios que no se ajustan a la prueba practicada, sino que además denuncia que la sentencia ignoró pruebas practicadas absolutamente relevantes para la adecuada resolución del fondo.

Así, señala que durante el procedimiento sostuvo que el acuerdo de valoración de las acciones de PCARG al 15/6/2001 no respetaba los requisitos mínimos exigibles conforme al art. 16 del TRLIS y carecía de motivación, y que el valor de mercado de PCARG era el pactado por las partes, contando con informe de valoración realizado por la consultora PWC y con un dictamen pericial ratificado en Sala por el catedrático de Economía Financiera D. Severiano, cuyas conclusiones fueron cuestionadas partiendo de premisas falsas, no habiéndose tenido en cuenta, pues ni siquiera se refiere a ella, además la prueba de interrogatorio de la contraparte a pesar de que reconoció el autor del informe de valoración de la Administración, que en la determinación del valor de mercado de las acciones de PCARG a junio de 2001 no se había considerado otras inversiones por otras compañías en el mercado de Argentina en el periodo de 2000/2001; que no se había analizado si el valor de mercado de los activos de la entidad adquirida coincidía con su valor contable; que no se había analizado el valor de las marcas Citroen y Peugeot en el mercado argentino en el momento de la compra ni tampoco si existían otros activos intangibles no registrados; que no se había analizado la gama de modelos de vehículos que producía PCARG en los ejercicios 2000/2001, ni tampoco se había analizado si el plan industrial de lanzamiento de nuevos vehículos podía generar un mayor valor de la compañía pese a que en dicho plan industrial se encontraban modelos claves como el Peugeot 307, los Citroen Xsara y Saxo o el Berlingo Multispace 2 PLC, que motivaron que la producción de vehículos se incrementara en un 120%; y, en fin, que no se había utilizado ninguna metodología de contraste de la valoración empleada por parte de la Inspección.

Por otra parte, agrega, en cuanto al rechazo del posterior incremento de coste por adquisición y capitalización de créditos comerciales en 2001 y 2002, contra PCARG previamente en manos de otras filiales del grupo, a que se refiere también la Inspección, que la Audiencia Nacional omite cualquier juicio lógico sobre la validez o invalidez del razonamiento del perito, Sr. Severiano, quien manifestó que, en su opinión, era indiscutible que en 2001 y 2002 existía un mercado para los créditos comerciales que otras empresas del grupo PSA tenían contra PCARG y que, por lo tanto, era también indiscutible que dichos créditos podrían haberse adquirido en mercado por terceras partes independientes, por lo que, en todo caso, podría discutirse cuál hubiera sido la valoración de mercado que dichos terceros hubieran podido pagar, pero no el hecho de que los créditos tenían valor y que la transacción se hubiera podido llevar a cabo igualmente entre partes independientes.

En definitiva, concluye con la siguiente afirmación: "No disentimos de la valoración de la prueba, sino de un comportamiento mucho más grave por cuanto en la sentencia impugnada i) se han ignorado pruebas practicadas, yendo en contra de hechos reconocidos expresamente por la contraparte, en contra de lo dispuesto en el art. 316 LEC (como ocurre cuando dice que la Administración "ha valorado a mercado los activos" de PCARG cuando la propia Administración lo ha negado), ii) se han alterado los términos de la pericial practicada para llegar a las conclusiones alcanzadas respecto de la prueba (como ocurre cuando dice que dicha pericial está basada exclusivamente en una valoración realizada en base a flujos de caja estimados y no verificados, cuando el perito precisó que se habían verificado y contrastado los flujos de caja estimados con los obtenidos realmente y,

además, simultáneamente se habían utilizado otros métodos de contraste de resultados como la valoración con arreglo a la metodología de múltiplos).

Todo ello supone, a juicio de esta recurrente, una infracción de las normas sobre medios y valoración de la prueba que se contienen, entre otros, en la ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (artículos 60 y 61) y en los artículos concordantes de la LEC, en particular artículos 216 a 218 de la LEC , así como una conculcación del derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24 de la CE , así como la conculcación del art. 120 CE , además de las infracciones específicas de los artículos 316 y 348 LEC antes referidas".

El Abogado del Estado opone que este motivo debe inadmitirse, ya que se refiere a la valoración de la prueba y se articula al amparo del artículo 88. 1 c) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa , mientras que es reiterada la doctrina de esta Sala que sienta que el único cauce posible en estos casos es el del apartado d) del artículo 88. 1 LJCA . Así, entre otras, las sentencias de 17 de febrero de 2014 , cas. 1308/2009 , y de 2 de abril de 2014 , cas. 1916/10 .

