

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068768

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1644/2017, de 31 de octubre de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1885/2016

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Interrupciones y dilaciones. Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Buena fe. En primer lugar, no cabe identificar falta de cumplimiento de la documentación exigida en su totalidad con dilación imputable al contribuyente, para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso en el suministro de la misma, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora.

En otro orden de cosas, partiendo de los datos inmutables –la prueba no puede ser revisada, salvo arbitrariedad- suministrados por la Sala juzgadora, las dos dilaciones litigiosas son claramente indebidas, fruto de una concepción puramente mecanicista sobre su aparición, que más de una década de sistemática jurisprudencia no ha logrado corregir. Conforme a tal concepción *pro domo sua*, bastaría la simple constatación de que lo pedido no ha sido total e íntegramente cumplimentado, para paralizar de forma automática el cómputo del plazo al margen de toda otra posible incidencia o circunstancia. Pues bien, la sentencia efectúa un análisis razonable sobre el alcance del deber de aportación de los respectivos datos y por ello ahora causa honda sorpresa que tales afirmaciones de un Tribunal de justicia pretendan ser revisadas en vía casacional:

-En primer término, afirma la sentencia que el interesado aportó precisamente aquello que se le pidió (escrituras de los solares), no lo que pudo interpretar que implícitamente se le pedía también (escrituras de las construcciones) y que no puede negarse una buena fe que, además de que debe legalmente presumirse, tiene su sustento en el hecho de que las escrituras relativas a los solares -las formalmente pedidas- se entregaron sólo días después de formulado el requerimiento.

A ello cabe añadir, aunque la sentencia no lo suscite, tres consideraciones elementales que coadyuvan a la comprensión del asunto: la primera, que la buena o mala fe del obligado tributario ha de ponerse en conexión necesaria con la observada por la propia Administración en el curso del procedimiento de inspección -desde tal punto de vista, mal podría imputar mala fe a los demás quien ha dejado transcurrir 891 días, lapso que comprende la dilación y que supera ampliamente el doble del plazo máximo legal, sin hacer nada para evitar que corriera el tiempo-; la segunda, que tratándose de escrituras públicas, fácilmente pudo tener acceso la Administración a los protocolos correspondientes, haciéndose con los datos que interesasen a su actividad inspectora; finalmente, que no puede exigirse al comprobado que adivine el contenido exacto del requerimiento formulado cuando éste no se hace explícito. Al margen de que haya objetivamente o no un incumplimiento de lo pedido, la imprecisión en lo que se pide no puede perjudicar al destinatario del requerimiento.

-Del mismo modo, no cabe imputar al interesado el efecto adverso de no adivinar que el ejercicio 2003 iba a ser en el futuro objeto de comprobación inspectora.

Procedimiento contencioso-administrativo. Sentencias. Congruencia. Incongruencia *extra petita*. Aunque el suplico de la demanda no es un modelo de claridad, sí atina en cuanto postula la nulidad de la resolución impugnada, fórmula un tanto imprecisa pero que debe entenderse comprensiva de la resolución del TEAC y de los actos precedentes y, por tanto, de las liquidaciones y sanciones. No hay, pues, una concesión en el fallo de la sentencia de algo más de lo que la parte pidió, aunque sí consta -pero no con las consecuencias que el Abogado del Estado preconiza- una falta de satisfacción de la carga alegatoria que incumbe al recurrente, cuya consecuencia sería, en efecto, la pérdida material del derecho promovido en el litigio, si no fuera porque, en una comprensión natural y coherente del Derecho, la nulidad de una liquidación tributaria -aquí por prescripción extintiva- lleva consigo aparejada, indisolublemente, la de la sanción impuesta por razón del incumplimiento de un deber de declaración e ingreso declarado improcedente de forma sobrevenida.

Procedimiento sancionador. Infracciones y sanciones. Extinción de la responsabilidad. Extinción de las sanciones. Prescripción del derecho a exigir el pago. *Efectos de la anulación de la liquidación sobre la sanción que lleva asociada.* Efectivamente, no es concebible que, en la hipótesis de que el TEAC hubiera invalidado la liquidación tributaria -por la alegada prescripción o por cualquier otro motivo de nulidad concurrente-, mantuviera intacta la sanción bajo el argumento de que, aun impugnada, no se hubieran formulado alegaciones concretamente dirigidas a obtener su nulidad. Exponente claro de ello es que el TEAR apreció de oficio un motivo que afectaba en parte a las sanciones, como era la incompatibilidad entre las agravantes de ocultación y de utilización de medios fraudulentos, pese al silencio de la reclamante. Tal situación conduciría al absurdo, que debemos rechazar, de mantener viva una sanción -que es un castigo emanado del *ius puniendi* del Estado-, pese a haberse declarado la inexistencia de la obligación cuyo incumplimiento la habría provocado. No se pueden compartir las afirmaciones del Abogado del Estado, que representa a la Administración General del Estado recurrente, de que «...la sentencia, al declarar la prescripción de las sanciones habría concedido a la parte más de lo pedido, sin que pueda apreciarse de oficio por el tribunal de instancia, ante el silencio del obligado tributario en vía administrativa», ya que en tales palabras se viene a asociar la censurada concesión de oficio de la nulidad de las sanciones con el silencio del sancionado en la vía administrativa previa. En suma, se reivindica con ello una concepción arcaica del carácter revisor de esta jurisdicción, ya afortunadamente superada, conforme a la cual el proceso judicial debe limitarse a una especie de recurso de alzada reducido al examen mimético de lo alegado y probado ante la Administración.

