

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ063212

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 5 de julio de 2016

Vocalía 2.^a

R.G. 35/2013

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Cómputo del plazo. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por cualquier acción administrativa. Con conocimiento formal del obligado tributario. Efectos de la reanudación formal de las actuaciones tras el incumplimiento del plazo máximo de duración de las mismas. El párrafo segundo de art. 150.2 a) de la Ley 58/2003 (LGT) dispone, en efecto, que la reanudación de las actuaciones, con conocimiento formal del interesado, después de expirado el plazo a que se refiere el apdo. 1 -doce o veinticuatro meses- interrumpe la prescripción. Ahora bien, esta previsión legislativa debe entenderse en sus estrictos términos; no se trata de que una mera actuación ulterior sin más «reviva» un procedimiento ya fenecido, como sin duda es el del caso enjuiciado, según admite la propia Administración recurrente, sino de una decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no realizó en el tiempo legalmente requerido. Por ello el precepto matiza en su segunda parte que «el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse». No se trata, por tanto, de cualquier diligencia, sino de una reanudación formal de las actuaciones inspectoras. Así, por acatamiento al criterio jurisprudencial -Vid., SSTs, de 23 de mayo de 2016, recurso n.º 789/2014 (NFJ063017) y, de 21 de junio de 2016, recurso n.º 1591/2015 (NFJ063066)-, no teniendo lugar en el caso que se analiza dicha «reanudación formal» tras la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, habrá que estar, como hito interruptivo de la prescripción, a la notificación del acuerdo de liquidación con fecha 24-09-2012 fecha ésta en la que habían transcurrido en exceso los cuatro años de prescripción a contar desde la fecha final del plazo de presentación de la autoliquidación -arts. 66 y 67 de la Ley 58/2003 (LGT)- relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 (25-07-2008) por lo que no cabrá sino estimar las pretensiones actoras de declarar prescrito el derecho de liquidar dicho tributo y ejercicio. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 147 y 150.

RD 939/1986 (RGIT), art. 31 quarter.

Ley 1/1998 (LDGC), art. 29.

Código Civil, art. 1.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, se reúne este Tribunal Económico-Administrativo Central en Sala para fallar la reclamación económico-administrativa interpuesta por D. y Dña. en representación de **ALS.L.**, con NIF y domicilio a efectos de notificaciones en Av., contra el Acuerdo de la Inspectora Coordinadora de la Dependencia Regional de la Inspección de Murcia fechado el 20 de septiembre de 2012 por el que se liquida el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 y 2008.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

La indicada liquidación es consecuencia del Acta A-02 n.º incoada el 28-6-12 en el curso de un procedimiento inspector de alcance general relativo al Impuesto sobre Sociedades e IVA de los ejercicios 2007 y 2008.

ALS.L. (**AL** en adelante) desarrollaba durante el periodo inspeccionado la actividad de prestación de servicios de transporte de mercancías por carretera (epígrafe 722 de las Tarifas del I.A.E.), tanto nacional (gestionado desde sus oficinas de X.....) como internacional (gestionado desde sus oficinas de Y.....). Al carecer de flota propia de vehículos para prestar tales servicios, subcontractaba los servicios de otros transportistas, algunos de ellos vinculados en el sentido del art. 16 del T.R. de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (R.D.Leg. 4/04, TRLIS en lo sucesivo).

Iniciado el procedimiento inspector el 22-2-11 por comparecencia en el domicilio del sujeto pasivo, concluyó el 24-9-12 con la notificación de la liquidación ahora impugnada. Indica la documentación inspectora que se produjeron dilaciones no imputables a la Administración que suman 88 días, por lo que éstos deben excluirse del cómputo de la duración de las actuaciones de comprobación.

La regularización practicada deriva del hecho comprobado por la Inspección de que cuando el transportista subcontratado era independiente la operación dejaba a **AL** el margen determinado por la diferencia entre lo cobrado por ésta al cliente y lo pagado al transportista; lo que no ocurría cuando el transportista subcontratado era uno de los socios de la propia **AL** u otros vinculados (socios de la entidades socias, familiares de éstos,). En este último caso afirma la documentación inspectora que se elevaba el precio del servicio prestado por el transportista de modo que se transferían a éste los beneficios correspondientes, reduciéndose además la tributación por el hecho de que estos transportistas vinculados estaban sometidos al régimen de módulos en sus respectivos IRPF.

El acuerdo de liquidación llega a las siguientes conclusiones:

“En el año 2007 la rentabilidad de los socios por todos los transportes prestados nacionales e internacionales era negativa, del -0,11%, para los allegados que son principalmente transportistas en régimen de módulos era del 9,10% y para otros transportistas sin relación con la empresa la rentabilidad era del 10,85%.

En el año 2008 la rentabilidad de los socios por todos los transportes prestados nacionales e internacionales es del 1,88%, para los allegados que son principalmente transportistas en régimen de módulos era del 6,97%, y para otros transportistas sin relación con la empresa la rentabilidad era del 11,61%.

..... resulta probado por la Inspección que el obligado tributario, en los ejercicios objeto de comprobación, mediante el sistema de elevar los costes de los servicios que paga a sus socios personas físicas y jurídicas, a los socios personas jurídicas y a los familiares de sus socios, que tributan en régimen de módulos, produce una transferencia de los beneficios de la sociedad en estimación directa al sujeto en módulos reduciendo la tributación de las partes implicadas en la operación.

*Con este comportamiento se reduce la tributación en el IS y en el IVA de **ALSL** que tributa en régimen de estimación directa, mediante la utilización de precios de transferencia, diferentes al de mercado, en la valoración de las operaciones realizadas con sus socios y con los familiares de sus socios, que además tributan en régimen de módulos.”*

Determinados los valores de mercado de los servicios de transporte recibidos por el sujeto pasivo de partes vinculadas, se liquidan cuotas impositivas de 148.206,7 € por el ejercicio 2007, 121.215,83 € por 2008, e intereses de demora conjuntos por 47.389,49 € (Deuda tributaria de 316.812,02 €).

El Acuerdo de liquidación hace constar que no existen indicios de comisión de infracciones tributarias tipificadas por el art. 183 de la LGT “sin perjuicio de la sanción que pueda corresponder a los socios en caso de un abuso fraudulento en la utilización del régimen de módulos.”

Segundo.

Notificada dicha liquidación el 24-09-2012, con fecha 23-10-2012 se interpone contra la misma la presente reclamación económico-administrativa, poniéndose de manifiesto el expediente para alegaciones el 16-09-2013, presentándose éstas el 15-10-2013, las cuales a continuación se resumen:

- Habiéndose producido una interrupción de actuaciones no justificada por tiempo superior a seis meses y habiéndose superado el periodo máximo de duración del procedimiento inspector, ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar el impuesto del ejercicio 2007.
- La motivación del Acta y del Acuerdo de liquidación es defectuosa.
- Se han aplicado indebidamente las normas sobre operaciones vinculadas a sujetos no vinculados.
- Se vulneró el procedimiento de comprobación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas.
- Hubo una defectuosa aplicación del método del precio de reventa.
- **AL** justificó debidamente la adecuación a mercado de los precios de los servicios recibidos de los transportistas supuestamente vinculados, sin que la Inspección haya cuestionado dicha justificación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación e interposición en plazo que son presupuesto de admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa.

Son cuestiones a resolver las suscitadas por las alegaciones de la reclamante enumeradas en el último de los antecedentes de hecho.

Segundo.

Afirma la reclamante que la Inspección incurrió en una interrupción injustificada de duración superior a 6 meses hecho éste al que el apartado 2 del mismo art. 150 de la LGT vincula la ausencia de efectos interruptivos de lo hasta entonces actuado.

Sostiene además la actora que se excedió el periodo legal máximo de duración del procedimiento inspector, de 12 meses en el presente caso, lo que conduce, entiende, a la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto del ejercicio 2007.

Se consideran pues incumplidos los apartados 1 y 2 del art. 150 de la Ley 58/03, preceptos éstos que, por lo que aquí interesa, establecen:

“1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas.