Ciertamente, en caso de infracción de las reglas de la sana crítica, cuando la apreciación de la prueba se haya realizado de modo arbitrario e irrazonable o conduzca a resultados inverosímiles, el cauce adecuado de la casación es el previsto en el art. 88. 1 d) de la Ley de la Jurisdicción , pues el principio de tutela judicial efectiva de los derechos e intereses legítimos que consagra el artículo 24 de la Constitución comporta que esos errores constituyen vulneraciones del citado derecho y, por ende, infracciones del ordenamiento jurídico; ahora bien, distinto es el caso de una prueba practicada pero que no es valorada por la sentencia, pues en esta situación la Sala viene afirmando que el cauce adecuado es el previsto en el art. 88. 1c), por infringir la sentencia el derecho a la tutela judicial efectiva, proclamando en el art. 24 de la Constitución , en relación con el 120.3 de la misma.

En el presente caso la parte recurrente parece mezclar dos motivos distintos, pero lo cierto es que la Sala omite pronunciarse sobre el resultado del interrogatorio del actuario que emitió el informe de valoración, y sobre el dictamen pericial que analizó el rechazo por la Inspección del posterior incremento de coste por adquisición y capitalización de créditos en 2001 y 2002, lo que obliga a estimar la falta de motivación que se denuncia.

Cuarto.

El motivo cuarto plantea si las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones presentadas por la entidad con fecha 20 de julio de 2005, de los ejercicios 2001 y 2002, con peticiones de devolución, suponen una interrupción de la acción administrativa para liquidar las deudas respecto a los ejercicios 2001 y 2002.

Para la mejor resolución de este motivo debemos detenernos en los antecedentes que figuran en las actuaciones, y que son los siguientes:

1) La entidad, en relación con la autoliquidación de 2001 presentada, mediante escrito de fecha 20 de julio de 2005 solicitó a la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes su rectificación con devolución de la cantidad de 235.360,97 euros, que resultaba de la diferencia entre los 29.943.806,74 euros que le habían sido devueltos el 9 de enero de 2003 y los 30.179.167,71 euros que procedían, al haber incurrido en los siguientes errores:

a) Realización de un ajuste extracontable negativo por importe de 735.832,14 euros (prestaciones pagadas por la Cia de Seguros a los beneficiarios), cuando debió hacerse por importe de 669.642,08 euros, (prima pagada a la Cia de Seguros por la Sociedad), lo que implicaba una diferencia de 66.190,08 euros.

b) Indevida deducción en concepto de gastos de I+D+IT de la cantidad de 397.164,26 euros, al corresponder la de 1.118.678,53 euros.

c) Ascender las retenciones e ingresos a cuenta a 299.021,20 euros en lugar de los 63.660,23 euros que se habían declarado.

2) Por otra parte, respecto a la autoliquidación de 2002, interesó asimismo la rectificación de la misma, mediante otro escrito fechado también el 20 de julio de 2005, con petición también de devolución , ante la existencia de los errores advertidos que afectaban:

a) Al aumento de la base en 68.736 euros por ser el ajuste extracontable negativo realizado por importe de 520.181,31 euros impropio al ascender a 451.444,83 euros (prima pagada a la Cia de Seguros).

b) A las deducciones por I+D+IT al corresponder 697.042,2 euros en lugar de los 256.720 euros declarados.

c) A las retenciones e ingresos a cuenta al proceder 49.840,18 euros en lugar de 16.830,94 euros, lo que suponía una diferencia de 33.009,24 euros.

3. La Agencia Tributaria, mediante resolución de 18 de julio de 2006 acordó estimar parcialmente la solicitud de rectificación que afectaba al ejercicio de 2001, al reconocer procedente sólo una deducción por

innovación tecnológica por importe de 433.697,56 euros, si bien se admiten los restantes errores denunciados, practicándose liquidación provisional de la que resultaba una base imponible de - 101.445.081,95 euros en lugar de la declarada -101.511.272,05 euros, ante el ajuste de 66.190,08 euros, una cuota de 0 , retenciones por 299.021,20 euros, cuota del ejercicio -299.021,20, pagos fraccionados por 29.880.146, euros y una cuota diferencial de -30.179.167,71, lo que suponía el reconocimiento de la devolución de 235.360,97 euros al haberse devuelto en su día la cantidad de 29.943.806,74 euros.

Este acuerdo fue recurrido ante el TEAC al discrepar la entidad de la deducción por I+D+IT reconocida , estimando parcialmente la reclamación económico- administrativa con fecha 26 de junio de 2008, cuya resolución fue ejecutada con fecha 17 de octubre de 2008.