Costas procesales. Imposición a la Administración recurrente de las costas procesales devengadas. [Vid., en el mismo sentido, SAN, de 25 de abril de 2016, recurso nº 102/2014 (NFJ068769), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

Constitución Española, arts. 24 y 25.
Ley 58/2003 (LGT), art. 150.

PONENTE:

Don Francisco José Navarro Sanchis.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JESUS CUDERO BLAS

SENTENCIA

En Madrid, a 31 de octubre de 2017

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación nº 1885/2016, interpuesto por el Abogado del Estado, en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia de 25 de abril de 2016, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 102/2014, en materia de Impuesto sobre Sociedades. Ha comparecido como parte recurrida la procuradora doña Lourdes Amasio Díaz, en nombre y representación de la entidad mercantil PROYECTOS RESIDENCIALES COSTA DORADA, S.A.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) dictó, el 25 de abril de 2016, sentencia estimatoria en parte del recurso promovido por la mencionada mercantil contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central -TEAC- de 5 de noviembre de 2013, que desestimó el recurso de alzada entablado contra otra del Tribunal Económico-Administrativo Regional -TEAR- de Cataluña de 8 de septiembre de 2011, a su vez desestimatoria de las reclamaciones deducidas frente a los acuerdos de liquidación correspondientes al citado impuesto, ejercicios 1999, 2000, 2001, 2002 y 2003, y de imposición de sanción en lo relativo a las deudas tributarias dejadas de ingresar de los periodos 2000 y 2001.

Segundo.

Dicho Tribunal de instancia dictó sentencia de 25 de abril de 2016, cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal:

"... Que estimando parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por Proyectos Residenciales Costa Dorada S.A., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a Lourdes Amasio Díaz, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de noviembre de 2013, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada en lo que se refiere a los ejercicios de 1999, 2000, 2001 y 2002 declarando la extinción de la deuda por prescripción del derecho a liquidar, así como la acción para el ejercicio de la potestad sancionadora respecto de dichos ejercicios, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos en lo que se refiere a las liquidaciones correspondientes a dichos ejercicios, confirmando la Resolución impugnada respecto a la liquidación correspondiente al ejercicio de 2003, sin imposición de costas debiendo abonar cada parte las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad...".

Tercero.

Notificada la sentencia a las partes, el Abogado del Estado, en la representación y defensa que por Ley ostenta, presentó ante la Sala de instancia escrito de preparación del recurso de casación, que se tuvo por preparado mediante providencia de 2 de junio de 2016.

Cuarto.

Emplazadas las partes, el Abogado del Estado, compareció en tiempo y forma ante este Tribunal Supremo, formulando el 5 de julio de 2016 escrito de interposición del recurso de casación, en el cual, tras aducir los motivos que consideró oportunos, solicitó a la Sala: "... dicte sentencia por el que estimándolo, case la sentencia recurrida, dictando nuevo fallo por el que se desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto en la instancia...".

Quinto.

Admitido a trámite el recurso de casación por providencia de la Sección Primera de esta Sala de 20 de septiembre de 2016, se acordó la remisión de las actuaciones a esta Sección Segunda para su sustanciación, conforme a las reglas de reparto de asuntos, disponiéndose por diligencia de ordenación de 29 de septiembre de 2016 entregar copia del escrito de interposición a la parte recurrida, a fin de que en el plazo de treinta días pudiera oponerse al recurso, lo que efectuó la procuradora Sra. Amasio Díaz, en la indicada representación, por escrito de 15 de noviembre de 2017, interesando se dicte sentencia que declare no haber lugar al recurso de casación, así como confirme la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 25 de abril de 2016 en su recurso nº 102/2014.

Sexto.

Por providencia de 30 de junio de 2017 se señaló para la votación y fallo de este recurso de casación el día 24 de octubre de 2017, fecha en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que a continuación se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Se impugna en este recurso de casación la sentencia de 25 de abril de 2016, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de este orden jurisdiccional nº 102/2014, en que se había impugnado por la sociedad antes referida la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de 5 de noviembre de 2013, a que ya hemos hecho mención.