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto de las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.”

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del b) artículo 27 de esta Ley.

Tendrán, asimismo, el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras.”

Indica el Acuerdo de liquidación que, iniciado el procedimiento inspector el 22-2-11 por comparecencia en el domicilio del sujeto pasivo, concluyó el 24-9-12 con la notificación de la liquidación ahora impugnada. Conforme al Acuerdo de liquidación, se produjeron dilaciones no imputables a la Administración que suman 81 días, por lo que éstos deben excluirse del cómputo de la duración de las actuaciones de comprobación.

El acta incoada señala además la existencia de una Comunicación al contribuyente fechada el 18-11-11, notificada ese mismo día (siendo la diligencia anterior la fechada el 13-4-11) a cuyo tenor:

“Por motivos no imputables al contribuyente el procedimiento inspector ha estado interrumpido de forma no justificada, por lo que se pone en conocimiento del sujeto pasivo que ha transcurrido el plazo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación que se prevé en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de, razón por la cual de acuerdo con lo previsto en el propio artículo 150 apartado 2 de la Ley General Tributaria se producen los siguientes efectos: No se considera interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones realizadas hasta la interrupción injustificada o hasta la finalización del plazo de duración las mismas, por lo que las actuaciones han de proseguir sólo respecto de los tributos y ejercicios no afectados por la prescripción a fecha de hoy, que en el caso concreto que nos ocupa es el que se está comprobando, por lo que las actuaciones continúan para los conceptos Impuesto sobre el Valor Añadido meses de octubre, noviembre y diciembre de 2007 y 2008, e impuesto sobre Sociedades de los periodos 2007 y 2008.”

Se reconoce así por la Inspección una interrupción injustificada de su actividad superior a seis meses, concretamente de 219 días.

Esta Comunicación, de 18-11-11 y firmada por la Inspectora actuaria, supone la reanudación de las actuaciones de comprobación e investigación al concluir reiterando la petición de los movimientos de ciertas cuentas bancarias así como la identificación y teléfonos de las personas que prestaban el servicio de teléfono en el periodo inspeccionado (documentos y datos éstos que ya se habían solicitado al inspeccionado en diligencia de 1-4-11).

El Acuerdo liquidatorio, pasando por alto la interrupción injustificada de 219 días (seguramente porque a la fecha de cese de dicha interrupción injustificada con la reanudación de actuaciones señalada la duración del procedimiento inspector no se había excedido de plazo), sostiene que: *“como el inicio de las actuaciones inspectoras se produjo el 22 de febrero de 2011, incoándose Acta de disconformidad el 28 de junio de 2012, y si tenemos en cuenta las dilaciones imputables al obligado tributario por el periodo detallado de 81 días[1], el plazo a que se refiere el artículo 150 LGT concluiría el 13 de mayo de 2012.*

Como puede observarse, a la fecha del presente Acuerdo (20-9-12) ha transcurrido el plazo máximo de un año de duración de las actuaciones inspectoras previsto en el artículo 150 de la Ley 58/2003 y en los artículos 102 y siguientes del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria

.....
En consecuencia, teniendo en cuenta que una vez transcurrido el año de duración de las actuaciones inspectoras la siguiente actuación ha sido la puesta de manifiesto para la apertura del trámite de alegaciones notificada al obligado tributario el 13-6-12 y que el plazo de presentación de la declaración-liquidación correspondiente al impuesto sobre sociedades de 2007 y 2008 finalizó el día 25/07/2008 y 25/07/2009 respectivamente, dicha notificación en cuanto supone la realización de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario, con posterioridad a la finalización del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras interrumpe de nuevo la prescripción y de conformidad con lo dispuesto en los artículos 66 y 150 de la LGT habrá que considerar no prescrito el derecho de la Administración a liquidar dicho concepto y periodos de liquidación.”

La siguiente actuación inspectora según las alegaciones presentadas no coincide con la que se acaba de indicar; se concreta en la notificación de la liquidación ahora impugnada, lo que ocurrió el 24-9-12, fecha ésta en la que ya habría prescrito la acción liquidadora de la Administración respecto del Impuesto sobre sociedades del ejercicio 2007 según la reclamante.

Ahora bien, en el ínterin (entre el inicio y el final del procedimiento inspector) se producen los siguientes acontecimientos dignos de mención: 1) La reanudación formal de actuaciones por parte de la Inspección, comunicada el 18-11-11; 2) La puesta de manifiesto del expediente previa a la incoación del acta en fecha 13-6-12 y 3) el acta A-02, fechada el 28-6-12 y que no fue firmada por el sujeto pasivo, indicándose en la misma que *“La presente acta tendrá el valor probatorio que proceda, no firmándola el compareciente y recibiendo un ejemplar, junto con el preceptivo informe ampliatorio.”*

Según el párrafo transcrito hubo un compareciente en nombre del sujeto pasivo en el acto de la firma del acta, firma que sólo estampó la inspectora actuaria. Dicho compareciente recibió un ejemplar del acta así como del informe ampliatorio a la misma, lo que implica la notificación del acta al sujeto pasivo en el día de su fecha, el 28-6-12.

Añade el Acuerdo liquidatorio que con fecha 14-8-12 los Sres. D. A..... y D. S....., en representación del obligado tributario, presentaron escrito de alegaciones contra el acta anterior.

Puesto que a 14-8-12, cuando se presentó el escrito de alegaciones contra el acta, habría ya prescrito la acción liquidadora de la Administración respecto al impuesto de 2007 como pretende la reclamante, debe analizarse si, a pesar ello, debe entenderse o no prescrito en el caso que nos ocupa el derecho de la administración para liquidar el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007.

Así las cosas debemos traer a colación el criterio expuesto por este Tribunal en resoluciones tales como la de 31-10-2014 (RG 5895/11) en la cual se decía:

El citado artículo 150.2 comienza por aclarar que las dos incidencias del procedimiento inspector que identifica, la interrupción injustificada durante más de 6 meses o la superación del plazo de duración máxima de 12 meses, no determinarán la caducidad del procedimiento, debiendo este continuar hasta su terminación, pero sí habrán producido efectos, siendo el primero de ellos el que aquí nos afecta:

“a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.”

No obstante, el propio precepto reconoce que, como el procedimiento debe continuar, puede volver a interrumpirse la prescripción:

“En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.”

Asimismo, se dota de carácter espontáneo a los ingresos que se realicen antes de las actuaciones con eficacia interruptiva de la prescripción, en los siguientes términos:

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta Ley.

Tendrán asimismo el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras.

En el mismo sentido se pronuncia el artículo 184.7 del R.D. 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aunque no es aplicable al supuesto que nos ocupa:

“La reanudación de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a que se refiera el procedimiento.”

En el procedimiento inspector que aquí nos ocupa resulta que se ha superado el plazo de 12 meses previsto en el apartado 1 del artículo 150 de la Ley 58/2003, por lo que, tal y como expresamente indica el segundo párrafo de la letra a) del apartado 2 del mismo artículo, para volver a interrumpir la prescripción hace falta *“la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo”*. A la vista de esta normativa, este Tribunal ha señalado en resoluciones de 20 de diciembre de 2012 (00/120/2011 y acumulada) y 28 de mayo de 2013 (00/4850/2010) que, si transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento inspector pero aún dentro del plazo general de prescripción de cada concreto concepto tributario, se producen actuaciones en el marco del mismo de las que pueda predicarse efecto interruptivo de la prescripción, es decir, actuaciones con conocimiento formal del interesado tendentes a la regularización, comprobación, inspección, dichas actuaciones deben proseguir hasta su terminación. Así resulta del artículo 150.2 de la LGT y del artículo 66 de la LGT según el cual el derecho de la administración a liquidar prescribe a los cuatro años, interrumpiéndose dicho plazo, de acuerdo con el artículo 68.1. a) LGT, 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”*. Siendo ello de aplicación plena al presente supuesto.

