

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068155

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1364/2017, de 1 de septiembre de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1486/2016

SUMARIO:

IS. Gastos deducibles. Provisión para riesgos y gastos. *Estimación de gastos futuros.* La venta al fletero se realiza a precio de tarifa de venta, mientras que la venta al cliente final -se trata de clientes habituales- suele sufrir una serie de descuentos, por lo que la entidad «en aplicación del principio de correlación ingresos y gastos», dota una provisión en función de los descuentos que finalmente aplicará a los clientes finales. Y es que si bien la venta previa efectuada al fletero jurídicamente produce la transmisión de la propiedad, va indisolublemente ligada y está condicionada por la posterior orden de entrega a emitir por la compañía a los fleteros, los cuales tienen la obligación contractual de atender la entrega con el cliente final. El proceso anterior culmina con el abono de la previa factura al fletero y la posterior venta de la entidad a sus clientes; dicho de otra forma, la venta previa efectuada al fletero es el mecanismo elegido por aquella para documentar la entrega de mercancía, siendo un mero instrumento utilizado para aunar, por un lado, la intención de la compañía de trasladar riesgos concretos al fletero (venta de mercancía) y para, por otro lado, alcanzar la relación jurídica querida por las partes (abono de la previa venta efectuada al fletero), esto es, la prestación de servicios de transporte que los fleteros proporcionan a la entidad.

Pues bien, la realidad jurídica instrumentada supone la existencia de dos compraventas; la sociedad recurrente pretende «realmente» que sólo existe una, lo que no podemos admitir. Estamos ante dos compraventas: una de la recurrente a los fleteros y otra de éstos a los clientes, últimos destinatarios de la mercancía comprada, y las ventas a los fleteros deben contabilizarse como ingresos por ventas, no procediendo la aplicación de la provisión, que atiende a una estimación futura y no a un hecho cierto, no siendo, por tanto, deducible.

Procedimiento de inspección. Terminación del procedimiento. Caducidad. *Incumplimiento del plazo de duración del procedimiento. Reconocimiento expreso en las actuaciones de la reanudación del procedimiento.* Por «reanudación formal» de las actuaciones no es posible considerar que la misma consiste simplemente en seguir con las actuaciones como si nada hubiera pasado; de hecho, ha pasado algo muy trascendente, y es que el plazo legal para desarrollar el procedimiento inspector ha finalizado. No ha finalizado, como parece haber entendido el Abogado del Estado, el procedimiento en sí -ya que éste debe continuar hasta su finalización-, sino el plazo legal de doce meses para llevarlo a cabo. La Administración tributaria incumple una obligación legal -finalizar el procedimiento en el plazo exigido por la norma-, y por ello, esta misma Administración debe proceder a la reanudación "formal" de las actuaciones, lo que no puede sino consistir, de conformidad con lo dispuesto en el art. 150.2 Ley 58/2003 (LGT), en una notificación al obligado tributario en la que se exponga que, al haber transcurrido el plazo legal para llevar a cabo las actuaciones, se procede a la reanudación de las mismas, y a su vez se informe de los conceptos y periodos a los que afectan estas actuaciones, puesto que el hecho de haber transcurrido el plazo de doce meses conlleva que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones previamente desarrolladas.

En el supuesto de autos, la diligencia nº 19 de 29.06.2009 no constituye una reanudación formal de las actuaciones en el sentido exigido por el art. 150.2 Ley 58/2003, que requería que se informase al obligado tributario del alcance, conceptos y periodos a los que afectaba la actuación inspectora; de hecho, admitir que la mera mención a la notificación del inicio de actuaciones cumplía las exigencias indicadas es totalmente artificioso, teniendo en cuenta que una parte significativa de los conceptos y periodos a los que se refiere la comunicación originaria habían prescrito a esa fecha. La diligencia nº 19 no es sino una diligencia más del procedimiento inspector que en nada se diferencia del resto de las diligencias extendidas y que, por tanto, no tiene la virtualidad de interrumpir la prescripción, puesto que en la misma no se indica que ha transcurrido el plazo de doce meses de duración de las actuaciones, ni los conceptos impositivos y periodos que abarcarían las actuaciones a realizar a partir de entonces.

[Vid., en el mismo sentido, SAN, de 18 de febrero de 2016, recurso nº 193/2013 (NFJ062641), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), art. 26.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 11 y 13.
Constitución Española, arts. 9.3 y 31.
Ley 1/2000 (LEC), art. 326.
Ley 58/2003 (LGT), art. 150.

PONENTE:

Don Juan Gonzalo Martínez Micó.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don EMILIO FRIAS PONCE
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En Madrid, a 1 de septiembre de 2017

Esta Sala ha visto los recursos de casación que bajo el num. 1486/2016 han interpuesto COBEGA S.A., representada por el procurador D. Francisco Velasco Muñoz Cuellar y dirigida por la letrada Dª Monserrat Pastor Moreno, y la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la sentencia num. 103/2016, de 18 de febrero, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 193/2013, relativo a liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004, 2205 y 2006. Han intervenido como parte recurrida la Administración del Estado en el recurso promovido por COBEGA S.A. y esta misma sociedad en el recurso interpuesto por el Abogado del Estado

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martinez Mico

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El 6 de junio de 2008 se notifica a COBEGA SA el inicio de actuaciones inspectoras con carácter general respecto del concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercidos 2004, 2005 y 2006, entre otros. El 12 de junio de 2009 se dicta Acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras por doce meses adicionales, que es notificado a la sociedad el 16 de junio de 2009.

A resultas de los hechos considerados probados en el curso de las actuaciones, la Inspección emite propuesta de regularización que es reflejada en el Acta de Disconformidad número A02 71666823, de fecha 30 de noviembre de 2009, de la que resulta una deuda total a Ingresar por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004, 2005 y 2006, de 6248.916,94 €. Tras la firma del Acta, el día 14 de diciembre de 2009 la sociedad

solicita una ampliación de siete días del plazo para presentación de alegaciones. La ampliación es concedida por Acto de instrucción de fecha 18 de diciembre de 2009, fijándose como nuevo término el día 29 de diciembre de 2009, fecha en que se presenta efectivamente el correspondiente escrito de alegaciones.

A la vista del contenido del Acta de disconformidad y de las alegaciones presentadas, la propuesta de regularización antes referida es modificada mediante Acuerdo de liquidación de fecha 28 de mayo de 2010, con clave A0895010026000112, en el que se determina una deuda a Ingresar por el concepto impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004, 2005 y 2006, por importe total de 4.945.841,22 €.