El fallo combatido declara disconforme a Derecho la resolución del TEAC y las liquidaciones relativas a los ejercicios 1999 a 2002 del impuesto sobre sociedades, por haberse dictado cuando ya se había extinguido por prescripción el ejercicio de la potestad de liquidar. Como consecuencia directa e inmediata de dicha anulación, invalida igualmente las sanciones impuestas. Por el contrario, mantiene la conformidad al ordenamiento jurídico de la liquidación girada en relación con el periodo 2003, que queda así fuera del objeto de esta casación, al no haber sido recurrida en este punto la sentencia por la demandante en la instancia, a quien perjudica tal pronunciamiento.

Segundo.

Conviene precisar, para un mejor entendimiento del recurso de casación, qué es lo que la Sala sentenciadora razona en relación con la prescripción extintiva que declara, basada en la superación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras emprendidas y tal superación, a su vez, causada por la errónea consideración por la Administración, gestora y revisora, de dos periodos prolongados de tiempo, a que luego se hará particular referencia, como de dilaciones imputables al contribuyente. Negado pues tal efecto interruptivo a ambos periodos, la consecuencia que extrae la Audiencia Nacional es que el plazo máximo de 12 meses habría sido rebasado, con el necesario efecto, anudado legalmente a tal exceso, de que carecen de efecto interruptivo de la prescripción las actuaciones seguidas. Esto es lo que, al respecto, argumenta la sentencia:

"[...] SEGUNDO.- El inicio de las actuaciones inspectoras se produce el 22 de julio de 2004 respecto de los ejercicios de 1999 a 2002 con carácter general y por comunicaciones de 20 de diciembre de 2006 y 7 de febrero de 2007 (notificadas el 21 de diciembre de 2006 y el 8 de febrero de 2007), se iniciaron actuaciones inspectoras respecto del ejercicio 2003. El Acuerdo de liquidación respecto a los ejercicios de 1999, 2000, 2002 y 2003, se dictó el 21 de septiembre de 2007, notificándose el 24 de septiembre de 2007 y el relativo al ejercicio de 2001 se dictó el 18 de diciembre de 2007, notificándose el 20 de diciembre de 2007.

El 1 de abril de 2005 se notificó a la interesada, el Acuerdo de ampliación de actuaciones inspectoras.

Dado la fecha del inicio de las actuaciones inspectoras, es de aplicación la Ley 58/2003 y el Real Decreto 939/1986.

Veamos la regulación legal y reglamentaria....

Desde ahora hemos de señalar que, desde el inicio de las actuaciones inspectoras hasta la notificación del último acuerdo de liquidación, habían transcurrido tres años y medio, durante los que se habían suscrito 24 diligencias, imputándose 916 días de dilaciones al contribuyente, lo que implica que, en tres años y medio, se reconocen como tiempo efectivo de inspección menos de un año.

A la hora de analizar las circunstancias concurrentes hemos de sopesar las afirmaciones contenidas en la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de abril de 2012, recurso 541/2012 (la referencia debe entenderse al año 2011):

"...No cabe, pues aceptar la interpretación que se recoge en la sentencia de instancia de que 1026 días se consideren dilaciones imputables al contribuyente. El total de la duración del procedimiento inspector alcanzó 1281

días, si a los mismos descontamos las dilaciones imputables al recurrente por las solicitudes de aplazamiento y los seis meses - fueron doce para la Inspección- por las solicitudes de informes, resulta evidente que de largo se superó el plazo máximo de doce meses".

En esta sentencia se recoge la doctrina que, sobre la imputación de dilaciones, ha elaborado el Alto Tribunal, destacando las siguientes afirmaciones:

"En la sentencia de 24 de enero de 2011 , siguiendo una línea iniciada en sentencias precedentes, ya se puso de manifiesto que el legislador en la Ley 1/1998, introdujo un principio programático del sistema tributario enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente dirigido al equilibrio con la Administración, mediante el establecimiento del plazo de doce meses como plazo máximo para que agotar el procedimiento inspector, sin perjuicio de su posible prórroga hasta el límite de otros doce si concurren las circunstancias que la propia Ley prevé"...