No considera este Tribunal, como pretende la interesada, que fuera necesaria la existencia de un acuerdo formal de reanudación de actuaciones, pues habiéndose superado el plazo máximo de duración la literalidad del artículo 150.2 a) de la LGT 58/2003, exige únicamente (a diferencia de los casos de existencia de interrupciones injustificadas por más de seis meses) “la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo” y no *“la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado”*.

Ahora bien, y como hemos señalado en las referidas resoluciones de 20 de diciembre de 2012 (00/120/2011 y acumulada) y 28 de mayo de 2013 (00/4850/2010), en todo caso debe exigirse que, con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento, existan actuaciones con valor interruptivo de la prescripción de forma que no pueda apreciarse paralización de las actuaciones inspectoras por período superior a seis meses, que tras la primera actuación posterior al incumplimiento no se supere de nuevo el plazo máximo de duración establecido en el artículo 150.1 de la Ley General Tributaria, para cuyo cómputo no se tendrán en cuenta ni las dilaciones ni las interrupciones justificadas; y que si se supera nuevamente el plazo máximo puedan continuarse las actuaciones únicamente si en el momento de realizarse la primera actuación con valor interruptivo de la prescripción no se hubiera superado el plazo general de prescripción, operando otra vez el límite de doce meses.

Criterio que ha sido reiterado por este TEAC en numerosas resoluciones posteriores entre las que destacamos, por el detallado análisis que realiza de la cuestión, la de 13-01-2016 (RG 6396/13), la cual, tras transcribir lo dispuesto en el artículo 150.1 y 2 de la LGT, se pronunciaba sobre la cuestión que ahora nos ocupa en los siguientes términos:

1. El incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector (el fijado en el apartado 1 del artículo 150) no determinará la caducidad del procedimiento, que deberá continuar hasta su terminación.
2. No obstante, no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado (el del apartado 1 del artículo 150), esto es, durante el tiempo transcurrido hasta la superación del plazo máximo de duración de las actuaciones.
3. La determinación del valor interruptivo de la prescripción de las actuaciones inspectoras que se realicen tras la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector es fijada de modo expreso, a juicio de este TEAC, por la literalidad del segundo párrafo del 150.2 a), al afirmar que "(...) se entenderá interrumpida la prescripción por la (...) realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo."

Sin embargo, el hecho de que en el citado párrafo, y en todo el apartado 2 del artículo 150, se estén regulando simultáneamente las consecuencias de dos defectos diferentes del procedimiento inspector (su interrupción injustificada por más de 6 meses y la superación de su plazo máximo de duración) exige su lectura detenida en los términos que se exponen a continuación.

En primer lugar, vemos cómo el precepto comienza identificando los dos defectos procedimentales citados, y anuda a ambos, sin hacer distinción alguna entre ellos, las dos consecuencias que hemos numerado como 1 y 2 más arriba. La misma regulación unitaria de las consecuencias de ambos tipos de defectos procedimentales se hacía en el artículo artículo 31 quater del anterior reglamento general de Inspección, el R.D. 939/1986, en la redacción que lo adaptó al establecimiento de un plazo máximo para finalizar las actuaciones inspectoras por la Ley 1/1998, precedente inmediato del actual artículo 150.2 de la LGT:

"Iniciadas las actuaciones de comprobación e investigación, deberán proseguir hasta su terminación, de acuerdo con su naturaleza y carácter aun cuando haya transcurrido el plazo legalmente previsto.

No obstante lo anterior, la interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras anteriores y de las de liquidación, producida por causas no imputables al obligado tributario, en la forma prevista en el apartado 3 del artículo 32, o el incumplimiento del plazo previsto para la finalización de las actuaciones, producirá el efecto de que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones realizadas hasta la interrupción injustificada o hasta la finalización del plazo de duración de las mismas (.....)".

Sin embargo, en el párrafo segundo del 150.2.a) se llena un vacío que dejó el anterior reglamento, regulando expresamente en qué condiciones podrá volver a interrumpirse la prescripción en los procedimientos en los que se haya producido alguno de los vicios referidos, con la finalidad de salir al paso de la abundante conflictividad generada por la citada falta de regulación expresa.

Este segundo párrafo continúa refiriéndose simultáneamente a dos vicios procedimentales diferentes, como lo viene haciendo el precepto en el que se encuadra, pero ahora, a diferencia de los párrafos anteriores, contempla soluciones diferentes para ambos vicios:

"En estos supuestos, [2]se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

La técnica legislativa utilizada puede resultar discutible, ya que pasa, en dos párrafos consecutivos del mismo precepto (150.2.a), de una regulación unitaria de los efectos de dos vicios procedimentales diferentes (tanto la interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras como el incumplimiento del plazo previsto para la finalización de las actuaciones producen como efecto que no se considere interrumpida la prescripción) a una regulación dual, distinta, del modo de proceder tras la comisión de cada uno de esos vicios.

Pero lo poco acertado de la técnica legislativa no puede ocultar la realidad de la literalidad utilizada por el legislador, literalidad refrendada por la finalidad de la norma que hace preciso, como se verá seguidamente, otorgar una solución, un tratamiento diferenciado a los supuestos de hecho contemplados.

No ofrece dudas a este TEAC que el legislador contempla dos formas diferentes de volver a interrumpir la prescripción ***"en estos supuestos"***:

-(1) *“la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada;”*

-(2) *“o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo.”*

A continuación, ratifica que estamos ante dos soluciones diferentes (reanudación de actuaciones o realización de actuaciones), al indicar que **“En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.”**

Si alguna duda quedase de que el legislador ha optado por dar dos soluciones diferentes (comunicación de reanudación o realización de nuevas actuaciones) a la continuación del procedimiento inspector una vez producidos los dos vicios procedimentales, la despeja la letra b) del mismo artículo 150.2, que otorga, por separado, el carácter de espontáneos tanto a los ingresos realizados por el contribuyente hasta la reanudación de actuaciones que habrían sido interrumpidas injustificadamente, como a los realizados antes de la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento:

“b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del b) artículo 27 de esta Ley.

Tendrán, asimismo, el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras.”

Entendemos, por tanto, que una vez superado el plazo legal del procedimiento, el legislador considera que basta cualquier actuación inspectora para interrumpir la prescripción (obviamente, que cumpla los requisitos generales para ello, por lo que ha de haber sido conocida por el sujeto pasivo), sin que sea necesaria, a diferencia de lo que se exige para el otro defecto procedimental que el precepto trata simultáneamente (la interrupción injustificada de las actuaciones) ninguna comunicación formal de “reanudación de actuaciones”. , lo cual, es coherente con el hecho de que no estamos ante ninguna previa interrupción de las mismas.

Una vez determinado el alcance de la letra de la norma legal, y constatado que en el caso que nos ocupa se han cumplido los requisitos marcados por ella para que, tras el exceso de duración de las actuaciones, se volviese a interrumpir la prescripción (ya que hubo, como se ha dicho, dos actuaciones inspectoras realizadas con conocimiento formal del obligado tributario realizadas antes de que se consumase la prescripción del ejercicio 2007) es claro que este TEAC no puede (por el obvio respeto al mandato legal) sino confirmar la citada interrupción de la prescripción.

Esta conclusión es predicable (dada la falta de matices del precepto) tanto a los casos en los que es la propia Inspección quien ya apreció que se había superado el plazo legal de duración del procedimiento, como, con mayor motivo, a los casos en los que superación del plazo legal solo es detectada (o determinada) por un órgano revisor, económico-administrativo o judicial, porque, en este último caso, como es obvio, difícilmente podría la Inspección informar al obligado del nuevo alcance de las actuaciones cuando en su opinión el plazo no se ha superado.

Pero es que, además, no encuentra razones para descartar como la más ajustada a derecho la interpretación literal del precepto que se acaba de exponer. Veamos.

1- Como acabamos de apuntar, las distintas soluciones a que venimos aludiendo encuentran su lógica en las diferencias que hay entre los dos defectos procedimentales a los que se aplican.