4) En cambio la solicitud relativa al ejercicio de 2002 fue estimada por resolución de 3 de octubre de 2005, salvo en los intereses reclamados al admitirse el aumento de la base imponible por importe de 68.736 €, la mayor deducción de la cuota para ejercicios futuros por I+D+IT, y las retenciones solicitadas, reconociéndose una devolución de 33.009,3 €, tras la práctica de una liquidación provisional, sin perjuicio de la posterior comprobación, que se hizo efectiva el 17 de octubre de 2005.

Quinto.

Frente al criterio de la Sala de instancia que mantiene que, estando ante un procedimiento iniciado por una solicitud de rectificación de las autoliquidaciones presentadas , este acto del contribuyente, conforme a lo establecido en el art. 68.3 a) de la Ley General Tributaria , vigente cuando se presentó dicha solicitud, interrumpe el plazo de prescripción., se alza la recurrente por entender que no tiene sentido que si, la Inspección no efectuó tarea alguna dirigida a la comprobación del ejercicio 2001 cuando estaba habilitada para ello, se considere que esta acción queda interrumpida por una acción unilateral del sujeto pasivo mediante la que solicita que se reconozca en su favor una devolución de ingresos indebidos dimanante de la incorrección de un aspecto concreto, parcial y singular de la declaración-liquidación inicialmente presentada.

La sentencia de 14 de julio de 2011, cas. para la unificación de doctrina 212/2007 , avala el criterio de la Sala de instancia, al considerar que una solicitud de devolución de los ingresos realizados como consecuencia de una autoliquidación, con arreglo a la antigua Ley General Tributaria, art. 66, tenía el efecto de interrumpir el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, al disponer el precepto, apartados 1 b y c, que los plazos de prescripción se interrumpen, entre otros motivos, por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase o por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda, aceptando que el escrito de rectificación de una autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones, por no haberse deducido cantidades que el causante adeudaba por IRPF y que eran deducibles según el art. 32.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones , tenía directa conexión con el expediente de liquidación del Impuesto sobre Sucesiones.

Ahora debemos examinar la cuestión a la vista de la Ley General Tributaria 58/2003, pese a que el devengo del tributo se produjo antes de su entrada en vigor, dado que como tiene sentado esta Sala, sentencia de 26 de abril de 2006, cas. 5209/2001 , la normativa aplicable en materia de prescripción será la vigente en el momento en que se producen los hechos cuya virtualidad interruptiva se esté analizando.

Sentado lo anterior, procede recordar la normativa reguladora de la materia. Así el art. 66 de la Ley 58/2003, dispone que "prescribirán a los cuatro años: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación", agregando el art. 67 de la misma ley que << El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes reglas: En el caso a), desde el día siguiente en aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación>> y el art. 68.1 que << El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe: a) Por cualquier acción de la Administración Tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria, b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordena la paralización del procedimiento administrativo en curso, c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria>>.

Pues bien, el debate se reduce a determinar si una solicitud de rectificación de una autoliquidación con petición de mayor devolución de ingresos, pero que afecta también a la base imponible declarada aunque fuese negativa, y a una mayor deducción por gastos de I+D+IT para ejercicios futuros, es una actuación del obligado tributario tendente a la correcta cuantificación de la deuda tributaria, que ha de considerarse incluida en el párrafo c) del número 1 del art. 68 de la Ley General Tributaria .

La respuesta es determinante en este caso, toda vez que la ampliación del alcance de las actuaciones inspectoras al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2001 se notificó a la entidad el 13 de febrero de 2008, a través de la diligencia número 3.

La Sala anticipa que procede desestimar el motivo.

Es cierto que las solicitudes de rectificación de autoliquidación con petición de devolución de ingresos no se citan como tales por el art. 68.1, y que la actuación de la Administración en estos casos se suele centrar en determinar si procede la devolución, como consecuencia de un error de derecho a la hora de formular la autoliquidación padecido por el propio contribuyente, sin que proceda realizar una liquidación que perjudique al contribuyente.

Sin embargo, hay que reconocer que en ocasiones, el procedimiento puede finalizar mediante resolución en la que se acuerde la rectificación, incluyendo una liquidación provisional cuando afecte a algún elemento determinante de la cuantificación de la deuda tributaria efectuada por el obligado tributario. En estos casos hay que entender que la solicitud de rectificación se encuentra incluida en la letra c) del art. 68.1 de la Ley.

En el presente supuesto, aunque la rectificación suponía una cantidad a devolver, se interesaba también un aumento de la base imponible por error en un ajuste extracontable negativo, lo que tenía incidencia en la base imponible negativa firme para su compensación en ejercicios futuros, así como una mayor deducción por I+D+IT a aplicar en ejercicios futuros.

Por todo ello, debemos considerar que la solicitud de rectificación y las actuaciones practicadas interrumpieron el plazo de prescripción respecto del ejercicio de 2001, no siendo posible apreciar la prescripción, por no haber transcurrido el plazo de los cuatro años, desde la fecha de la resolución del expediente.