El Acuerdo de liquidación practica la siguiente liquidación definitiva :

2004 2005 2006

CUOTA 1.963.511,45 1.. 068..621,96 986.030,99

INTERÉS DEMORA 519.936,13 237.528,77 170.211,92

TOTAL 2.483.447,58 1.308.150,73 1.156242,91

El Acuerdo de liquidación es notificado a la sociedad el día 28 de mayo de 2010.

Segundo.

El 23 de agosto de 2010 se inició la tramitación de expediente sancionador derivado de la regularización contenida en el Acuerdo de liquidación de fecha 28 de mayo de 2010, optando el instructor por la tramitación abreviada del procedimiento e incorporando por este motivo una propuesta de imposición de sanción al propio acuerdo de inicio. Tras la presentación de alegaciones por parte de COBEGA SA, el día 14 de febrero de 2011 se emite Acuerdo de Imposición de sanción con clave de liquidación A0895011026000014, en el que se determina que la sociedad ha cometido las siguientes infracciones tributarias:

a) Infracción tipificada en el artículo 191.5 de la LGT , por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004, por haber obtenido indebidamente ,una devolución de 1.556.711,30 € y haber dejado de ingresar en el plazo establecido por la normativa del tributo la cantidad de 406.800,15 €.

b) Infracción tipificada en el artículo 191.5 de la LGT , por el concepto impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2005, por haber obtenido indebidamente una devolución de 520.224,98 € y haber dejado de ingresar en el plazo establecido por la normativa del tributo la cantidad de 548.397,13 €.

c) Infracción tipificada en el artículo 191.1 de la LGT , por el concepto impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2008, por haber dejado de ingresar la cantidad de 986.030,99 € en el plazo establecido por la normativa del tributo.

El Acuerdo de Imposición de sanción considera que deben encuadrarse dentro de los tipos infractores identificados en los párrafos anteriores tan sólo una parte de las conductas que han sido reflejadas en el Acta de Disconformidad por el concepto impuesto sobre Sociedades 2004, 2005 y 2006.

El importe total de la sanción impuesta en el Acuerdo antes identificado, que es notificado a la sociedad el día 15 de febrero de 2011, asciende a 270.232,02 € .

Tercero.

1. Frente al Acuerdo de liquidación identificado en el apartado primero de estos Antecedentes de Hecho, la sociedad interpone en fecha 23 de 2010 reclamación ante el Tribunal Económico Administrativo Central que es referenciada con el número 00/03198/2010. Tras la pertinente vista del expediente, el día 29 de octubre de 2010 se presenta escrito de alegaciones.

2. Frente al Acuerdo de sanción de fecha 14 de febrero de 2011, notificado el 15 de febrero de 2011, COBEGA SA interpone en fecha 15 de marzo de 2011 reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Central que es referenciada con el número 00/01314/2011. El día 12 de abril de 2012 tiene entrada el correspondiente escrito de alegaciones en el que se ponen de manifiesto los motivos de oposición a la sanción impuesta.

3. En resolución de 31 de enero de 2013 el TEAC (RG 03198/2010; RG 01314/2011) acordó desestimar las reclamaciones interpuestas confirmando los acuerdos de liquidación e imposición impugnados correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004, 2005 y 2006.

Cuarto.

Con fecha 23 de abril de 2013 se interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional contra la resolución dictada por el Tribunal Central Económico Administrativo de 31 de enero de 2013 (RG 3198/2010 y 1314/2011). El recurso fue turnado a la Sección Segunda y resuelto en sentencia num. 103/2016, de 18 de febrero , cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: FALLO: Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Francisco Velasco Muñoz Cuellar, en nombre y representación de COBEGA SA, contra la de 20 de febrero de 2015, dictada Resolución dictada por el Tribunal Central Económico Administrativo de 31 de enero de 2013 (RG 3198/2010 y 1314/2011), la cual anulamos en parte por no ser ajustada a Derecho y todo ello en los términos que se infieren del Fundamento de Derecho Decimotercero. Sin imposición de costas[sic].

El Fundamento de Derecho Decimotercero decía: " En resumen, procede la parcial estimación del recurso en los términos que se infieren de los Fundamentos de Derecho tercero (relativo a la prescripción del ejercicio 2004); séptimo (referente a la regularización relativa a la imputación de gastos en las cuentas 62700400 y 62600401); y duodécimo (sanción relativa a la dotación de la provisión del sistema Coca- cola). Lo que se traduce en la ausencia de condena en costas a tenor de lo dispuesto en el art. 139.1 LJ ".

Quinto.

Contra la referida sentencia la representación procesal de COBEGA S.A. y el Abogado del Estado prepararon ante el Tribunal a quo sendos recursos de casación que, una vez tenidos por preparados, fueron interpuestos en plazo ante esta Sala. Y formalizados por el Abogado del Estado y por COBEGA S.A. sus correspondientes escritos de oposición a los recursos de COBEGA S.A. y de la Abogacía del Estado respectivamente, se señaló la audiencia del día 6 de junio de 2017 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, empezó la deliberación que se mantuvo abierta hasta la sesión del día 18 de julio siguiente en que se votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Sexto.

- 1. Los motivos de casación formulados en el escrito de interposición del recurso de casación de COBEGA S.A. fueron los siguientes:

Primero.

Al amparo del apartado c) del artículo 88.1 LJCA , por quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia o de las que rijan los actos y garantías procesales: Infracción del artículo 33.1 de la LJCA , del artículo 218.1 de la Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil, y del artículo 24.1 de la Constitución Española .

Segundo.

- Al amparo del apartado d) del artículo 88.1 LJCA , por infracción de las normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate: Infracción del artículo 11.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, del artículo 326 de la LEC , de los artículos 9.3 , 24.1 y 31.1 de la CE , y de los artículos 102.2.c) y 153.c) de la Ley 58/2003 , General Tributaria.

Tercero.

Al amparo del apartado d) del artículo 88.1 LJCA , por infracción de las normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate: Infracción de los artículos 10.3 y 13.1

del TRLIS, y del principio de prudencia contemplado en el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1643/1990 .

2. El recurso de casación del Abogado del Estado se formuló al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley de la Jurisdicción , invocando como único motivo de casación la infracción del art. 150.2 a) de la Ley 58/2003 , General Tributaria.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se impugna mediante los recursos de casación interpuestos por COBEGA S.A. y por el Abogado del Estado la sentencia num. 103/2016, de 18 de febrero, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por la que se estimó en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por COBEGA S.A. contra la resolución dictada por el TEAC el 31 de enero de 2013(RG 3198/2010 y 1314/2011), que desestimó los recursos interpuestos frente a :

a) Acuerdo de liquidación por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004, 2005 y 2006, clave A0895010028000112, emitido por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en fecha 28 de mayo de 2010.

b) Acuerdo de imposición de sanción derivado de la liquidación por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004, 2005 y 2008, clave A0895011028000014, emitido por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en fecha 14 de febrero de 2011 .