Por un lado, solo es coherente comunicar un reinicio cuando antes hubo un final, o cuando hubo una interrupción injustificada y significativa que generó la apariencia de que hubiese habido un final, situación que nada tiene que ver con el mero exceso del plazo máximo de actuaciones que no se vieron afectadas por parones justificados y prolongados.

Por otro lado, el mayor rigor formal de la comunicación de reinicio puede estar justificado por el muy superior grado de exteriorización, y de identificación de su existencia, del vicio procedimental consistente en la interrupción injustificada prolongada más de 6 meses, lo que explica que el legislador exija una respuesta con análogo grado de visibilidad. Desde la óptica del contribuyente, un parón de las actuaciones tan prolongado puede generar expectativas (de finalización o abandono del procedimiento) que deben desmentirse de modo explícito. Desde el lado de la Administración, estamos igualmente ante un defecto fácil de detectar, lo que hace comprensible exigir una forma concreta para enervar (para los ejercicios no prescritos) sus efectos.

Sin embargo, el exceso de duración del plazo máximo es, en no pocas ocasiones, una cuestión de la máxima complejidad fáctica y jurídica, como se verifica al repasar la jurisprudencia en materia fiscal de los últimos años, que hace más aconsejable que sea verificada su existencia cuando las actuaciones han acabado.

Podría resultar desproporcionado ligar la interrupción de la prescripción del derecho a liquidar al cumplimiento de un formalismo concreto (la comunicación de reinicio) para subsanar a futuro un defecto procedimental cuya detección es tan compleja como lo es esta, complejidad que hace que en muchas ocasiones solo se pueda apreciar a la vista del procedimiento en su conjunto y de las alegaciones del contribuyente en vía de revisión.

Si el legislador hubiese querido exigir el reinicio formal también cuando se ha excedido el plazo máximo, estaría queriendo, en la práctica, que ninguna actuación inspectora posterior al vencimiento del plazo de duración del procedimiento tuviese virtualidad para interrumpir la prescripción cuando la superación de dicho plazo es advertida por un órgano revisor, ya que, ciertamente, si la Inspección considera que el plazo no se haya superado es obvio que no va a “reanudar actuaciones” comunicando al obligado la superación del plazo y el nuevo alcance, con lo que las actuaciones posteriores al momento en que el órgano revisor consideró superado el plazo, no interrumpirán la prescripción.

2- Con la solución contraria, si se obligase siempre que hubo exceso de duración del plazo máximo de duración del procedimiento inspector a formalizar un reinicio de actuaciones y, en consecuencia, a fijar cual es el alcance de las actuaciones a realizar a partir del exceso de duración del procedimiento, se estaría alterando la estructura general del procedimiento inspector, al obligar a anticipar una parte de la resolución de fondo (llegando incluso a declarar la prescripción de una parte de los ejercicios por los que se inició) a un momento previo a la finalización de su instrucción, lo que provoca importantes disfunciones.

El legislador, consciente de estas disfunciones, las ha limitado a los supuestos de interrupción injustificada por más de 6 meses, mucho menos frecuentes pero más necesitados de reacción formal, evitando su generalización a los supuestos de superación del plazo máximo de duración de las actuaciones, no siempre de fácil detección inmediata en el transcurso del procedimiento.

Así, por un lado, se estaría obligando a que el actuario se pronunciase sobre el cómputo de la duración del procedimiento inspector, sin duda el aspecto más complejo y conflictivo de la regulación de este procedimiento, sin oír previamente al contribuyente (lo que podría conducir a computar más dilaciones de las que finalmente se consideren producidas), o sin que puedan tenerse en cuenta circunstancias que puedan acontecer en un momento posterior y acreditar una dilación que no hubiese sido tenida en cuenta (como, por ejemplo, la aportación por el reclamante de una documentación cuya existencia antes se hubiese negado por él, lo que hace aflorar una mayor duración del retraso en su aportación inicialmente computado).

Por otro lado, sería el actuario, y no el Inspector Jefe, quien estaría, eventualmente, declarando la prescripción de algunos de los ejercicios sobre los que se inició el procedimiento, esto es, probablemente poniendo fin a las actuaciones para determinados ejercicios. Es cierto que en estos casos entraría dentro de las atribuciones del Inspector jefe la posterior modificación de las conclusiones anticipadas por el actuario, pero es claro que el mantenimiento de la provisionalidad de dichas conclusiones anticipadas por el actuario introduciría una indeseable inseguridad jurídica (para ambas partes) y una fuente de conflictos. Se generarían unas expectativas en el contribuyente que harían difícil que, en atención a la doctrina de los actos propios, se pudiera sostener que la comunicación al obligado tributario de un nuevo alcance de las actuaciones tiene mero alcance “cautelar”, y modificar después de comunicado el cálculo de la duración de las actuaciones inicialmente realizado pro el actuario.

Piénsese que el procedimiento inspector, como la generalidad de los procedimientos instructores, se estructuran distinguiendo una primera fase indagatoria, de comprobación y búsqueda de pruebas, y una segunda fase de resolución, en la que tras la puesta de manifiesto al investigado y la formulación por éste de alegaciones, se procede a la valoración conjunta de todo lo actuado. La regla es, por tanto, que tanto el contribuyente como la Administración se pronuncian, tanto sobre las cuestiones procedimentales como de fondo, a la vista de todo lo actuado, lo que aumenta las posibilidades de defensa del primero y de juicio acertado de la segunda.

3- Si, como mantenemos, al precepto legal le basta con la mera continuidad de las actuaciones inspectoras tras haber superado su plazo máximo, no exige, por tanto, que se formalice el “recálculo” de los conceptos y períodos sobre los que, pese a las consecuencias del 150.2 a), no ha prescrito el derecho a liquidar.

Esta conclusión no se ve alterada por lo que se dice al final del segundo párrafo del artículo 150.2.a): “..... el obligado tributario **tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse**”. Esta frase final del párrafo traslada a este momento temporal lo que dispone el artículo 147.2 de la LGT al establecer que “los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas....”, pero ahora se contempla como un derecho del obligado y no como una obligación de la Administración. Por tanto, no pesa sobre la Administración la obligación de tomar la iniciativa de comunicar al obligado los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones posteriores a la superación del plazo, de lo cual se infiere que dicha información no constituye requisito alguno para que dichas actuaciones posteriores interrumpan la prescripción.

4- No se aprecia ninguna merma significativa de las posibilidades de defensa del contribuyente con la solución adoptada por el legislador, ya que sus posibilidades de determinación de momento en el que concluyó el plazo máximo de duración del procedimiento y, por tanto, de sus efectos, entre los que está la posible prescripción de alguno, o de todos, los ejercicios comprobados, permanecen intactas, y se podrán hacer valer al alegar, ante la propia Inspección o ante los órganos de revisión, frente al acuerdo de liquidación.

5. No existe, a juicio de este TEAC, jurisprudencia consolidada del TS que interprete lo dispuesto en el artículo 150. 2 a) de modo distinto a lo que resulta de su literalidad.

5.1. Por un lado, las STS de 7/12/2012 (Rec. cas. 4728/2009) y de 28/09/2012 (Rec. cas. 4728/2009), dictadas en relación con procedimientos de inspección iniciados bajo la vigencia de la Ley 1/1998, analizan supuestos en los que, como en el presente caso, la superación del plazo legal de duración del procedimiento solo es advertida por el órgano revisor. En estos casos, las sentencias localizadas no mencionan en absoluto la necesidad de "reanudación formal de actuaciones" para interrumpir la prescripción con posterioridad al vencimiento del plazo legal, sino que se limitan a analizar si han existido actuaciones posteriores.

Así, dice la sentencia de 7 de diciembre de 2012 en su FD 5º:

"Aun teniendo en cuenta la situación más desfavorable para el obligado tributario que pretende la Administración, al imputarle un total de 410 días de dilaciones, bien por aplazamientos interesados, bien por la falta de aportación de documentación, por entender que se trataba de un único procedimiento que afectaba a diversos conceptos, que tendrían que sumarse a los doce meses desde la iniciación de las actuaciones el 29 de enero de 2001, resulta patente que las actuaciones sobrepasaron el plazo válido para liquidar, al producirse la notificación del acto liquidatorio el 19 de noviembre de 2003 y, por tanto, cuando había transcurrido el plazo de prescripción a contar desde la fecha de finalización del plazo para presentar la liquidación, 25 de julio de 1999.