Sexto.

El quinto motivo denuncia, que al margen de la supuesta incidencia que la solicitud de devolución de ingresos indebidos y la posterior reclamación económico administrativa referida al ejercicio 2001 pueda tener en relación con la prescripción de ese ejercicio, se produjo en todo caso un exceso de duración de las actuaciones inspectoras, que comporta la necesidad de apreciación de la prescripción respecto de los ejercicios 2002, 2003, y 2004, por aplicación del art. 150.2 de la Ley General Tributaria, al no concurrir circunstancias suficientes que requiriesen la ampliación del plazo a 24 meses (731 días, por ser bisiesto el año 2008), ni incluso aceptando dicha ampliación, por no existir periodos de interrupción que justifiquen una extensión de las actuaciones de 987 días, al haberse iniciado mediante comunicación de 23 de abril de 2007, finalizando mediante acuerdos de liquidación notificados el 4 de enero de 2010.

Ya hemos anticipado que las cuestiones que plantea este motivo no fueron resueltas en la instancia, lo que obliga ahora a hacerlo, constituidos en Tribunal de instancia.

Pues bien, en primer lugar, debemos partir de la válida corrección del acuerdo de ampliación de las actuaciones, en cuanto tenían carácter general, abarcando distintos conceptos y ejercicios, como el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2001 a 2005; el IVA, periodo 04/2003 a 12/2005; retenciones a cuenta imposición de no residentes; retenciones a cuenta de rendimientos de trabajo; retenciones a cuenta por capital mobiliario, y rendimientos arrendaticios inmobiliarios periodos 04/2003 a 12/2005.

Por otra parte resulta imposible negar la complejidad técnica de las cuestiones controvertidas en el expediente, que justificaba la ampliación acordada.

En esta situación, el plazo a considerar por la prórroga acordada nos lleva a la necesidad de finalizar el procedimiento en este caso, antes de los 731 días permitidos (al ser bisiesto el año 2008), encontrándonos que las actuaciones se extendieron durante un total de 987 días, por lo que habrá que determinar si el exceso de los 256 días sobre el máximo legal puede justificarse con las imputaciones realizadas por la Inspección.

A estos efectos, debemos recordar nuestra doctrina jurisprudencial sobre la interpretación del art. 31 bis del Reglamento General de la Inspección de Tributos, según la redacción dada por el Real Decreto 136/2000, que disponía que: "1) El cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, así como de las de liquidación, se considerará interrumpido justificadamente cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias: a) Petición de datos o informes a otros órganos de la Administración del Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales o a otras Administraciones Tributarias de Estados miembros de la Unión Europea o de terceros países, por el tiempo que transcurra entre su petición o solicitud y la recepción de los mismos(...), 2) A su vez, se considerarán dilaciones imputables al propio obligado tributario, el retraso por parte de éste en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias,...) Las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a efectos de este cómputo hasta que no se cumplimenten debidamente (...) 4) La interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse".

Así, la sentencia de 24 de enero de 2011 (recurso de casación 5990/2007), abordó la noción de "interrupción justificada" por las solicitudes cursadas a otros Estados, declarando que "no toda petición de datos e

informes constituye una interrupción justificada de las actuaciones, sino únicamente aquella que, por la naturaleza y el contenido de la información interesada, impida proseguir con la tarea inspectora o adoptar la decisión a la que se endereza el procedimiento. Ítem más, aun siendo justificada, si durante el tiempo en que hubo de esperarse a la recepción de la información pudieron practicarse otras diligencias, dicho tiempo no debe descontarse necesariamente y en todo caso para computar el plazo máximo de duración. Ocurrirá así cuando la entrada de los datos tenga lugar una vez expirado el plazo máximo previsto en la Ley, pero no si todavía se disponía de un suficiente margen temporal para, tras el pertinente análisis de la información recabada, practicar la oportuna liquidación. Por consiguiente, cuando, pese a la petición de informes, la Inspección no detuvo su tarea inquisitiva y de investigación, avanzando en la búsqueda de los hechos que determinan la deuda tributaria y, además, una vez recabados los elementos de juicio que aquella petición de informes buscaba acopiar, demoró la adopción de la decisión final, le corresponde a la Administración acreditar que, pese a todo ello, no pudo actuar con normalidad, pudiendo hablarse, desde una perspectiva material, de una auténtica interrupción justificada de las actuaciones.