Segundo.

1. El primero de los motivos de casación se fundamenta en el apartado c) del artículo 88.1 de la LJCA , en concreto, en la infracción de los artículos 33.1 de la Ley LJCA , 218.1 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil y 24.1 de la Constitución Española , al haber incurrido la sentencia de la Audiencia Nacional en una incongruencia extra petita partium, apartándose del "thema decidendi"y alterando la "causa petendi"del procedimiento.

El recurso interpuesto por COBEGA S.A. ante la Audiencia Nacional se refiere al Acuerdo de liquidación, de fecha 28 de mayo de 2010, mediante el que la Inspección tributaria efectuó diferentes regularizaciones. Una de dichas regularizaciones consistió en minorar la base de la bonificación aplicable a la parte de la base imponible asociada a la actividad económica desarrollada en Canarias prevista en el artículo 26 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias , al entender la Inspección que ha existido una menor imputación de gasto al centro de Canarias.

La Inspección de los tributos consideró que el mecanismo de imputación de gastos utilizado por COBEGA S.A no era correcto, produciéndose defectos de imputación de gasto en la división de Canarias. A su juicio, la imputación de los gastos al centro de Canarias debía realizarse de forma proporcional a los ingresos obtenidos en las ventas realizadas por dicha división respecto de las ventas totales realizadas por la Compañía. A estos efectos, para determinar el gasto que debía imputarse a la división de Canarias, la Administración ideó una fórmula consistente en aplicar un porcentaje anual agregado (obtenido de dividir las ventas realizadas por la división de Canarias entre las ventas totales realizadas por COBEGA a todos los asociados) a todos y cada uno de los cargos recibidos.

En los escritos de alegaciones a la puesta de manifiesto y posteriormente al acta, COBEGA manifestó su oposición al método de cálculo empleado por el inspector actuario, solicitando a la Inspección que al efectuar dicho cálculo se individualizase el porcentaje de ventas en Canarias para cada cliente, ya que ésta era la única manera de que las distintas condiciones comerciales existentes entre unos y otros clientes se viesan plasmadas en la regularización y, en consecuencia, de que el principio de correlación de ingresos y gastos fuese correctamente aplicado.

En la Sentencia objeto del presente recurso la Audiencia Nacional estima, entre otras, la pretensión de COBEGA S.A en cuanto a la regularización correspondiente a la bonificación aplicable a la base imponible obtenida en Canarias, si bien concediendo cosa distinta de la postulada por COBEGA.

En efecto, al igual que ocurriera en la vía económico-administrativa, la pretensión de COBEGA ante la Audiencia Nacional fue exclusivamente que se declarase la nulidad del Acuerdo de liquidación impugnado y, por tanto, de la Resolución del TEAC que lo confirma, por no ser ajustada a Derecho la regularización practicada por la Inspección de los tributos.

La Audiencia Nacional, sin embargo, acuerda estimar el recurso en cuanto a esta regularización, señalando en la Sentencia que la pretensión de COBEGA 40 es "que la Inspección calcule las imputaciones individualizando el porcentaje de Canarias para cada cliente, no utilizando un porcentaje para cada central de compras de forma global". A estos efectos, hace referencia al folio 58 de la demanda en la que supuestamente COBEGA S.A. formulaba tal pretensión. Sin embargo, si acudimos a dicho folio vemos cómo lo que se explica en el mismo es el contenido de la argumentación de las alegaciones al acta señalando que ante la Inspección se solicitó dicho cálculo individualizado, pero en modo alguno se solicita ante la Audiencia Nacional la retroacción de las actuaciones a efectos de que la Inspección realice dicho cálculo. Al contrario de lo que se afirma en la Sentencia impugnada, en su escrito de demanda COBEGA S.A. no dedujo tal pedimento sino que únicamente se limitó a solicitar la nulidad de la liquidación, manifestando que a lo largo del procedimiento inspector había advertido a la Inspección de los errores conceptuales o de aplicación del mecanismo de cálculo empleado.

Por tanto, a juicio de COBEGA, la incongruencia de la Sentencia en este punto es evidente, al conceder indebidamente cosa distinta de la postulada por la parte, infringiendo de este modo lo dispuesto en los artículos 33.1 de la LJCA, 218.1 de la LEC y 24 de la CE.

2. La recurrente pedía en el súplico de su escrito de demanda la declaración de nulidad sin más del Acuerdo de liquidación de fecha 28 de mayo de 2010, confirmado en la resolución del TEAC de 31 de enero de 2013, y la sentencia recurrida estimó en este punto el recurso.

Como la congruencia procesal obliga a juzgar dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de las alegaciones deducidas para fundamentar el recurso y la oposición, habrá que analizar aquí las alegaciones deducidas por la recurrente en la instancia para ver si el fallo de la sentencia fue o no congruente con la pretensión deducida y con las alegaciones en que se fundamentó.

3. Los cargos emitidos por las centrales de compra o por determinados clientes de la sociedad, cuyo ámbito de actuación englobe al menos la división de Canallas y otra u otras divisiones dónde opera la sociedad, no vienen repartidos en dos facturas en función del porcentaje de compras efectuadas en cada uno de los ámbitos geográficos donde se encuentra emplazada la sociedad Cobega.

En consecuencia, en el momento de recibir la factura y ante la imposibilidad real de atribuir el coste efectivo a cada una de las divisiones, la sociedad adoptaba el criterio que considera más eficaz para su gestión de compras, esto es, imputar en la división peninsular o en la división de Canarias en función de si la factura recibida lleva incorporado el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) o el Impuesto General Canario (IGIC).

A lo largo del procedimiento de inspección, la Inspección entendió que existían defectos de imputación de gasto en la división de Canarias e ideó un mecanismo para su corrección. No obstante, dicho mecanismo resultó en una mayor imputación de gasto a Canarias de la que correspondía y así fue reconocido por la propia Inspección.

De este modo, primero en el Acta de disconformidad y finalmente en el Acuerdo de liquidación se han corregido los errores detectados por la recurrente derivados del mecanismo empleado por la Inspección.

No obstante, no ha sido aceptado el error consistente en una aplicación defectuosa del principio de correlación de ingresos y gastos, que viene siendo alegado por COBEGA.