Ante esta conclusión, no cabe atender las alegaciones del Abogado del Estado, sobre el efecto interruptivo de la prescripción de las actuaciones del procedimiento inspector producidas con posterioridad al momento en el que se supera el plazo máximo de duración, máxime cuando el acuerdo de ampliación no puede considerarse, no existiendo actuaciones relativas al IS de 1998, último ejercicio regularizado, con posterioridad al 4 de junio de 2002 hasta la incoación del acta."

5.2- Hay una serie de sentencias, (STS 18/12/2013 rec. cas. 4532/2011; STS 06/03/2014 rec. cas. 6287/2011; STS 13/06/2014 rec. cas. 848/2012) en las que el TS, respecto de los procedimientos que se rigen por la Ley 1/1998, negó el efecto interruptivo de la prescripción, una vez superado el plazo máximo del procedimiento, de la mera continuación de las actuaciones inspectoras, pero, a juicio de este TEAC, no son relevantes para resolver el caso que nos ocupa porque interpretan una legislación diferente.

Se dictaron en casos en los que era de aplicación el artículo 29.3 de dicha Ley, que no contemplaba expresamente la eficacia interruptiva de las actuaciones inspectoras posteriores al vencimiento del plazo, como tampoco lo hacía su desarrollo reglamentario, el citado artículo 31 quater del anterior RGI.

En ausencia de esta regulación expresa el TS, en un primer momento afirmo que tan solo una actuación posterior al exceso de duración del plazo máximo volvía a interrumpir la prescripción: la notificación del acuerdo de liquidación.

Precisamente esa doctrina es superada en las 3 sentencias citadas, que consideran que, aunque la norma legal y reglamentaria que aplica no lo contemplan expresamente, sí es razonable que alguna actuación posterior al exceso del plazo máximo, pero anterior a la notificación del acuerdo de liquidación, pueda volver a interrumpir la prescripción. En ausencia de regulación expresa, y al ser actuaciones producidas en los casos que analiza, se acepta en que la notificación del reinicio de actuaciones interrumpa la prescripción.

En este contexto, como argumentos de refuerzo de la nueva interpretación (más extensas que otras anteriores, como se ha dicho) que el TS hace del artículo 29.3 de la Ley 1/1998, como fundamentación de la modificación de una doctrina anterior, realizando una distinta interpretación de la ausencia de regulación expresa del caso por los preceptos que *ratione temporis* son aplicables al caso que resuelve, es como, a juicio de este TEAC, ha de entenderse la mención que en estas 3 sentencias se hace al texto del hoy vigente artículo 150.2.a) de la ley 58/2003, sin que pueda considerarse que, al no ser un precepto directamente aplicable al caso que resuelve, el alto Tribunal haya realizado en las citadas sentencias una interpretación definitiva del precepto.

Dicho de otro modo. Estamos tratando de determinar el valor para interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, efecto que, por perjudicar al contribuyente debe estar explicitado por la ley, de ahí que para el Alto Tribunal la fuerza del actual artículo 150.2.a) no alcance para afirmar que la realización de actuaciones, distintas a la reanudación formal, después de la superación del plazo máximo de las actuaciones interrumpía ya la prescripción bajo la vigencia del artículo 29.3 de la Ley 1/1998, superando la falta de previsión en tal sentido de esta formativa. No obstante, dicho juicio no puede ser el mismo cuando el citado artículo 150.2) sí es directamente aplicable, cuando la fuerza de su mandato

expreso sea directa e inmediata, y no una mera referencia interpretativa a la que acudir para subsanar la ausencia de regulación expresa de una legislación anterior.

5.3- En este contexto, y partiendo de los precedentes citados, se dicta la Sentencia de 12/03/2015 (rec. cas. 4074/2013)[3] que ha manifestado lo siguiente (FD 5º):

De lo expuesto se deduce la necesidad de estimar el primero de los submotivos, lo que lleva aparejado que consideremos como plazo máximo de duración del procedimiento inspector, sin cómputo de interrupciones, el de veinticuatro meses y en concreto el comprendido entre el 19 de febrero de 2007 y el 19 de febrero de 2009, por lo que habiéndose notificado la liquidación el 29 de julio de 2009, es patente, que existió extralimitación temporal en la actuación inspectora y, que ello provocó la cesación de efectos interruptivos de la prescripción (artículo 150.2.a) de la Ley 58/2003 , General Tributaria),debiendo añadirse que a la última de las fecha antes reseñadas (29 de julio de 2009), se había producido la consumación de la prescripción respecto del Impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio 2004, cuyo plazo de declaración finalizaba el 25 de julio de 2005.

No podemos obviar que el Abogado del Estado opone que el "dies ad quem" no es el de la notificación de la liquidación, sino el de la diligencia previa anterior, de fecha 2 de junio de 2009, fecha en la que todavía no se había producido la prescripción y que surtía efectos interruptivos.

Sin embargo, no podemos tomar en consideración tal alegación que ha sido rechazada ya en ocasiones anteriores.

En efecto, comencemos por señalar que el artículo 150.2 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, dispone:

" La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse."

Pues bien, en la Sentencia de esta Sala de 18 de diciembre de 2013 (RJ 2014, 119) (recurso de casación número 4532/2011), en supuesto bajo la vigencia de la Ley 1/1998 (RCL 1998, 545) , de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y artículo 31 quater del Reglamento de Inspección de 1986 -añadido por Real Decreto 136/2000-, se dejó sentado el criterio de que la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no tenía la capacidad interruptiva que defendía la Administración del Estado, teniéndola, en cambio una actuación formal de la Inspección, tras el transcurso del plazo de doce meses, poniendo en conocimiento del obligado tributario la reanudación de actuaciones.

Esta interpretación, después recogida en la Sentencia de 6 de marzo de 2014 (RJ 2014, 1891) (recurso de casación 6287/2011), ha de mantenerse a la luz del artículo 150.2 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, pues según dicho precepto, el incumplimiento del plazo de doce o veinticuatro meses (previsto en el apartado 1) no determina la caducidad del procedimiento "que continuará hasta su terminación", pero con la particularidad de que no se entenderá interrumpida la prescripción, si bien si se producirá la interrupción mediante reanudación formal posterior al transcurso del plazo de duración legal, supuesto en el que el obligado tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

Por lo expuesto, y como hemos anticipado, no podemos aceptar la alegación del Abogado del Estado, pues la Diligencia nº 12 de 2 de junio de 2009, solo se formalizó para reseñar la fecha de formalización de las Actas y no contenía acuerdo formal de reanudación de actuaciones."

Se trata del único pronunciamiento en el que el Tribunal Supremo interpreta el contenido del vigente artículo 150.2.a) en un caso para el que es directamente aplicable. Como vemos, el Alto Tribunal considera que, pese a la ostensible diferencia existente entre este precepto y los derogados artículos 29.3 de la Ley 1/1998 y 31 quater del RGIT, la solución debe ser la misma, no reconociendo el valor interruptivo de la prescripción de las

actuaciones realizadas después de la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector cuando la Administración no formalizó el reinicio de las actuaciones.

Como ya se ha expuesto, este TEAC considera que el precepto citado contiene un mandato diferente, todo ello, claro está, desde el máximo respeto a la interpretación realizada por el Alto Tribunal pero que se ha plasmado en una única sentencia por lo no constituye doctrina reiterada en los términos del artículo 1.6 del Código Civil.

Aplicando lo dispuesto al presente caso, (...) La primera actuación posterior realizada con conocimiento del obligado tributario y que como tal interrumpa la prescripción a efectos de lo establecido en el artículo 150.2.a) LGT sucedió el (...), fecha en la que volvería a interrumpirse la prescripción, según la tesis expuesta.