Las anteriores reflexiones explican la norma que se contiene en el apartado 4 del artículo 31 bis del Reglamento general de la inspección de los tributos, conforme a la que «la interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse». Esta previsión, expresión de los principios de eficacia, celeridad y economía, quiere decir sencillamente que no existe obstáculo para que, durante una situación de interrupción justificada o de dilación imputable al contribuyente, los funcionarios de la Inspección continúen las investigaciones que no se vean entorpecidas o imposibilitadas por aquella interrupción o por esta dilación. Ha de admitirse, pues, que la Inspección siga realizando las pesquisas viables, en tanto recibe la información con trascendencia tributaria solicitada, pero nada más. No cabe dar cobertura a una torcida interpretación del precepto que otorgue a la Administración la posibilidad de proceder a una segunda ampliación, por la vía de hecho, del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, considerando que, en todo caso y circunstancia, la petición de informes a otras Administraciones constituye una interrupción justificada de las actuaciones, con abstracción de las circunstancias concurrentes y, por tanto, de si pese a esa petición no cabe hablar en realidad de interrupción alguna porque la Inspección pudo avanzar en su labor."

Esta interpretación se ha visto reiterada en las Sentencias de esta Sala de 26 de enero de 2011 (casación 964/2009, FFJJ 6º y 7º); 3 de octubre de 2011 (casación 1706/07, FJ 3º) y, por supuesto, en las de 14 de octubre de 2011 (casación 391/09, FJ 5º) y 28 de noviembre de 2011 (recurso de casación 127/2009).

Y en la Sentencia de 22 de octubre de 2012 (recurso de casación 5063/2009), se ha dicho que "aunque el Reglamento de Inspección en su artículo 31.bis.4 señala que "la interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse", su aplicación debe limitarse a los casos en que hay un verdadero exceso temporal que entorpezca o amplíe el desarrollo de las actuaciones, impidiendo el cumplimiento del plazo máximo de duración de dichas actuaciones, ya que la regla general está constituida por el plazo de doce meses que, sólo en casos excepcionales, cuando concurren circunstancias que impidan o dificulten su cumplimiento, acreditadas y razonadas, podrá prolongarse."

Por otra parte, hay que recordar la sentencia de 19 de abril de 2012, rec. 541/2011, que declara que la interrupción justificada por petición de información a Administraciones Tributarias de Estados miembros sólo podía tener una duración de 6 meses.

Asimismo, el apartado 2 del art. 31 bis del Reglamento General de Inspección de Tributos ha dado lugar a una abundante jurisprudencia en la que se declara que para analizar la noción de dilaciones imputables al contribuyente, al alcance meramente objetivo del transcurso del tiempo se ha de añadir un elemento teleológico, por lo que no basta su mero ocurrir, al resultar también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea, sentencias de 29 de enero de 2011, (casaciones 485/07 y 5990/07), 8 de enero de 2011 (cas. 5008/05), 2 de abril de 2012 (cas. 6089/08), 19 de octubre de 2012 (cas. 4421/2009), 21 de febrero de 2013 (cas. 1860/2010) y 14 de octubre de 2013 (cas. 5464/2011), 30 de mayo de 2014 (cas. 15/2012), 26 de febrero de 2015 (cas. 4072/2013) y 23 de febrero de 2016 (cas. 3959/2014).

Séptimo.

Sentado lo anterior, debemos examinar el procedimiento de inspección tramitado para determinar si es posible apreciar una verdadera interrupción justificada de las actuaciones en el presente caso.

Pues bien, en el curso de las actuaciones se extendieron 9 diligencias, la 1ª en fecha de 8 de mayo de 2007 (el inicio se notificó el 23 de abril); la 2ª el 27 de junio de 2007; la 3ª el 13 de febrero de 2008; la 4ª el 4 de junio de 2008; la 5ª el 12 de noviembre de 2008; la 6ª el 11 de febrero de 2009; la 7ª el 30 de julio de 2009; la 8ª el 31 de agosto de 2009 (notificación de puesta de manifiesto del expediente) y la 9ª el 11 de septiembre de 2009. No obstante la solicitud de documentación y aclaraciones y contestaciones se efectuaron en la mayor parte de los casos mediante correos electrónicos, de manera continuada.

Así, deteniéndonos ahora en la diligencia nº 3, se advierte la constancia en ella del acuerdo del Inspector Jefe de 7 de febrero de 2008 por el que se amplía el alcance de las actuaciones inspectoras a la comprobación del ejercicio 2001, por el Impuesto sobre Sociedades, así como la documentación entregada con fechas 23 de julio de 2007 y 6 de febrero de 2008 y la aportada en la diligencia requiriéndose nuevos datos que se agruparon en 20 apartados, para su aportación en el plazo de diez días.

En la misma fecha de la diligencia se formula la propuesta de ampliación del plazo de duración de las actuaciones que se aprueba por acuerdo de 18 de marzo siguiente.