Por ello COBEGA solicitó a la Inspección la aplicación de los porcentajes individuales, consiguiendo así distinguir entre las diferentes condiciones comerciales de los distintos asociados, y, por ende, obtener una regularización realmente basada en el principio de correlación de ingresos y gastos. Lo único requerido por COBEGA a la Inspección era que al efectuar los cálculos de las imputaciones se individualizara el porcentaje de ventas en Canarias para cada cliente y que no se utilizara para cada central de compras un porcentaje calculado de forma global, pues ésta era la única manera de que las distintas condiciones comerciales existentes entre unos y otros miembros de las centrales de compras se viesan plasmadas en la regularización, y, en consecuencia, de que el principio de correlación de ingresos y gastos fuese aplicado correctamente.

En el acuerdo de liquidación la Inspección reconoce que el porcentaje puede no ser preciso, como así mismo confirma el TEAC en su Resolución. Ello sigue en la línea de lo que ya manifestó la Inspección en el Informe de

Disconformidad, al afirmar que el principio de correlación de ingresos y gastos "puede no quedar exactamente aplicado".

COBEGA señala que no era necesaria la aportación de documentación adicional para hacer un cálculo con los porcentajes individualizados, pues los datos necesarios (ventas totales y ventas a Canarias para cada asociado) constan en el Anexo 9, 10 y 11 de la diligencia nº 29, y de ahí fueron extraídos por la parte para realizar los cálculos que fueron anexados como Documentos 50, 51 y 52 de las alegaciones al Acta.

Así pues, el principio de correlación de ingresos y gastos en el que la Inspección pretende fundamentar su regularización no ha sido aplicado de forma correcta sin que medie una explicación razonable para ello. Existía un modo sencillo, expuesto por COBEGA en repetidas ocasiones, para aplicar correctamente tal principio: aplicar los porcentajes de ventas totales/ventas Canarias de forma individual.

En consecuencia, existen dos razones para anular este extremo del Acuerdo de liquidación. La primera es que no respeta el principio de correlación de ingresos y gastos (en el que supuestamente la Inspección basaba la regularización). La segunda es que existiendo una forma de aplicar de forma correcta el principio de correlación de ingresos y gastos de un modo sencillo y, sobretodo, al alcance de la Inspección, ésta, se, niegue a aplicarlo sin justificación alguna.

4. La sentencia de instancia, después de centrar el debate analizando las posiciones de la Inspección y del TEAC, concluye " que, en efecto, como sostiene la sociedad demandante, el modo de cálculo global empleado por la Administración es, en efecto, aproximativo y menos exacto del que se obtendría aplicando el método individualizado. Siendo lo correcto en un supuesto de estimación directa aplicar este último método, en la medida en que permite una mejor adecuación al principio de correlación de ingresos y gastos. De hecho, insistimos, la Administración no puede negar dicho extremo, si bien pretende justificarlo alegando que el resultado final aplicando el método propuesto por la sociedad no se alejaría mucho de la realidad. Argumento que no podemos aceptar.

No obstante, la Administración justifica su decisión en razones de prueba. Sostiene que estamos ante un sistema de bonificación y que es el administrado el que debe probar los hechos constitutivos que permiten ser beneficiario de aquella. La Sala entiende que, en efecto, es al administrado al que corresponde acreditar dichos extremos. Pero esta afirmación debe matizarse en atención a las circunstancias concurrentes en el caso.

En efecto, conforme razona la STS de 7 de octubre de 2010 (Rec. 6411/2005): " Conforme dispone el art. 78.1 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , los actos de instrucción necesarios para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales deba pronunciarse la resolución, se realizarán de oficio por el órgano que tramite el procedimiento, sin perjuicio del derecho de los interesados a proponer aquellas actuaciones que requieran su intervención o constituyan trámites legal o reglamentariamente establecidos". De ahí que tratándose de un procedimiento administrativo inquisitivo, impulsado de oficio, ni la prueba ni carga de la prueba pueden tener la misma significación que en un proceso dispositivo. Comenzando por el hecho de que la Administración deberá averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, incluidos, en su caso, los que pudieran favorecer al particular, aún no alegados por éste. Y en pro de esa finalidad se imponen al sujeto pasivo del tributo, e incluso a terceros, deberes de suministrar, comunicar o declarar datos a la Administración, cuando no de acreditarlos, así como se establecen presunciones que invierten la carga de la prueba dispensando al ente público de la acreditación de los hechos presuntos".

En efecto, en el caso de autos, la actuación de la Inspección constatando discrepancias entre los porcentajes de ventas atribuidos a Canarias y elaborando los correspondientes anexos y partiendo de la información facilitada por la empresa es, sin duda, razonable. No obstante, la empresa aportó documentos de los que se infería la existencia de condiciones comerciales distintas en relación con determinados asociados y, partiendo de tal realidad y de los cálculos globales admitidos por la Administración, aportó los documentos 50, 51 y 52 con los cálculos alternativos, extrayendo los porcentajes individuales para cada asociado de los mismos anexos que la Inspección utilizó para calcular el porcentaje común agregado de todos los socios. En opinión de la Sala, habiéndose presentado documentación - como reconoce el TEAC - que acredita que, al menos algunos de tales asociados tenían condiciones distintas, lo que no es de recibo es ignorar tal documentación y, sin al menos requerir al administrado, acudir a un método de estimación global, al amparo de que los resultados no serán muy diferentes.

Y es que, en efecto, el recurrente sostiene y resulta en principio razonable, que para obtener el porcentaje por cada asociado, bastaba con calcularlo de forma individualizada con los datos obrantes en los anexos 9, 10 y 11, pues partiendo de ellos es como se elaboraron los cálculos alternativos de los documentos 50, 51 y 52. Si la

Inspección consideraba que estos cálculos no eran correctos o que debían ser respaldados por una mayor documentación, lo razonable es que hubiese requerido al efecto al inspeccionado.

En todo caso, como se infiere del folio 58 de la demanda, lo que se pretende es que la Inspección calcule las imputaciones individualizando el porcentaje de Canarias, no utilizando un porcentaje para cada central de compras de forma global.

Por lo tanto, en este punto, para la Sala de instancia proceda estimar el recurso.

Como se ve, la sentencia no ha reconocido cosa distinta de que pidió la parte sino que ha reconocido que la forma de cálculo de la Inspección ha sido incorrecta, que tiene que hacerse el cálculo de forma individualizada y no aplicando un porcentaje de forma alzada. Esa forma de resolver el recurso jurisdiccional entra en el contenido de una sentencia estimatoria.

El motivo de casación debe ser desestimado porque, además, no se traspasa el límite de la " reformatio in peius".

Tercero.