Y es que, una vez que se ha superado el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, debe considerarse que a partir de la primera actuación realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, se abre de nuevo el plazo de 12 meses, que en este caso se vuelve a superar, por lo que se atiende de nuevo a la primera actuación habida tras dicha superación, contando de nuevo la Inspección con 12 meses. Esta consideración es criterio sentado por este Tribunal a través de diversas resoluciones, pudiéndose citar la reciente Resolución de 2 de junio de 2015, RG 00/6254/2011 que a su vez cita otras anteriores, conforme a la cual:

"Llegados a este punto es necesario recordar el criterio sentado por este Tribunal en supuestos como el presente, en los que se supera el plazo máximo de duración de las actuaciones, para conjugar dos mandatos legales; por un lado, el mandato legal del apartado 2 del artículo 150 ordenando que el procedimiento "continuará hasta su terminación"; que se complementa con la expresa mención a la interrupción de la prescripción por la realización de actuaciones posteriores (de la que no podrán aprovecharse, obviamente, los ejercicios que ya hayan prescrito en ese momento); por otro lado el claro deseo legal de someter en todo caso a un plazo máximo la duración del procedimiento inspector, lo que podría desvirtuarse si una vez interrumpida la prescripción por la siguiente actuación realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, la duración máxima del procedimiento inspector no estuviese ya sometida a plazo máximo alguno, efecto que se evita si consideramos que a partir de esa primera actuación tras la superación del plazo máximo se abrirá un nuevo plazo de otros doce meses adicionales. Si se vuelve a superar el plazo habrá que estar de nuevo ante la siguiente primera actuación y si ésta llega a tiempo de interrumpir de nuevo la prescripción de algún ejercicio se entenderá que vuelven a contarse otros 12 meses adicionales. Así se señala en las resoluciones de este tribunal de 20 de diciembre de 2012 (RG.120/2011) y de 28 de mayo de 2013 (RG.4850/2010)".

Este criterio ha sido sustentado por el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 13 de junio de 2014 (Recurso de casación 848/2012), que reitera lo ya afirmado en la sentencia de 06 de junio de 2014 (recurso 6287/2011), indicando que la continuación, una vez superado el plazo de doce meses, ha de someterse también a la limitación de duración máxima de 12 meses.

En el mismo sentido que el expuesto en la última de las resoluciones transcritas se ha pronunciado este Tribunal Central en su resolución RG 5217/12 también de fecha 13-01-2016.

No obstante lo anterior, si bien nuestras resoluciones de 13-01-2016 RG 6396/13 y RG 5217/12 no seguían el criterio de la STS de 12-03-2015 (rec. 4047/2013) sobre la base de que la misma "Se trata del único pronunciamiento en el que el Tribunal Supremo interpreta el contenido del vigente artículo 150.2.a) en un caso para el que es directamente aplicable", a la fecha en la que se dicta la presente resolución ya no puede decirse que exista un único pronunciamiento del Tribunal Supremo.

Y así podemos citar la STS de 03-05-2016 (rec. nº. 240/2014)[4], en la que, tras inadmitir el recurso de casación respecto del ejercicio 2002 por razón de la cuantía en su Fundamento de Derecho Tercero, se dice en su Fundamento de Derecho Cuarto:

CUARTO

Asimismo procede aceptar la inadmisión de los motivos de casación.

Respecto al primero, hay que reconocer que la aplicación del art. 150.2 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) en el sentido expuesto por el Abogado del Estado, que afecta al ejercicio 2004, no fue objeto de debate en la instancia ni, por tanto, de examen y pronunciamiento por el Tribunal a quo, siendo reiterada la jurisprudencia de esta Sala que niega la posibilidad de que en sede de un recurso de casación se introduzcan cuestiones nuevas (por, todos, sentencia de 7 de junio de 2011, cas. 2243/2007 (RJ 2011, 5079)).

En cualquier caso, el motivo no puede prosperar, ante el criterio de la Sala de que sólo una actuación formal de la Inspección informando al obligado tributario de la reanudación del procedimiento, tras el transcurso del plazo máximo de duración, tiene entidad suficiente para entender interrumpida la prescripción. Así lo declaramos en las sentencias de 18 de diciembre de 2013 y de 6 de marzo de 2014 (RJ 2014, 1892).

Y, en relación al segundo motivo, resulta asimismo patente que en el escrito de preparación de la casación el Abogado del Estado no anticipó, como se desprende de su lectura, que se basaría en la infracción de los principios de buena fe y de los actos propios, todo ello con independencia de la defectuosa técnica empleada en el

escrito de interposición, al no identificar en qué letra del art. 88. 1 se fundamenta, sin que tampoco reseñe las sentencias en que pretende basarse.

No obstante lo anterior es claro que dicho pronunciamiento (subrayado) debe calificarse como de “obiter dicta” por cuanto que la “ratio decidendi” de la inadmisión es la expuesta en el párrafo que precede al subrayado (por este TEAC) teniendo dicho este Tribunal para casos como el que nos ocupa en resoluciones tales como la de 24-03-2014 (RG 4311/11):

SEXO. Frente a lo que sostiene el sujeto pasivo, valga anticipar que el criterio o parecer jurídico inferido de esas sentencias del Tribunal Supremo, (...), no constituye jurisprudencia que pueda completar el ordenamiento jurídico en los términos del artículo 1.6 del código Civil, toda vez que tal argumentación no constituye la razón decisiva del fallo de aquellas sentencias, no constituye la ‘ratio decidendi’ de las mismas, sino un pronunciamiento ‘obiter dicta’, (...)

A los efectos de lo recogido por el artículo 1.6 del Código Civil, la jurisprudencia ha venido exigiendo en estos casos la concurrencia de, al menos, dos sentencias, emanadas de la misma Sala, así como una sustancial analogía entre los hechos de aquéllas y los deducidos del asunto que se debate. Ahora bien, también ha destacado la jurisprudencia que el criterio jurídico que pretende elevarse o alzarse como Jurisprudencia ha de pertenecer a la ‘ratio decidendi’ de aquellas sentencias; no basta con la concurrencia de dos sentencias de la misma Sala, en el mismo sentido, sino que, además, es preciso que el criterio que pretende calificarse de Jurisprudencia ha de provenir de las razones que han resultado decisivas en el sentido del fallo de aquellas sentencias; han de constituir la denominada ‘ratio decidendi’ de las sentencias invocadas y no argumentos que, a mayor abundamiento u ‘obiter dicta’, se hubieran podido incluir o reflejar en tales sentencias.

Como recoge la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo en su sentencia de 25 de enero de 1988 (RJ 1988\427):

“Es harto sabido que para que la doctrina del Tribunal Supremo pueda estimarse jurisprudencia deben concurrir los siguientes requisitos: a) que sea doctrina reiterada al menos en dos sentencias; b) que se establezca al aplicar o interpretar la Ley, la Costumbre o los Principios Generales del Derecho; c) que tal doctrina haya sido utilizada como razón básica para adoptar la decisión contenida en las sentencias; d) que exista identidad entre los casos concretos o, al menos, una extraordinaria similitud o analogía” (el subrayado es de este Tribunal).

Más recientemente, en sentencia de 16 de mayo de 2003, recurso nº 2802/1997 (reiterada en la sentencia de la misma Sala de lo Civil de 22 de enero de 2010, recurso nº 2638/2005), recuerda el Tribunal Supremo que:

“Para que la jurisprudencia cumpla su función complementaria es necesario que posea los siguientes requisitos, según doctrina constante del Tribunal Supremo:

– Una cierta dosis de estabilidad de los criterios o doctrinas, manifestada en la reiteración de su utilización o aplicación.

– Es necesario que los criterios o doctrinas hayan sido utilizados como razón básica para adoptar la decisión («ratio decidendi»). No tiene, por consiguiente, valor de jurisprudencia las afirmaciones que el Tribunal Supremo puede haber hecho con carácter incidental o como argumentaciones subsidiarias o a mayor abundamiento («obiter dicta»)” (el subrayado es de este Tribunal).