Con posterioridad y hasta la diligencia 4, de 4 de junio de 2008, la actuación de la entidad fue la siguiente:

- Contestación al punto 5 n, sobre aclaración del contenido de diversas cuentas por correo electrónico, de 18 de marzo de 2008.
- Correo electrónico de 26 de marzo aportando documentación solicitada en el correo de 14 de marzo.
- Correo electrónico de 31 de marzo, aportando documentación solicitada en el correo de 24 de marzo de 2008.
- Correo electrónico de 7 de abril de 2008 aportando documentación solicitada en el correo de 28 de marzo de 2008.
- Escrito de la entidad de 22 de abril de 2008 sobre entrega de documentación solicitada en correo electrónico de fecha 18 de abril de 2008.

De esta forma se llega a la diligencia 4, de 4 de junio de 2008, en la que se hace constar la documentación aportada el 5 de marzo de 2008 solicitada en la diligencia 3; la entregada el 27 de marzo de 2008, solicitada también en la diligencia 3; la aportada los días 1, 8, 15 y 29 de abril y 5 y 9 de mayo, también en relación con la documentación exigida en la diligencia 3, y la que se entrega en la propia diligencia que deriva bien del requerimiento del 13 de febrero, bien de otros correos posteriores como los de 16 y 30 de mayo de 2008, señalándose que sólo queda pendiente de entrega el contrato de licencia 2001 con su traducción y el de 1997.

Por su parte, la diligencia 5, de 12 de noviembre de 2008 precisa la documentación aportada el 19 de junio de 2008 y solicitada en el correo de 30 de mayo de 2008; la entregada el 19 de junio de 2008 solicitada en diligencia 4, y la aportada el 19 de septiembre de 2008 interesada en el correo de 30 de mayo de 2008, reiterándose la documentación solicitada en el correo de 6 de octubre de 2008 y que había sido parcialmente entregada el 22 de octubre de 2008.

A su vez en la diligencia 6, de 11 de febrero de 2009, se hace constar la documentación entregada en 13 de diciembre y 29 de diciembre de 2008, que había sido solicitada, respectivamente, en el correo electrónico de 5 de diciembre de 2008 y en el punto 7 a) de la diligencia 5), señalándose que por correo electrónico de 6 de febrero de 2009 se solicitó la aportación de todos los anexos que se incluyen en los pagos a PSA Internacional, así como la justificación del cálculo de la valoración de la rama de actividad de 2001 en las operaciones de reestructuración efectuada en ese año y que ante la presentación del cuadro de las cuentas del proveedor PSA Internacional con la cuenta 627815, se solicitó, las facturas por cada proveedor y año.

Además se reitera la petición de documentación solicitada en el punto 7º a) de la diligencia 5, solicitándose nueva documentación.

Finalmente, en la diligencia 7 de 30 de julio de 2009, se recoge que en fechas 17 de febrero y 27 de marzo de 2009 se entregó la documentación pendiente de entregar.

Pues bien, por retraso en la aportación de la documentación solicitada se imputa una dilación a la entidad que abarca desde el 23 de febrero de 2008 al 28 de julio de 2008, y que asciende a un total de 155 días, y otra de 125 días desde el 22 de noviembre de 2008 hasta el 27 de marzo de 2009, sin incidencia real esta última al haber cursado la Inspección, ante la contestación recibida en 9 de mayo de 2008 sobre la justificación de las diferencias existentes entre el VIES y el modelo 349, exigida en la diligencia de 13 de febrero de 2009, siete peticiones internacionales a Italia, Francia y Austria, la primera en 4 de noviembre de 2008, considerando que todo ello justificaba una interrupción justificada desde el 4 de noviembre de 2008 hasta el 31 de agosto de 2009.

Siendo estos los antecedentes hay que dar la razón a la entidad recurrente sobre la imposibilidad de imputar dilaciones por retraso en la aportación de documentación, pues el procedimiento no estuvo paralizado en ningún momento, ni se impidió a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea y así lo demuestran las diligencias y correos electrónicos entre el contribuyente y la Administración y el hecho de que la Inspección no hubiera mencionado obstaculización alguna por parte del obligado tributario.

Por otra parte, carece asimismo de justificación la interrupción apreciada por petición de información a otros Estados de la Unión Europea, al haber seguido, no obstante, su curso normal el procedimiento, todo lo cual nos lleva a apreciar la prescripción por los ejercicios 2002 a 2004, por el incumplimiento del plazo establecido, al haber durado más de 731 días, y ante el transcurso de más de cuatro años desde la resolución sobre rectificación de la autoliquidación de 2002 o desde el vencimiento del plazo de presentación de las autoliquidaciones de 2003 y 2004 hasta que se produjo la notificación de los acuerdos de liquidación el 4 de enero de 2010.

Octavo.