Declaración aquella que constituye el pórtico para anunciar que "Con este espíritu debe abordarse la interpretación de la noción "dilaciones imputables al contribuyente", a las que alude el artículo 29.2 de la Ley 1/1998 y que el artículo 31 bis, apartado 2, define con mayor detenimiento como el retraso en que incurriere al cumplimentar las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias, así como el que se derive de los aplazamientos que interesare. Podemos ya, pues, dejar sentados dos criterios al respecto: en primer lugar, que la noción de "dilación" incluye tanto las demoras expresamente solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Inspección como aquellas pérdidas materiales de tiempo provocadas por su tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora; en segundo término, y como corolario de la anterior, se ha de dejar constancia de que la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado. Así, pues, cabe hablar de "dilación" tanto cuando pide una prórroga para el cumplimiento de un trámite y les es concedida, como cuando, simple y llanamente, lo posterga, situaciones ambas que requieren la existencia de un previo plazo o término, expresa o tácitamente fijado, para atender el requerimiento o la solicitud de información.

Al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero ocurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea. En tal tesitura, habida cuenta de la finalidad que la norma contenida en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 persigue, el tiempo perdido no puede imputarse a la Administración a los efectos de computar el plazo máximo de duración de las actuaciones, según prevén el apartado 2 de dicho precepto legal y el párrafo segundo del artículo 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos . Parece evidente, pues, que en el análisis de las dilaciones hay que huir de criterios automáticos, ya que no todo retraso constituye per se una "dilación" imputable al sujeto inspeccionado"...

...Respecto al plazo que ha de conceder la Administración para cumplimentar las diligencias, la misma sentencia continúa:

"En la línea expuesta también se ha dicho, sentencia de 24 de noviembre de 2011 , que:

"En efecto, el artículo 36.4 del Real Decreto 939/1986 , por el que se aprobó el Reglamento General de Inspección, dispone que "Cuando la Inspección requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes y otros antecedentes que no resulten de la documentación que ha de hallarse a disposición de aquella ni de los justificantes de los hechos o circunstancias, consignados en sus declaraciones, se les concederá un plazo no inferior a diez días para cumplir con su deber de colaboración".

El artículo 31.bis.2 del Reglamento de Inspección de 1986 , incorporado por Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, considera dilaciones imputables al propio obligado tributario, "el retraso por parte de éste en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias formuladas o solicitadas por la inspección", pero el más elemental de los razonamientos exige que aquél solo pueda afirmarse a partir de la fijación de un plazo concreto. Dicho de otro modo, si retrasar (se) es "diferir o suspender la ejecución de algo", es claro que dicho efecto solo puede ser computado a partir del señalamiento de un momento determinado para llevar a cabo dicha ejecución."

Esta doctrina es reiterada, entre otras, en las sentencias del Tribunal Supremo de 27 de junio de 2012, recurso 6555/2009 y sentencia de 28 de septiembre de 2012, recurso 838/2010 .

De la doctrina expuesta resulta, en esencia:

1.- No cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso, en el suministro de la documentación, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora.

2.- Cuando la Inspección requiere la presentación de datos, informes u otros antecedentes, ha de conceder un plazo, siempre no inferior a diez días, para cumplimentarlo.

La doctrina hasta ahora expuesta, ha sido plasmada en nuestra reciente sentencia de 7 de mayo de 2015, recurso 116/2012 .

TERCERO : En el presente caso las actuaciones inspectoras han durado desde el 22 de julio de 2004 al 7 de febrero de 2007, (en realidad, lo ha sido hasta el 20 de diciembre de 2007) comprendiendo las actuaciones respecto de todos los ejercicios liquidados.

Se imputan como dilaciones periodos de tiempo que no lo son, pues no existió tal dilación. Tal es el caso de las siguientes:

1) Dilación del 8 de septiembre de 2004 al 15 de febrero de 2007 respecto de los documentos requeridos en la diligencia número 4, como se señala por el TEAC. En tal diligencia se requiere la presentación de las escrituras de compraventa de los solares sobre los que se construiría la promoción Residencial Larimar. Pues bien, el 22 de septiembre de 2004 la recurrente presentó 6 escrituras de compraventa de solares. Ahora bien, hasta el 15 de febrero de 2007 no se presentó la documentación relativa a un edificio de 60 plazas de garaje. En este punto debemos aceptar las argumentaciones actoras en orden a que el requerimiento vino referido a solares y no a construcciones, plazas de garaje, por lo que, interpretando el requerimiento de buena fe, el mismo se cumplió con la presentación de las escrituras relativas a los solares, lo que implica que esta dilación no puede ser imputada al sujeto pasivo, pues en una interpretación razonable, la interesada había cumplido el requerimiento.

2) Dilación del 12 de enero de 2006 al 6 de octubre de 2006 respecto de a) criterios para el cálculo de importe de existencias finales al 31 de diciembre de cada ejercicio, b) documentos en los que figuran los cálculos para la imputación de costes a ventas de apartamentos y plazas de garaje, c) identificación de imputación de costes imputados directamente a la cuenta de resultados, requeridos por diligencia número 9. El 3 de febrero de 2006 se presentaron los datos requeridos, salvo la imputación de costes a la cuenta de resultados de 2003. Pero, como señala la recurrente, en el momento del requerimiento no se habían iniciado actuaciones inspectoras respecto al ejercicio de 2003 (se iniciaron el 21 de diciembre de 2006 y 8 de febrero de 2007), por lo que la interesada no suministró datos sobre dicho ejercicio. No puede entenderse que exista dilación en cuanto el recurrente cumplió con lo requerido respecto de los ejercicios inspeccionados.