1. El segundo motivo de casación , fundamentado en el apartado d) del artículo 88.1 de la LJCA , se refiere a la regularización practicada por la Inspección tributaria consistente en considerar no deducibles las dotaciones a la amortización del inmovilizado material realizadas por COBEGA por no haber podido ser aportadas las facturas de adquisición de los elementos amortizados.

Dice la recurrente que la sentencia de la Sentencia de la Audiencia Nacional objeto del presente recurso, vulnera lo dispuesto en el artículo 11.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), en cuya virtud "Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia", puesto que, a pesar de la gran inversión en inmovilizado material realizada por COBEGA, no admite la deducibilidad de las amortizaciones practicadas y considera que el gasto que corresponde a su amortización debe ser de cero euros.

Hay que tener en cuenta - dice la recurrente- que a pesar de no haber sido aportadas las facturas de adquisición de todos y cada uno de los elementos del inmovilizado, existen otros elementos de prueba distintos a la factura que justifican su valor de adquisición.

En el caso que nos ocupa, existen los siguientes elementos de prueba obrantes en el expediente administrativo que ponen de manifiesto suficientemente la existencia de los elementos del inmovilizado así como el valor de adquisición de cada uno de ellos:

- el libro de patrimonio de activos fijos, con el detalle de los movimientos de los activos;
- la contabilidad y las fichas del inmovilizado, que detallan los siguientes extremos: cuenta contable, concepto, valor y año de adquisición, dotación anual y amortización acumulada de cada uno de los elementos;
- los informes de auditoría, en los que no se incluye ninguna salvedad relativa a la existencia de los activos, su valor, las amortizaciones del año o las amortizaciones acumuladas;
- la realidad de la actividad efectivamente realizada por la Compañía y, por tanto, la necesidad de contar con el inmovilizado oportuno a tales efectos;
- el hecho de que el precio de adquisición y los demás elementos determinantes del valor neto contable del activo han sido considerados válidos por la propia Inspección en el mismo Acuerdo de liquidación al analizar el resultado extraordinario obtenido por la transmisión de dichos bienes.

Pues bien, respecto a los elementos probatorios existentes, la Audiencia Nacional señala que "es incontrovertido que la recurrente con relación a determinadas amortizaciones no ha aportado la correspondiente factura de adquisición" y que COBEGA tiene "la carga de acreditar su realidad en los términos exigidos por la normativa fiscal", sin realizar una valoración concreta de los mismos y confirmando sin más la regularización practicada por la Inspección.

Probada la existencia de los activos, la antigüedad de los mismos, que incluso formaban parte del activo de la Compañía en las actuaciones de Inspección llevadas a cabo en los ejercicios 1997, 1998 y 1999, procede, a juicio de COBEGA admitir la deducibilidad de las amortizaciones de dichos activos. Una interpretación distinta, como ha

hecho la Inspección, y ha confirmado la Audiencia Nacional, es desmesurada y contraviene el artículo 31.1 de la Constitución española que establece el principio de capacidad económica.

En el caso que nos ocupa, insiste la recurrente que el Tribunal de instancia no ha valorado las pruebas obrantes en el expediente administrativo siguiendo un criterio racional, sino que, por el contrario, ha llegado a una conclusión contraria a las reglas de la sana crítica, vulnerando de este modo los artículos 326 de la LEC y 9.3 de la CE, y produciendo una total indefensión a COBEGA. No nos encontramos ante un mero supuesto de indebida valoración de la prueba realizada por la Sala de instancia, sino que lo que se plantea es que dicha valoración ha sido totalmente irrazonable e ilógica y contraria, por tanto, al deber de valoración de la prueba documental privada así como de la propia actuación administrativa conforme a las reglas de la sana crítica y al principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

Dice la recurrente que la Audiencia Nacional no tiene en cuenta que en el presente caso, contrariamente a que es habitual en las actuaciones inspectoras (en las que se solicita una muestra de las facturas de adquisición de los elementos del inmovilizado), la Inspección requirió a la recurrente las facturas de un elevadísimo número de elementos de su inmovilizado, con la importante dificultad que supuso intentar dar cumplimiento a lo requerido y, a la vez, continuar la actividad.

2. Es de señalar que, la improcedencia de la deducción de las amortizaciones practicadas por la compañía deriva no tanto de que no se haya aportado la correspondiente factura de adquisición del inmovilizado material amortizado sino de que no se haya acreditado mediante cualquier medio de prueba admisible en Derecho que tales gastos (en este caso tales dotaciones a la amortización) tengan el carácter de fiscalmente deducibles. En efecto, aunque se parta de que la factura puede ser sustituida por otro documento o elemento de prueba, al no ser un elemento constitutivo del derecho a la deducción sino un mero y simple requisito para poder ejercerlo - y de ahí la posibilidad de su sustitución por otros documentos o medios de prueba suficientemente acreditativos de la realidad de las operaciones - el documento que sustituya a la factura debe contener todos los datos necesarios que permitan acreditar de modo fehaciente que el sujeto pasivo tiene derecho a la deducción con la consiguiente identificación de la operación de que se trate.

Por lo demás, la recurrente insiste sobre dos aspectos que la sentencia recurrida dejó claros: a) que la Inspección le ha lesionado el derecho que le reconoce el art. 31.1 de la Constitución al obligarle a tributar más allá de su capacidad económica, argumento que incluye una petición de principio, pues parte del presupuesto de que tiene derecho a la deducción, lo cual es verdad si hubiese cumplido con la carga de acreditar la realidad de las amortizaciones practicadas. b) Frente al alegato de que por el volumen de las facturas de adquisición de los elementos del inmovilizado no le fue posible aportar toda la documentación requerida, es de advertir que tal dificultad no le exoneraba del cumplimiento de la "carga".

Cuarto.

El último de los motivos de casación del recurso de COBEGA SA se fundamenta en el apartado d) del artículo 88.1 de la LJCA en concreto, en la infracción de los artículos 13.1 del TRLIS aprobado por Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y del principio de prudencia contemplado en el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1643/1990.

La regularización confirmada por la Audiencia Nacional se refiere a la provisión del coste comercial de los fleteros (quienes prestan un servicio de transporte y distribución de los productos de COBEGA), tratándose de una eliminación contable y fiscal de aquellos beneficios que no cumplen con los requisitos que exige la normativa contable para que consten como tales.

La operativa a la que se refiere la provisión que nos ocupa es la siguiente:

1. La Compañía entrega a los fleteros los productos que comercializa, mediante una venta que se formaliza mediante factura. Esta venta es meramente instrumental, siendo el mecanismo utilizado por COBEGA para garantizar el buen uso de la mercancía entregada, trasladando el riesgo de eventuales pérdidas, rupturas o cualquier defecto a los fleteros.