Los dos últimos motivos se refieren y tienen sentido en lo que respecta al ejercicio 2001, al que han de entenderse contrarios, tras la prescripción declarada en los ejercicios 2002, 2003 y 2004.

En el sexto se alega que la sentencia confirma el rechazo a la deducibilidad fiscal de la provisión de cartera dotada por la recurrente en su participación, al entender que el coste de adquisición de dicha participación dimanante de la compraventa realizada a efectos fiscales debía ser considerado igual a 0, máxime cuando se suscribió otro incremento de 196.802 euros a 31 de diciembre de 2001 y de 49.423.000 euros adicionales en diciembre de 2002, ya que los desembolsos deberían haberse descontado del valor neto contable a 30 de diciembre de 2000.

Se denuncia que la sentencia realiza una interpretación incorrecta del art. 16 de la TRLIS que, a su vez, provoca una indebida aplicación de los artículos 12.3 y 10.3 del TRLIS, pues acepta un acuerdo de valoración a mercado de las acciones en junio de 2001 que no respeta las reglas exigibles para la valoración de operaciones vinculadas, al prescindir de cualquier comparación con transacciones realizadas, teniendo en cuenta sólo la situación de profunda crisis económica por la que atraviesa Argentina y la situación de pérdidas de la entidad argentina en los años anteriores a la compra de acciones, que determinara la concesión a PCARG de aportaciones a fondo perdido, por un importe de 337.599.732 US \$ en 1999 Y 2000.

Según la recurrente no es posible valorar una inversión realizada en junio de 2001 como si la misma hubiera sido realizada el 31 de diciembre, ni tampoco la situación en esta última fecha, por si misma, justificaba en absoluto que las empresas argentinas careciesen de valor, sin que, además la referencia a las pérdidas de ejercicios anteriores justifique absolutamente nada, pues no se puede acudir a las pérdidas de ejercicios anteriores sino a proyecciones de resultados futuros, máxime cuando en este caso se trata de valorar una compañía que tenía su plan industrial en marcha que garantizaba la rentabilidad futura del negocio de PCARG, como se confirmó en ejercicios posteriores.

Finalmente, el último motivo se refiere a la parte de provisión de cartera cuya deducibilidad fue negada también en la parte correspondiente a las ampliaciones de capital realizadas por la filial argentina con cargo a créditos que otras entidades del Grupo tenían y que había cedido a la recurrente, rechazándose la argumentación ofrecida por la sentencia en cuanto ignora que la regularización de la provisión por cartera correspondiente al coste de adquisición de PCARG dimanante de la capitalización de créditos comerciales adquiridos en 2001 y 2002 a otras compañías del grupo se realizó al margen de cualquier análisis objetivo de si la transacción había sido realizada en condiciones de independencia, aplicando una potestad de recharacterización de la transacción al margen de los mecanismos contemplados en la Ley General Tributaria al respecto.

Noveno.

Los motivos deben ser estimados.

En relación con el sexto, en cuanto la Sala confirma un informe de valoración que no contempla ninguna de las metodologías contempladas en el art. 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades .

Dicho precepto facultaba a la Administración a valorar, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

Sin embargo, el acuerdo de valoración en lugar de motivar la determinación del valor de mercado de PCARG, que era lo procedente, se limita a tener en cuenta el valor contable resultante de los estados financieros de PCARG a 31 de diciembre de 2000, minorado en todas las aportaciones que en ejercicios posteriores realizó la entidad, e incorporando incluso aportaciones ya realizadas por el anterior accionista.

De esta forma se despreocupa de verificar si existieron inversiones realizadas en el mercado de Argentina en el periodo 2000/2001 por otras empresas españolas, como así lo reconoció el autor de la valoración de la Administración en fase de prueba, al admitir que no se analizaron operaciones comparables.

En cualquier caso, y aunque se aceptara que no existían operaciones comparables, es lo cierto que el acuerdo de valoración no analizó tampoco si el valor de mercado de los activos era o no coincidente con el valor contable de los mismos, ni sigue ningún método de valoración de empresas en funcionamiento, con el fin de desvirtuar la metodología de valoración seguida por PWC.

Tampoco podemos aceptar el modo de proceder seguido para negar la deducibilidad de la provisión de cartera como consecuencia de la adquisición de los créditos comerciales que otras filiales tenían contra la compañía, en cuanto no acudió a los mecanismos legalmente previstos al efecto, si la conclusión era que la adquisición de los créditos comerciales no se hubiera realizado entre partes independientes.

Conviene recordar que la Inspección negó que el coste de adquisición de PCARG tras la compra de acciones en Junio de 2001, pudiese verse incrementado en 2001 y 2002 en el importe de los créditos adquiridos a

otras empresas del grupo , 196.802.200 euros durante los meses de noviembre y diciembre de 2001, y 43.423.000 euros, durante 2002, por considerar que la transacción no se habría realizado entre partes independientes.