Pues bien, el cómputo que realiza la Administración parte de considerar dilaciones todo el periodo entre la solicitud de documentación y demás datos y la completa entrega de los mismos. Pero, de una parte, para imputar la dilación es necesario que se realice la advertencia del cumplimiento incompleto y del razonamiento de que ello impide a la Administración continuar con normalidad las actuaciones inspectoras, y, de otra, es necesario que efectivamente exista una auténtica dilación.

Efectivamente, respecto de la incompleta aportación de documentos, recordemos que la sentencia anteriormente señalada, afirma no cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso, en el suministro de la documentación, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora.

Por ello, se debe determinar si efectivamente se han producido dilaciones, pues, en otro caso, de no existir dilaciones, no hay nada que imputar al recurrente.

La "dilación" es definida en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua española como "demora, tardanza o detención de algo por algún tiempo ", por ello, para apreciar la existencia de dilaciones es necesario que exista una demora, tardanza o detención por algún tiempo, que pueda imputarse, según las normas antes citadas, al sujeto pasivo inspeccionado. Esta idea late en las palabras del Tribunal Supremo, en la sentencia antes parcialmente trascrita, cuando afirma que la noción de "dilación" incluye tanto las demoras expresamente solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Inspección como aquellas pérdidas materiales de tiempo provocadas por su tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora; y resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea.

En el presente caso no se aprecia tardanza o demora alguna en las actuaciones inspectoras, con independencia del incumplimiento parcial de lo requerido por la Inspección, pues, como comprobaremos, la inspección continuó ininterrumpidamente, plasmándose en las diligencias las actuaciones realizadas, según las recoge la Resolución impugnada.

Veamos el lapso de las mismas: las diligencias 1 y 2 son de 22/07/2004, la 3 de 28/07/2004, la 4 de 08/09/2004, la 5 de 22/09/2004, la 6 de 08/02/2005, la 7 de 04/03/2005, la 8 de 27/07/2005, la 9 de 12/01/2006, la 10 de 09/03/2006, la 11 de 07/07/2006, la 12 de 05/09/2006, la 13 de 03/10/2006, la 14 de 16/11/2006, la 15 de 30/11/2006, la 16 de 14/12/2006, la 17 de 21/12/2006, la 18 de 09/01/2007, la 19 de 18/01/2007, la 20 de 25/01/2007, la 21 de 01/02/2007, la 22 de 08/02/2007, la 23 de 15/02/2007, la 24 de 22/02/2007.

No se aprecia retraso o demora en el curso de la actuación inspectora y, por ello, no existe dilación, en la interpretación dada por el Tribunal Supremo, que pueda imputarse a la hoy recurrente.

Dado que las actuaciones inspectoras se han excedido del plazo de 24 meses previsto en el artículo 150 de la Ley 58/2003, hemos de concluir que las mismas no han interrumpido la prescripción del derecho a liquidar de la Administración. El Acuerdo de liquidación respecto a los ejercicios de 1999, 2000, 2002 y 2003, se dictó el 21 de septiembre de 2007, notificándose el 24 de septiembre de 2007 y el relativo al ejercicio de 2001 se dictó el 18 de diciembre de 2007, notificándose el 20 de diciembre de 2007, resulta evidente la prescripción del mencionado derecho respecto de los ejercicios de 1999, 2000, 2001 y 2002, lo que provoca la anulación de la liquidación y de la sanción derivada de ella - pues, además, el derecho a imponer la sanción también ha prescrito al no existir acto de interrupción válido-, respecto de tales ejercicios. No así respecto del ejercicio de 2003, pues iniciándose el cómputo de la prescripción el 25 de julio de 2004, al 24 de septiembre de 2007, no había transcurrido el plazo de 4 años [...]."

Tercero.

Frente a la expresada sentencia y disconforme con su contenido, la Administración del Estado formula los siguientes motivos de casación:

1º) Al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley Jurisdiccional, por quebrantamiento de formas esenciales del juicio con infracción de las normas reguladoras de la sentencia. Se reputan infringidos los artículos 24 y 120.3 de la CE, 33, 65 y 67 de la LJCA, 248.3 de la LOPJ, y 218 de la LEC, suponiendo que la dictada está aquejada de incongruencia y falta de motivación, a tenor de la consolidada jurisprudencia respecto a estos requisitos.