Ahora bien, existe una sentencia aún más reciente. La STS de 23-05-2016 (rec. nº. 789/2014)[5] de la que, refiriéndose a un supuesto de procedimiento inspector iniciado el 02-03-2006 (y al que, por tanto, resultaba aplicable la Ley 58/2003), extraemos el siguiente contenido:

SEGUNDO Motivos de casación

El Abogado del Estado interpone el recurso de casación al amparo del artículo 88.1 d) de la ley jurisdiccional, invocando como infringido, el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria (BOE de 18 de diciembre).

(...)

Esta representación del Estado tiene interés en defender que una vez excedido el plazo máximo de duración de las actuaciones, no es la liquidación el único acto posterior que puede tener efectos interruptivos, sino también que, de acuerdo con el art. 150.2 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), aplicable “ratione temporis”, las actuaciones posteriores al exceso del plazo, aunque no sean la liquidación final, también tienen el efecto de interrumpir.

(...)

TERCERO Decisión de la Sala

Es manifiesta la necesidad de desestimar el recurso de casación interpuesto.

Las diligencias invocadas por el Abogado del Estado no reúnen los requisitos que el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), exige para que el efecto interruptivo de la prescripción vuelva a ponerse en marcha.

El precepto invocado no consagra, como parece entender el Abogado del Estado, que cualquier continuación del procedimiento inicial reanuda la prescripción interrumpida. Para que ello tenga lugar es preciso que el obligado tributario sea informado acerca de los periodos y conceptos que van a ser objeto del nuevo procedimiento.

Es decir, la ley parte del hecho de que el procedimiento inicial ha dejado de producir efectos interruptivos. Por eso, la reanudación de la prescripción exigía que se comunique al destinatario «los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a practicarse». Sin esa comunicación no se reinicia la prescripción.

Además es carga del Abogado del Estado acreditar que tales solemnidades han tenido lugar.

La lectura del escrito de interposición del recurso de casación demuestra que ni las diligencias invocadas cumplían los requisitos reseñados, ni el Abogado del Estado ha cumplido con la carga procesal a la que se supedita el éxito del recurso de casación.

En el mismo sentido, nuestras sentencias, STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, 6008/2013, de 18 de diciembre de 2013(rec. 4532/2011) (RJ 2014, 119) , y, STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, 1079/2014, de 6 de marzo de 2014 (rec. 6287/2011) (RJ 2014, 1891) , entre otras.

Y otra aún más reciente, de 21-06-2016 (rec. nº. 1591/2015) en la que se afirma:

SEGUNDO. *El artículo 150.2.a), párrafo segundo, de la vigente Ley General Tributaria dispone, en efecto, que la reanudación de las actuaciones, con conocimiento formal del interesado, después de expirado el plazo a que se refiere el apartado 1 (doce o veinticuatro meses) interrumpe la prescripción.*

Ahora bien, esta previsión legislativa debe entenderse en sus estrictos términos; no se trata de que una mera actuación ulterior sin más “reviva” un procedimiento ya fenecido, como sin duda es el del caso enjuiciado, según admite la propia Administración recurrente [las actuaciones tenían que durar doce meses como máximo, pues el acuerdo de ampliación se adoptó fuera de plazo, y, sin embargo, se extendieron más allá, notificándose la liquidación cuando ya habían transcurrido más de cuatro años desde el día final para la presentación de la autoliquidación del último periodo comprobado -2005-], sino de una decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no realizó en el tiempo legalmente requerido. Por ello el precepto matiza en su segunda parte que «el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse». No se trata, por tanto, de cualquier diligencia, sino de una reanudación formal de las actuaciones inspectoras.

Así lo hemos afirmado en la sentencia de 18 de diciembre de 2013 (casación 4532/2011, FJ 4º; ECLI:ES:TS:2013:6008): la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no tiene la capacidad interruptiva que defiende la representación estatal. Ha de mediar una actuación formal de la Inspección de los Tributos poniendo en conocimiento del obligado tributario la reanudación de las actuaciones. En el mismo sentido, pueden consultarse las sentencias de 6 de marzo de 2014 (casación 6287/2011, FJ 4º; ECLI:ES:TS:2014:1079), 13 de junio de 2014 (casación 848/2012, FJ 4º; ECLI:ES:TS:2014:2669), 12 de marzo de 2015 (casación 4074/2013, FJ 5º; ECLI:ES:TS:2015:1034) y 23 de mayo de 2016 (casación 789/2014 FJ 3º; ECLI:ES:TS:2016:2213).

De forma tal que analizadas las sentencias de 12-03-2015 (rec. nº. 4074/2013), 23-05-2016 (rec. nº. 789/2014) y 21-06-2016 (rec. nº. 1591/2015), referidas todas ellas a supuestos en los que resultaba aplicable la Ley 58/2003, no cabe duda que las mismas constituyen jurisprudencia acerca de que “*la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector*”[6] no supone interrupción de la prescripción “*si bien se producirá la interrupción mediante la reanulación formal posterior al transcurso del plazo de duración legal, supuesto en el que el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que las actuaciones que vayan a realizarse*”[7]

Por acatamiento al criterio jurisprudencial expuesto, y aplicando lo anterior al presente caso, no teniendo lugar dicha “reanudación formal” tras la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, habrá que estar, como hito interruptivo de la prescripción, a la notificación del Acuerdo de liquidación con fecha 24-09-2012 fecha ésta en la que habían transcurrido en exceso los cuatro años de prescripción a contar desde la fecha final del plazo de presentación de la autoliquidación (arts. 66 y 67 LGT) relativa al Impuesto sobre

Sociedades del ejercicio 2007 (25-07-2008) por lo que no cabrá sino estimar las pretensiones actoras de declarar prescrito el derecho de liquidar dicho tributo y ejercicio.

Tercero.

Entrando ya en las cuestiones de fondo, se alega por la actora que el **método** utilizado por la Inspección **para determinar el valor de mercado** de los servicios de transporte prestados a **AL** por sus vinculados no es el del precio libre comparable como afirma aquélla sino el precio de reventa. De ahí que por la reclamante la motivación del acta y del Acuerdo liquidatorio se califique de defectuosa.

Sostiene la reclamante que: 1) ni el acta ni la liquidación aciertan a identificar el método de valoración de los servicios vinculados empleado afirmando aplicar un método de valoración que no es el utilizado. 2) Se argumenta además en tales actos administrativos que **AL** y sus vinculados, o supuestamente vinculados, pagan pocos impuestos, lo que no se apoya en comparación alguna y resulta irrelevante para la determinación del valor normal de mercado; 3) además la Inspección basa la regularización practicada en una valoración realizada a espaldas del contribuyente (tema que se trata en el fundamento jurídico sexto).

Indica además la actora que las normas sobre operaciones vinculadas se han aplicado – indebidamente – a sujetos no vinculados, cuestión a la que se dedica el siguiente fundamento jurídico.

A tenor del art. 16.4.1º del TRLIS y por lo que aquí interesa: *“Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos:*

a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

b) Método del coste incrementado,

c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

2º Cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores, se podrán aplicar los siguientes métodos para determinar el valor de mercado de la operación:

a) Método de distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada

b) Método del margen neto del conjunto de operaciones, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones”.

Afirma la reclamante que la Inspección aplica en realidad un método distinto del que dice utilizar: Sosteniendo la documentación inspectora que se aplicó el método del precio libre comparable, a juicio de la actora el método aplicado es el del precio de reventa.

Afirma la reclamante que, lejos de comparar el precio del servicio prestado a **AL** a valorar, con el precio de operaciones idénticas o similares realizadas por los transportistas vinculados para empresas independientes en circunstancias equiparables; o con el precio por el que transportistas independientes ofrecen servicios análogos a empresas terceras en circunstancias equiparables, la Inspección pretende comparar el margen (que llama “comisión”) que obtiene **AL** cuando contrata los transportes de empresas independientes con el margen obtenido cuando contrata tales servicios de empresas vinculadas. Se dice que lejos de aplicar el método del precio libre comparable, la Inspección está aplicando el del precio de reventa descrito por el apartado 1º c) del art. 16.4 del TRLIS.