2. Los clientes de COBEGA no contactan con los fleteros para efectuar sus pedidos sino con la propia Compañía a través de sus "pre-ventas" o mediante pedidos de forma informatizada.

3. Una vez los clientes han efectuado el pedido, COBEGA emite una orden de entrega al fletero quien está obligado por contrato a efectuar la entrega en el tiempo y lugar precisados por COBEGA.

4. Tras realizar la entrega, el fletero devuelve los albaranes de entrega a la Compañía debidamente firmados por sus clientes.

5. Una vez la Compañía tiene en su poder el albarán, abona la factura de venta previamente emitida al fletero para, a continuación, emitir la factura de venta a quien es, en la mayoría de los casos, el cliente final de la Compañía.

La venta previa efectuada al fletero, si bien jurídicamente produce la transmisión de la propiedad, va indisolublemente ligada y está condicionada por la posterior orden de entrega a emitir por la Compañía a los fleteros, los cuales tienen la obligación contractual de atender. El proceso anterior culmina con el abono de la previa factura al fletero y la posterior venta de COBEGA a sus clientes. Dicho de otra forma, la venta previa efectuada al fletero es el mecanismo elegido por aquélla para documentar la entrega de mercancía, siendo un mero instrumento utilizado para aunar, por un lado, la intención de la Compañía de trasladar riesgos concretos al fletero (venta de mercancía) y para, por otro lado, alcanzar la relación jurídica querida por las partes (abono de la previa venta efectuada al fletero), esto es, la prestación de servicios de transporte que los fleteros proporcionan a COBEGA.

Cabe añadir que la venta efectuada por COBEGA a los fleteros se concierta siguiendo el precio o tarifa de venta de sus productos, sin tener en cuenta los descuentos acordados entre la Compañía y sus clientes según las condiciones comerciales pactadas. Así, el ingreso por ventas registrado en la contabilidad es ostensiblemente mayor al que realmente se producirá.

A juicio de la Inspección tributaria, nos encontramos ante una estimación de gastos futuros, por lo que no admite su deducibilidad. Considera no relevante la realidad económica que subyace en la operativa y que sin embargo conlleva el abono de más del 86% de las ventas, de carácter instrumental, realizadas a los fleteros.

Por su parte, la Audiencia Nacional confirma el criterio de la Inspección, entendiéndolo que las ventas a los fleteros jurídicamente se producen, lo que a su juicio es suficiente para considerar que la provisión atiende a una estimación futura y no a un hecho cierto, no siendo, por tanto, deducible.

Sin embargo, la regularización practicada por la Inspección vulnera lo dispuesto en el artículo 13.1 del TRLIS puesto que no nos encontramos ante una estimación de gastos sino ante una realidad económica, una operativa, que conlleva que más del 86% de las ventas a los fleteros sean anuladas, siendo necesario ajustar los ingresos de la Compañía a la realidad mediante la citada provisión.

Lo anterior vulnera también lo dispuesto en el artículo 10.3 del TRLIS, en cuya virtud "en el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas prevista en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas." Y ello por cuanto que la citada regularización es contraria al principio de prudencia contable que establece el Real Decreto 1643/1990 por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad que comporta que los ingresos sólo deban ser reconocidos en la medida de que sea probable que los beneficios económicos asociados con la transacción vayan realmente a fluir a la empresa, lo que no ocurre en el presente caso, y ello con la finalidad de lograr una adecuada representación de la realidad empresarial.

2. La operativa de la provisión del coste comercial de los fleteros está muy bien descrita en la sentencia de instancia:

Según se infiere del acta, COBEGA, en cuanto a las ventas a clientes en el mercado local, realiza una primera venta " en firme de sus productos a los fleteros, mediante la correspondiente factura, entregando los productos". Mediante éste mecanismo COBEGA minimiza los riesgos que puedan derivarse del transporte y entrega de la mercancía, pues la totalidad de los riesgos, perfeccionada la venta, son a cargo del fletero.

Los clientes de COBEGA no realizan sus pedidos al fletero, sino a COBEGA. Cuando esto ocurre, COBEGA emite una orden al fletero para que con cargo a la mercancía que ya tiene entregue al cliente la mercancía en el tiempo y lugar fijados por COBEGA, devolviendo los albaranes justificativos de cada entrega. Cuando COBEGA recibe el albarán y, por lo tanto, tiene constancia de la entrega de la mercancía, realiza un abono de la factura previamente emitida al fletero, para, posteriormente, emitir la correspondiente factura al cliente final.

Ahora bien, la venta al fletero se realiza a precio de tarifa de venta de sus productos, mientras que la venta al cliente final -se trata de clientes habituales- suele sufrir una serie de descuentos, por lo que COBEGA, " en

aplicación del principio de correlación ingresos y gastos, dota una provisión en función de los descuentos que finalmente aplicará a los clientes finales".

COBEGA reconoce " que el fletero tiene ciertamente la posibilidad de vender directamente los productos fuera del cauce establecido" - los ha comprado-; pero indica que esto no es frecuente y así, en el ejercicio 2005 y 2006, el porcentaje de ventas a fleteros que han sido posteriormente abonadas a los mismos ha sido del 86,6 % y 86,2%. Lo que implica que por diversas razones -pérdidas, ventas realizadas por los fleteros al encontrar un comprador, etc- no lo han sido entre un 13 y un 14% de dichas ventas.

La sociedad reconoce que la provisión se fija mensualmente y " en la dotación mensual, el saldo de la provisión no tiene en cuenta las posibles ventas directas que pudieran efectuar los fleteros, por lo que pudiera estar sobrevalorada la provisión, por lo que se corrige el saldo mediante dos mecanismos: comunicación a COBEGA de la situación diaria de stocks en posesión de los fleteros; y mediante el recuento físico en los almacenes de los mismos".

Realizada la anterior descripción,, la Inspección sostiene que lo pretendido por COBEGA es " dotar una provisión con carácter de fiscalmente deducible para recoger unas eventuales pérdidas (o menos beneficios) motivadas porque ha vendido caro [al fletero], y es probable que tales ventas se anulen y sean sustituidas por otras ventas a clientes finales (los verdaderos clientes) a un precio más reducido, que es en realidad el precio de mercado".

Pues bien, para la Inspección estamos ante " estimaciones de gastos futuros", lo que implica que cabe encuadrarlos en el art. 13.1 del TRLIS, pues dicha norma, en su redacción aplicable al caso de autos, establecía que " no serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables". Mientras que para la sociedad recurrente, apreciando globalmente el sistema, los gastos son ciertos y, por lo tanto, cabe su provisión.