Así, sostiene la representación procesal del Estado que la sentencia a quo falta a los deberes de congruencia y motivación, por las siguientes razones:

a) Incongruencia extra petita

Se sustenta este primer submotivo en el hecho de que sentencia declare prescrita la potestad de la Administración para imponer la sanción correspondiente al ejercicio 2001, la cual había sido anulada por el TEAR de Cataluña en la resolución de 8 de septiembre de 2011, que estableció las pautas que debían seguirse al dictar nueva sanción en sustitución de la anulada. Según el Abogado del Estado, ninguna alegación relativa a la sanción efectuó el recurrente en su alzada ante el TEAC, cuya resolución se limitó a confirmar el acuerdo del Tribunal Regional. Sin embargo, pese a que aquél no formuló alegaciones frente a las sanciones, la sentencia extiende la nulidad a éstas, declarando su prescripción, sin oír a las partes, y sin que se hubiera solicitado expresamente por el obligado tributario. En síntesis, la queja consiste en que "...en el presente caso la sentencia, al declarar la prescripción de las sanciones habría concedido a la parte más de lo pedido, sin que pueda apreciarse de oficio por el tribunal de instancia, ante el silencio del obligado tributario en vía administrativa [...]."

b) Falta de motivación de la sentencia

La sitúa la Administración recurrente en el hecho de que no se pronuncia la sentencia sobre las demás dilaciones imputadas al contribuyente, puesto que las dos que cita, que son las de mayor duración, parecen traídas a título de ejemplo, sin que venga a aceptarse expresamente ninguna de ellas. Esto es, la falta de motivación que se achaca a la sentencia se refiere a la falta de análisis singular de todas las dilaciones imputadas al recurrente en el acta de disconformidad y subsiguiente liquidación.

Se indica a propósito de esta denuncia que, al no pronunciarse sobre las demás dilaciones y dados los términos en que aparece redactado el fundamento tercero, la demandada en la instancia no pudo conocer si esas otras diligencias resultan aceptadas en la sentencia o, por el contrario, tampoco pueden aceptarse. De manera que

la sentencia -se dice- ha vulnerado aquí el deber de motivación, provocando indefensión a la parte demandada, que ignora si dichas diligencias se tomaron o no en consideración.

2º) Al amparo del artículo 88.1.d) LJCA , por infracción de normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia aplicables para resolver el debate , se censura la infracción de los arts. 150.1 y 2 y 104.2 de la Ley General Tributaria -LGT -, en relación con los arts. 31 y 31 bis del Reglamento General de la Inspección de los Tributos -Real Decreto 939/1986-, en la redacción dada por RD 136/2000, de 4 de febrero, aplicable *ratione temporis* al asunto debatido, al no computar las dilaciones imputables al contribuyente pese a tratarse, como exige el reglamento, de un "retraso por parte de éste en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias formuladas o solicitadas por la inspección dentro del ámbito de sus competencias" y de la jurisprudencia que los ha interpretado recogida en sentencias de este Tribunal Supremo como las que menciona en el encabezamiento del motivo.

3º) Finalmente, sustentado en el artículo 88.1.d) LJCA , se citan como vulneradas las normas de la sana crítica en la valoración de la prueba, por haber llevado el juzgador una valoración de los datos acreditados en autos arbitraria e irrazonable -siempre en el parecer de la parte recurrente- vulnerando así los artículos 9.3 y 24 de la Constitución . Para obtener la convicción de esta Sala sobre tal arbitrariedad en la función judicial por la Audiencia Nacional, argumenta el Abogado del Estado lo siguiente:

"[...] La valoración de la prueba y el razonamiento del Tribunal a quo se considera arbitraria e irrazonable, dicho sea con todos los respetos, en los siguientes puntos:

a) Apreciación de la buena fe en el obligado tributario a la hora de cumplimentar los requerimientos de la Inspección, y

b) Falta apreciación de retraso o demora en el curso de la actuación inspectora.

Respecto de la buena fe, no puede sostenerse que haya actuado de buena fe, por falta de mayor precisión en los requerimientos, por las siguientes razones:

- La expresión "escrituras de compraventa de los solares sobre los que se construiría la promoción", cuando es una empresa cuya actividad es la promoción inmobiliaria residencial, parece sencilla, según el AE: se pide que acredite documentalmente el coste del suelo sobre el que se asienta la promoción. No puede sostenerse que no se aportó la documentación relativa a un edificio de 60 garajes porque no era un solar, cuando el destino de dicho edificio, según se admite por las partes, era su derribo para construir sobre él.

- La Inspección, dadas las deficiencias en la contabilidad (de las que constituye una muestra palpable la contabilización de parte del coste del suelo en el ejercicio 2003), no podía precisar mucho más en el requerimiento pero ello no quiere decir que no fuera entendible por el interesado.