Esta hipótesis plantea dos problemas, uno técnico y otro jurídico, cuya apreciación conjunta nos impide aceptarla.

Desde el punto de vista técnico, como informó el perito, resultaba inaceptable entender que los créditos carecían de valor de mercado, puesto que la realidad económica demuestra que, incluso en situaciones de aparente insolvencia existe un mercado activo para adquirir créditos aparentemente incobrables. Si los créditos adquiridos podían tener un valor de mercado, no cabe negárselo sin acreditar fehacientemente que no lo tenían.

Y, desde el punto de vista jurídico, no se podía prescindir de operaciones efectivamente realizadas entre partes vinculadas a las que cabía atribuir un valor de mercado, acudiendo sin más a la aplicación directa del artículo 9 del Convenio internacional para evitar la doble imposición entre España y Francia o entre España y Argentina, por lo que resultaba necesario en este caso para efectuar esa recalificación la aplicación de una cláusula general antiabuso interna.

Décimo.

Queda por resolver el recurso del Abogado del Estado en cuanto discrepa de la anulación de las sanciones impuestas por la Sala de instancia, por entender , en su opinión que en este caso concurre la claridad de la norma tributaria aplicada; hubo falta de diligencia y la motivación y prueba es adecuada y suficiente, en cuanto los acuerdos sancionadores analizan las regularizaciones practicadas y las condiciones subjetivas en el contribuyente, dando respuesta individualizada a cada una de las alegaciones formuladas frente a la propuesta de sanción.

Aunque el motivo hace referencia a cuatro conductas, es lo cierto que los acuerdos sancionadores afectan a la regularización por los ajustes positivos al resultado contable no realizados por la entidad; por las comisiones pagadas a PSA Internacional por intermediación en el pago a determinados proveedores de PCAE; y por las cesiones de créditos a cobrar frente a PCARG.

Ante todo, debemos efectuar la precisión de que el recurso sólo tiene sentido en lo que afecta a la regularización que no ha sido anulada y respecto de los ejercicios no declarados prescritos (2001 y 2005).

Esto sentado, para la correcta decisión debemos detenernos en determinar si fue o no suficiente, como se aduce .

Pues bien, respecto a las comisiones satisfechas a PSAI, que es la única partida subsistente, argumentó que en los acuerdos de liquidación se había acreditado que los gastos no cumplían los requisitos contemplados en el art. 16.5 de la LIS y en particular la existencia de un contrato escrito y la obtención de una utilidad por el servicio prestado, por lo que "dada la naturaleza de los incumplimientos detectados y la claridad de la norma "debe considerarse la existencia de infracción en la deducción de los gastos aludidos, máxime habida cuenta que se trata de operaciones entre partes vinculadas en las que la inexistencia de intereses contrapuestos debería llevar a extremar el cumplimiento de los requisitos legales establecido a tal efecto".

Esta motivación, a juicio de la Sala, resulta totalmente insuficiente para fundar la culpabilidad, porque de las circunstancias señaladas no cabe inferir un comportamiento culposo, de acuerdo con la jurisprudencia de esta Sala.

Así, desde la sentencia de 6 de junio de 2008 se viene insistiendo en que no se puede inferir la culpabilidad del mero incumplimiento de la norma tributaria.

Por otra parte, tenemos señalado que la fundamentación de la culpabilidad por la no concurrencia de las causas que podían exonerar la responsabilidad no puede aceptarse desde la perspectiva de los artículos 25.1 y 24.2 de la Constitución .

En definitiva, no recogiendo las resoluciones sancionadoras hechos concretos para basar el elemento culpabilístico, procede rechazar el motivo de casación, con imposición de costas a la Administración recurrente, si bien por las circunstancias que concurren su importe se limita a la cantidad máxima de 2000 euros.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido 1.- Estimar parcialmente el recurso de casación interpuesto por Peugeot Citroen Automóviles de España, SA, contra la sentencia de 11 de diciembre de 2014, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional , que se anula en lo que afecta a los ejercicios 2002 a 2004, que se declaran prescritos, y en lo que se refiere al rechazo de la deducibilidad fiscal de la provisión de cartera dotada en relación con el deterioro del valor experimentado por su participación en su filial argentina. 2.- Estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la referida entidad contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de junio de 2011, que se anula en cuanto afecta a las sanciones, al ratificar en este

particular la sentencia de instancia, y en cuanto incide en las liquidaciones, con el alcance antes reseñado 3.- Desestimar el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, con imposición de costas a la Administración recurrente con el límite máximo de 2000 euros.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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
PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública ante mí 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.