El TEAC sostiene que " la venta de mercancías a fleteros o distribuidores" se realiza " en firme" y esto resulta especialmente relevante, " sin que se haya acreditado que exista un compromiso de recompra". De hecho, la sociedad demandante no lo niega, el fletero puede " optar por venderlas directamente". Ciertamente, estas ventas son, en su mayor parte - 86%-anuladas y, finalmente, las mercancías vendidas a un precio inferior, pero, en opinión del TEAC, " el hecho de que una operativa común se repita un número importante de veces y que ésta operativa suponga la anulación de unas ventas en firme, no supone que estas no hayan existido; en consecuencia, deben ser contabilizadas con independencia de que también deben reflejarse los acontecimientos posteriores que tengan incidencia en el cálculo del beneficio final".

Lo que hay que analizar es si las ventas realizadas a los fleteros deben ser calificadas como " ingresos por ventas " a efectos contables, vista la remisión que al efecto contiene el art. 10 del TRLIS.

La Sala de instancia comparte la opinión del TEAC y entiende, a juicio de esta Sala acertadamente, que las ventas a los fleteros deben contabilizarse como "ingresos por ventas". En efecto, el riesgo inherente a la propiedad de la mercancía se transfiere al fletero, sin que exista probada obligación de recompra por parte de COBEGA. Esta entidad no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos, desde el momento en que admite que el fletero puede disponer de ellos y venderlos. El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad -.precio de tarifa al fletero-. Es probable jurídicamente que COBEGA reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción, pues tiene título para ello y, en su caso, puede entablar acción contra el fletero reclamándole el precio. Y no existen costes inherentes a la transmisión puesto que el menor beneficio que obtiene la sociedad en el caso de anulación de la primera venta al fletero y venta al cliente final a un precio inferior no es un componente intrínseco a dicha primera venta, sino un cálculo resultante de la comparación de dos operaciones diferentes, la venta al fletero [que debe contabilizarse como tal] y la venta al cliente final".

En suma, frente a la realidad jurídica instrumentada de dos compraventas, la sociedad recurrente pretende "realmente" que sólo existe una, lo que no podemos admitir. Estamos ante dos compraventas: una de la recurrente a los fleteros y otra de éstos a los clientes, últimos destinatarios de la mercancía comprada, y las ventas a los fleteros deben contabilizarse como ingresos por ventas.

El motivo, en consecuencia, no puede ser estimado.

Quinto.

En el escrito de interposición del recurso de casación del Abogado del Estado se formula un único motivo de casación al amparo del art. 88.1 d) de la Ley de la Jurisdicción , invocando como precepto infringido el art.

150.2.a) de la Ley 58/2003 , General Tributaria. La sentencia recurrida declara la prescripción de la acción administrativa para liquidar referida a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004.

La sentencia recoge que el inicio del procedimiento de comprobación e investigación tributaria se notificó el 6 de junio de 2008. Y el acuerdo de ampliación por otros doce meses se dictó el 12 de junio de 2009 y se notificó el 16 de junio de 2009. Y al haberse dictado el acuerdo de ampliación fuera del plazo de doce meses, el mismo no interrumpió el plazo de prescripción, según sentencias de 7 de diciembre de 2012 (Casación 4728/2009) y 25 de mayo de 2015 (casación 1479/2014) entre otras-. Ahora bien, en el procedimiento de comprobación e investigación tributaria existe la diligencia nº 19, de fecha 29 de junio de 2009, dictada después del acuerdo de ampliación que, al entender del Abogado del Estado, interrumpe la prescripción en base al art. 150.2 a) de la LGT 58/2003.

El Abogado 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) LGT 58/2003, de 17 de diciembre, aplicable "ratione temporis", las actuaciones posteriores al exceso del plazo, aunque no sean la liquidación final, también tienen el efecto de interrumpir la prescripción.

Dice así, el art. 150.2 LGT : " 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. 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" .

Por tanto, cree el Abogado del Estado que a efectos de ver si ha prescrito o no el derecho de la Administración a liquidar, no habría que atender necesariamente a la liquidación, como dice la sentencia, sino a la siguiente actuación con efectos interruptivos. Y en este caso, está la diligencia nº 19, de fecha 29 de junio de 2009, que sí debe tener el efecto de interrumpir la prescripción de la acción administrativa para liquidar por imperio del art.150.2, a) de la LGT 58/2003, precepto que el Abogado de Estado estima infringido por la sentencia recurrida, por lo que, el motivo debe prosperar, y al menos considerar que la liquidación del año 2004 no está prescrita.

El Abogado del Estado dice que no desconoce la interpretación que ha hecho el Tribunal Supremo en la sentencia de 21 de junio de 2016 (casación 1591/2015) del referido precepto:

"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.

La Sentencia de 21 de junio de 2016 viene a establecer un nuevo requisito, que el Abogado del Estado considera que no se encuentra recogido en la sentencia anterior de 23 de mayo de 2016 y que no figura en la normativa. Esta sentencia viene a añadir el requisito adicional de que la Administración tributaria reconociera expresamente en las actuaciones de reanudación que se ha superado el plazo máximo de duración y lo pusiera en conocimiento del obligado tributario.

Por ello, lo que aquí se discute es una cuestión nueva sobre la que no se había pronunciado específicamente el Tribunal Supremo con anterioridad, por lo que no existiría aún Jurisprudencia respecto de este extremo.

La justificación de este requisito adicional se contiene en los siguientes párrafos de la Sentencia de 21 de junio de 2016 .

"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 .

2. Pese a la existencia de una jurisprudencia reiterada conforme a la cual "el siguiente acto con eficacia interruptiva de la prescripción, una vez se ha confirmado que las actuaciones inspectoras superaron el plazo máximo de duración legalmente establecido, debe ser la comunicación de reanudación de las mismas" (Sentencia de 25 de mayo de 2015), sostiene el Abogado del Estado que "en ningún caso la norma exige que la Administración reconozca expresamente por algún tipo de documento de "reanudación" que se ha superado el plazo máximo de duración, y lo pusiera en conocimiento del obligado tributario".

Pues bien, la manifestación realizada por el Abogado del Estado acerca de la existencia de un nuevo requisito en la Sentencia de 21 de junio de 2016 no tiene razón de ser, puesto que sí existe una reiterada jurisprudencia, referida a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, respecto de la necesidad de que se produzca una reanudación formal de las actuaciones tras haber sido superado el plazo de duración de las mismas.

Así, ya en la sentencia de 12 de marzo de 2015 (casación 4074/2013, el Tribunal Supremo establece lo siguiente:

"Pues bien, en la Sentencia de esta Sala de 18 de diciembre de 2013 (recurso de casación número 4532/2011), en supuesto bajo la vigencia de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y artículo 31 quarter 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 (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 sí 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".