- Tampoco puede apreciarse buena fe cuando se argumenta que no aportó determinada documentación hasta que se abrieron las actuaciones de comprobación del ejercicio 2003 cuando dicha documentación le era conocida y afectaba a los ejercicios anteriores (de hecho se imputó contablemente a resultado de ejercicios anteriores).

Y respecto de la existencia de retraso o demora en la comprobación por falta de puntal aportación de la información requerida, la sentencia la afirma, a la vista de las diligencias practicadas, que la "inspección continuó ininterrumpidamente", sin tomar en consideración las circunstancias concurrentes:

- En primer lugar, la trascendencia que ante las anomalías contables tenía la información que pudiera aportar el contribuyente.

- En segundo término la trascendencia de la información del coste de las viviendas y garajes construidos: si no se aporta por el interesado, no podía conocerse por la Administración, al menos hasta que procedió a extender la comprobación al ejercicio 2003, pues fue en este último ejercicio en el que se contabilizó una parte del coste (y la dilación producida entre el 22-9-2004 en que se aportaron las primeras escrituras y el 20-12-2006 sería suficiente para entender que no se ha producido la prescripción) [...]"

Cuarto.

Por lo que respecta al primer motivo de casación y, dentro de él, a la denuncia de incongruencia extra petita (en realidad, debió referirse la parte a la modalidad ultra petita , atendido su razonamiento), tal alegato debe ser desestimado.

Como este Tribunal Supremo ha dicho con constancia y reiteración es preciso, a fin de identificar el núcleo de la incongruencia como vicio propio de la sentencia y sus efectos procesales, concretar la diferencia entre diversos conceptos cuya intensidad juega, a este fin, de mayor a menor: pretensiones, motivos y argumentos o razonamientos jurídicos.

A tal respecto, la sentencia de esta Sala y Sección de 11 de febrero de 2014 (recurso de casación nº 2713/2011):

"Situándonos en el ámbito que nos compete, el artículo 33 de la LRJCA establece que la Jurisdicción Contencioso-Administrativa juzgará dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos o alegaciones deducidos para fundamentar el recurso y la oposición, imponiendo, para comprobar la concurrencia del requisito de congruencia, la comparación de la decisión judicial con las pretensiones y con las alegaciones, aunque éstas deben entenderse como motivos del recurso y no como argumentos jurídicos.

En este sentido, la STS de esta Sala de fecha 5 de noviembre de 1992, ya señaló los criterios para apreciar la congruencia de las sentencias, advirtiendo que en la demanda contencioso-administrativa se albergan pretensiones de índole varia, de anulación, de condena etc., que las pretensiones se fundamentan a través de concretos motivos de impugnación o cuestiones, y, que las cuestiones o motivos de invalidez aducidos se hacen patentes al Tribunal mediante la indispensable argumentación jurídica. En consecuencia, se decía: "argumentos, cuestiones y pretensiones son, por tanto, discernibles en el proceso administrativo, y la congruencia exige del Tribunal que éste no solamente se pronuncie sobre la pretensiones, sino que requiere que lo haga sobre la base de los motivos de impugnación y de las correlativas excepciones u oposición que se han planteado ante el órgano jurisdiccional. No así sucede con los argumentos jurídicos, que no integran la pretensión ni constituyen, en rigor, cuestiones, sino el discurrir lógico-jurídico de las partes, que el Tribunal no viene imperativamente obligado a seguir en un iter paralelo a aquel discurso".

Por otra parte, el artículo 67 de la misma LJCA establece que la sentencia decidirá todas las cuestiones controvertidas en el proceso; precepto que tiene un claro paralelismo con el precepto citado como infringido (artículo 218 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil), aunque los artículos 33.2 y 65.2 de la LJCA -que tienden a conceder una cierta libertad al juzgador para motivar su decisión- siempre exigen que someta previamente a la consideración de las partes los nuevos motivos o cuestiones para salvaguardar los principios de contradicción y congruencia.

En esta línea, el Tribunal Constitucional, desde su clásica STC 20/1982, de 5 de mayo , viene considerando el vicio de incongruencia, en sus distintas modalidades, como el desajuste entre el fallo judicial y los términos en que las partes formulan sus pretensiones, concediendo más, menos, o cosa distinta de lo pedido, y que puede entrañar una vulneración del principio de contradicción constitutiva de una denegación del derecho a la tutela judicial efectiva, siempre y cuando la desviación en que consista la incongruencia sea de tal naturaleza que suponga una completa modificación de los términos en que discurrió la controversia procesal.