En realidad y dado que los servicios de transporte recibidos por **AL** de proveedores independientes son los mismos, o al menos de características muy similares, que los recibidos de personas o entidades vinculadas, el precio libre comparable a determinar para estos últimos servicios es en este caso un dato “interno”.

La Inspección está comparando los precios satisfechos por **AL** a proveedores independientes de servicios de transporte (precios libres comparables) con los satisfechos a los proveedores de esos mismos servicios que son vinculados, lo que encaja sin dificultad alguna en la definición legal del método del precio libre comparable (art. 16.4 TRLIS). Indica el informe ampliatorio al acta que *“la contabilidad de costes de la empresa ofrece una información detallada para los dos años objeto de comprobación; el Listado de Cargas proveedores, Listado Cargas proveedores en módulos, Listado de Cargas clientes. En todos estos listados la información ofrecida permite conocer para cada transportista que presta el servicio de transporte a **ALSL**, el precio que **AL**..... cobra al cliente, su comisión y el precio que le paga al transportista, que viene determinado por la diferencia entre el precio cobrado al cliente y su comisión.”*

Finalmente, la reclamante se contradice a sí misma al afirmar que siendo el método del precio de reventa el aplicado por la Inspección, no lo aplica correctamente, lo que invalida su afirmación de que dicho método del precio de reventa fue el utilizado.

De otra parte, aunque la actora califique de irrelevante para la determinación del valor de mercado de los servicios recibidos de vinculados el que estos paguen pocos impuestos, no puede coincidirse con tal apreciación en el sentido de que cabe afirmar (así lo hace la Inspección) que al situar el beneficio en sujetos al régimen de módulos se está reduciendo la tributación de la propia reclamante. Esto es, si bien la escasa tributación de los vinculados en módulos no afecta a la fijación del valor de mercado de los servicios por éstos prestados, el hecho de que esos vinculados, al menos en parte, tributen régimen de módulos, puede bien explicar la razón del “modus operandi” establecido.

Procede por tanto rechazar las pretensiones de la actora en esta materia.

Cuarto.

Alega la reclamante que la Inspección aplicó las normas sobre operaciones vinculadas a personas físicas que no lo eran. Consistiendo la regularización inspectora en la aplicación de un margen del 6% sobre el precio que **AL** cobraba a sus clientes, para así determinar el precio que los transportistas proveedores de **AL** supuestamente vinculados debieron haberle cobrado a ésta por sus servicios, la Inspección incluye entre estos proveedores vinculados a transportistas que, según las alegaciones actoras, no lo son. Se trata en concreto de los siguientes, todos ellos personas físicas:

Ejercicio 2007

G....C....., Santiago
G... G....., David
H..... R....., José
H..... R....., Jesús
H..... Q....., José

Ejercicio 2008

G....C....., Santiago
G....G....., David
H..... R....., Jesús
H..... R....., José

Se alega que la Inspección no justifica en absoluto la vinculación de dichas personas con **AL** en el sentido del art. 16 del TRLIS, y que desde luego ninguno de los supuestos de vinculación regulados por el citado artículo en su apartado 3 resulta aplicable a dichas personas.

En concreto, ninguna de las citadas personas físicas son socias o partícipes de **AL**, tampoco son consejeros o administradores de tal sociedad, ni son cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el tercer grado, de los socios o administradores de **AL**.

Conforme al art. 105.1 de la Ley 58/03 General Tributaria: *“En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.”* Y en aplicación de éste precepto, que pone la carga de la prueba sobre quien pretende hacer valer su derecho, corresponde a la Inspección la prueba de la vinculación que considera existente entre las personas físicas en cuestión y sociedad inspeccionada.

Dado el hecho de que la documentación inspectora no aporta dato o justificación alguna de la que considera vinculación con las citadas personas, procede acoger las alegaciones de la reclamante en este punto, lo

que obligará a dictar una nueva liquidación que excluya de la regularización a dichas personas físicas no vinculadas.

Pero es más, el que la Administración no haya probado la existencia de vinculación respecto de determinados transportistas que prestan servicios al ahora reclamante hace que los mismos deben ser considerados como “terceros independientes” a efectos de determinar el valor de mercado aplicable a las prestaciones de servicios obtenidos de vinculados lo que implica la necesidad de recalcular el valor de mercado aplicado por la Inspección en los términos dichos.

Quinto.

Sostiene la reclamante que se vulneró el procedimiento para la determinación del valor de mercado de las operaciones vinculadas, y ello porque, afirma:

a) Que la Inspección debió haber solicitado y comprobado la documentación de **AL** relativa a la valoración de las operaciones cuestionadas. Y debió partir del método aplicado por **AL** a este fin, el precio libre comparable, en lugar de utilizar un método distinto (el precio de reventa) sin justificar las razones para ello.

b) La Inspección debió realizar un análisis de comparabilidad, justificando, entre otros aspectos, por qué el precio de reventa es el método de valoración más adecuado.

Por lo que atañe a la primera de dichas afirmaciones, el art. 16.2 del TRLIS en su redacción aplicable al caso establece:

“La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará en su caso las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga.”

Pese a lo afirmado por la reclamante, el precepto transcrito no es un mandato imperativo de basar la valoración de mercado a realizar por la Administración en la documentación aportada por el sujeto pasivo. Ahora bien, lo cierto es que la Inspección basó la determinación del valor de mercado de las operaciones vinculadas en los datos – aportados por el propio sujeto pasivo – de los servicios recibidos de transportistas independientes. Ninguna objeción cabe por tanto en este punto a la actuación inspectora.

Finalmente no cabe descalificar la valoración realizada por la Administración por basarse en el método del precio de reventa cuando en realidad dicho método no fue el utilizado por la Inspección, que se ciñó al método del precio libre comparable.

Sexto.

Para concluir se sostiene que **AL** justificó ante la Inspección la adecuación a mercado de los precios de los servicios recibidos de sus transportistas vinculados sin que la Inspección haya cuestionado dicha justificación.

Dicha justificación, a juicio de la reclamante, se concreta en un análisis de comparabilidad, adjunto a su escrito de alegaciones ante este TEAC, que se dice elaborado por experto independiente (no identificado), y fechado el 13-7-12, con posterioridad a la firma del acta A02.

En este informe basa la actora una supuesta indefensión sufrida por el hecho de que la Inspección no lo haya tenido en cuenta en su propuesta de regularización, de fecha anterior a dicho informe. También se apoya la reclamante en este informe para afirmar que la actuación inspectora tuvo lugar a espaldas del inspeccionado. Ciertamente ninguna de estas afirmaciones de la reclamante se justifican o prueban, por lo que no pueden acogerse.

Ciertamente, estamos ante una prueba de parte, y como tal no merece especial credibilidad, al margen del hecho de que, en su caso, hubiere sido más eficaz haberse facilitado a la Inspección mientras ésta estuvo actuando (se hubiere podido discutir su contenido entre el contribuyente y la Inspección) y, en todo caso, identificando a la persona que lo elaboró.

Por lo cual deben desestimarse las alegaciones aquí vertidas.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en la reclamación económico-administrativa número 35/13 interpuesta por la entidad **ALS.L.**,

ACUERDA:

ESTIMARLA en PARTE, anulando por prescripción la liquidación correspondiente al ejercicio 2007 y, por lo que respecta a la del ejercicio 2008, anularla también a fin de que se practique una nueva liquidación que tenga en cuenta lo establecido en el Fundamento Jurídico Cuarto de la presente Resolución.

- [1] Dilaciones que no son objeto de discusión en las alegaciones actoras.
- [2] La negrita y los subrayados se han añadido, obviamente, por este TEAC.
- [3] Ponente Excmo. Sr. Manuel Martín Timón.
- [4] Ponente: Excmo. Sr. Emilio Frías Ponce.
- [5] Ponente: Excmo. Sr. Manuel Vicente Garzón Herrero.
- [6] En términos de la STS de 12-03-2015 (rec. nº. 4074/2013)
- [7] En términos de la STS de 12-03-2015 (rec. nº. 4074/2013).

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.