En la Sentencia de 21 de junio de 2016 (casación 1591/2015), haciendo referencia a la doctrina ya existente al respecto, el Alto Tribunal concluye:

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, sino de una decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tare 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) : 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); 13 de junio de 2014 (casación 848/2012 , FJ 4º); 12 de marzo de 2015 (casación 4074/2013, FJ 5 º); y 23 de mayo de 2016 (casación 789/2014 FJ 3º).

Y muy recientemente, ha reiterado nuevamente su criterio en la Sentencia de 22 de diciembre de 2016 (casación 391/2016), en la que ha señalado que esta cuestión "ha sido abordada y resuelta en numerosas ocasiones por este Tribunal Supremo, valga por todas por ser de las más recientes, la sentencia de 21 de junio de 2016, rec. cas. 1591/2015 , en la que dijimos.. (..) No se trata, por tanto, de cualquier diligencia, sino de una reanudación formal de las actuaciones inspectoras".

En definitiva, existe una jurisprudencia clara y reiterada sobre el tema que nos ocupa, a pesar de que, a juicio del Abogado del Estado, la sentencia de 21 junio de 2016 "contiene un "plus" respecto de las anteriores.

Tal "plus" no existe. No se dice nada que no se hubiera dicho con anterioridad y en reiteradas ocasiones por este Tribunal Supremo . Hay que tener en cuenta que por "reanudación formal" de las actuaciones no es posible considerar que la misma consiste simplemente en seguir con las actuaciones como si nada hubiera pasado. De hecho, ha pasado algo muy trascendente, y es que el plazo legal para desarrollar el procedimiento inspector ha finalizado.

No ha finalizado, como parece haber entendido el Abogado del Estado, el procedimiento en sí (ya que éste debe continuar hasta su finalización), sino el plazo legal de doce meses para llevarlo a cabo. La Administración tributaria incumple una obligación legal -finalizar el procedimiento en el plazo exigido por la norma-, y por ello, como indica este Tribunal Supremo, esta misma Administración debe proceder a la reanudación "formal" de las actuaciones, lo que no puede sino consistir, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 150.2 de la Ley 58/2003, en una notificación al obligado tributario en la que se exponga que, al haber transcurrido el plazo legal para llevar a cabo las actuaciones, se procede a la reanudación de las mismas, y a su vez se informe de los conceptos y periodos a los que afectan estas actuaciones, puesto que el hecho de haber transcurrido el plazo de doce meses conlleva que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones previamente desarrolladas.

Finalmente, establecida la necesidad de que tras superarse el plazo de duración de las actuaciones que prevé la Ley se produzca una reanudación formal de las mismas para que tenga lugar nuevamente la interrupción de la prescripción (con indicación de que el plazo de doce para realizar las actuaciones ha finalizado, así como los conceptos y periodos que abarcan las actuaciones que se reanudan), procede analizar la diligencia nº 19 de 29 de junio de 2009, dado que, a juicio del Abogado del Estado, esta diligencia habría interrumpido de nuevo la prescripción.

Pero lo cierto es que el día en que se incoó la diligencia nº 19 (29 de junio de 2009) si había prescrito una parte de las obligaciones tributarias a las que hacía referencia la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras. Las actuaciones iniciadas mediante comunicación de 6 de junio de 2008, alcanzaban a los siguientes conceptos impositivos y periodos (tal y como se indica en el Acuerdo de liquidación):

- Impuesto sobre Sociedades 01/2004 a 12/2006
- Retenciones/ingr. a cuenta Arrend. Inmob. 07/2004 a 12/2006
- Impuesto sobre el Valor Añadido 07/2004 a 12/2006
- Retenciones/ingr. a cuenta Rtos. Trab./Prof. 07/2004 a 12/2006
- Impuesto sobre la Renta de No Residentes 07/2004 a 12/2006

Y, sin embargo, el 29 de junio de 2009, toda vez que las actuaciones previas no habían interrumpido la prescripción, ya habían prescrito los siguientes conceptos impositivos y periodos:

- Retenciones/ingr. a cuenta Arrend. Inmob. 07/2004 a 05/2005
- Impuesto sobre el Valor Añadido 07/2004 a 05/2005
- Retenciones/ingr. a cuenta Rtos. Trab./Prof. 07/2004 a 05/2005
- Impuesto sobre la Renta de No Residentes 07/2004 a 05/2005

La diligencia nº 19 de 29.06.2009 no constituye una reanudación formal de las actuaciones en el sentido exigido por el artículo 150.2 de la Ley 58/2003, que requería que se informase al obligado tributario del alcance, conceptos y periodos a los que afectaba la actuación inspectora. De hecho, admitir que la mera mención a la notificación del inicio de actuaciones cumplía las exigencias indicadas es totalmente artificioso, teniendo en cuenta que una parte significativa de los conceptos y periodos a los que se refiere la comunicación originaria habían prescrito el 29 de

junio de 2009. La diligencia nº 19 no es sino una diligencia más del procedimiento inspector que en nada se diferencia del resto de las diligencias extendidas y que, por tanto, no tiene la virtualidad de interrumpir la prescripción, puesto que en la misma no se indica que ha transcurrido el plazo de doce meses de duración de las actuaciones, ni los conceptos impositivos y periodos que abarcarían las actuaciones a realizar a partir de entonces.

En consecuencia, careciendo la diligencia nº 19 de 29.06.2009 de virtualidad interruptiva de la prescripción, en fecha 28 de mayo de 2010, en que se notificó a COBEGA el Acuerdo de liquidación, ya había prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria correspondiente al ejercicio 2004, por lo que procede la desestimación del recurso interpuesto por el Abogado del Estado, y la confirmación de la Sentencia de la Audiencia Nacional que nos ocupa en cuanto a la prescripción del ejercicio 2004.

Quinto.

Al no acogerse los motivos de casación alegados procede desestimar los recursos de casación interpuestos por COBEGA S.A. y por la Administración General del Estado, y ello debe de hacerse sin imposición de las costas a los recurrentes (art. 139.2 LJCA) al compensarse mutuamente.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido desestimar los recursos de casación interpuestos por la representación procesal de COBEGA S.A. y por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada, con fecha 18 de febrero de 2016, en el recurso contencioso- administrativo num. 193/2013, por la Sección Segunda de la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional. Sin costas.

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

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Jose Diaz Delgado Emilio Frias Ponce Angel Aguallo Aviles Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Juan Gonzalo Martinez Mico, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, 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.