En síntesis, pues, la congruencia de la sentencia presupone la confrontación entre su parte dispositiva y el objeto del proceso, delimitado por sus elementos subjetivo (partes) y objetivo (petitum y causa de pedir). La adecuación o correspondencia que la congruencia impone debe extenderse tanto al resultado o efecto jurídico que el litigante pretende obtener con el pronunciamiento judicial postulado ("petitum") como a los hechos que sustentan la pretensión y nutren su fundamento ("causa pretendi "). Por tanto, ambas conjuntamente, delimitan, pues, el alcance objetivo de la resolución judicial, debiendo, no obstante, añadirse para precisar el alcance del requisito de la congruencia que examinamos, dos consideraciones:

a) Que la congruencia procesal es compatible con el principio "iura novit curia" en la formulación por los Tribunales de sus razonamientos jurídicos; y,

b) Que la incongruencia es relevante, incluso, desde la perspectiva del derecho a la tutela efectiva y del derecho de defensa constitucionalmente reconocidos (artículo 24.1 y 2 Constitución Española), cuando como consecuencia de ella se produce una modificación de los términos del debate procesal, con quiebra del principio de contradicción y menoscabo del fundamental derecho de defensa. Por ello (STC 8/2004 de 9 de febrero) se ha insistido en que es "preciso ponderar las circunstancias concurrentes en cada caso para determinar... si el silencio de la resolución judicial representa una auténtica lesión del derecho reconocido en el artículo 24.1 CE o si, por el contrario, puede interpretarse razonablemente como una desestimación tácita que satisface las exigencias de la tutela judicial efectiva ".

En consecuencia, lo que se exige es que la sentencia tenga coherencia interna, esto es, que observe la necesaria correlación entre la ratio decidendi y lo resuelto en el fallo o parte dispositiva; y, asimismo, que refleje una adecuada conexión entre los hechos admitidos o definidos y los argumentos jurídicos utilizados. Se habla, pues, de supuesto de incongruencia o de incoherencia interna de la sentencia cuando los fundamentos de su decisión y su fallo resultan contradictorios.

Estos principios no se limitan a la denominada incongruencia omisiva -que no es el caso- pues aquéllos también imponen el rechazo de la denominada incongruencia ultra petita (incongruencia por exceso, cuando la sentencia da más de lo pedido), o incongruencia extra petita (cuando el fallo cambia lo pedido), ya que, también en estos supuestos concurre la necesidad de respetar los principios dispositivo y de contradicción.

Trasladada tal doctrina general a este recurso de casación, la queja del Abogado del Estado discurre, en realidad, por unos derroteros ajenos a los de la congruencia procesal -que establece la asociación o correspondencia entre lo pedido en el litigio y lo resuelto en la sentencia-, cual es el de tal congruencia o correlación entre el objeto del proceso y el establecido en la vía revisoria previa, que es cuestión notablemente distinta a la anterior y, dentro de este ámbito objetivo, se suscita la transcendencia de no efectuar alegaciones en relación con alguno o algunos de los actos impugnados.

Consideramos que nada se acuerda en la sentencia que no haya sido pedido por el recurrente en la instancia. Aunque el suplico de la demanda no es un modelo de claridad, sí atina en cuanto postula la nulidad de la resolución impugnada, fórmula un tanto imprecisa pero que debe entenderse comprensiva de la resolución del TEAC y de los actos precedentes y, por tanto, de las liquidaciones y sanciones.

No hay, pues, una concesión en el fallo de la sentencia de algo más de lo que la parte pidió, aunque sí consta -pero no con las consecuencias que el Abogado del Estado preconiza- una falta de satisfacción de la carga alegatoria que incumbe al recurrente, cuya consecuencia sería, en efecto, la pérdida material del derecho promovido en el litigio, si no fuera porque, en una comprensión natural y coherente del Derecho, la nulidad de una liquidación tributaria -aquí por prescripción extintiva- lleva consigo aparejada, indisolublemente, la de la sanción impuesta por razón del incumplimiento de un deber de declaración e ingreso declarado improcedente de forma sobrevenida.

Es de admitir que el incumplimiento de la carga alegatoria por parte del interesado le aboca al riesgo de que, en la eventualidad de que la pretensión de nulidad de la liquidación fuera judicialmente desatendida, también lo sería por fuerza la no argumentada pretensión afectante a la sanción, sobre la que no se ha aducido aquí, es cierto, que concurren vicios propios e inherentes a ella determinantes de la nulidad.

Pero tal hipótesis, si bien de signo inverso, sucedería también en el seno de la vía económico-administrativa. No es concebible que, en la hipótesis de que el TEAC hubiera invalidado la liquidación tributaria -por la alegada prescripción o por cualquier otro motivo de nulidad concurrente-, mantuviera intacta la sanción bajo el argumento de que, aun impugnada, no se hubieran formulado alegaciones concretamente dirigidas a obtener su nulidad. Exponente claro de ello es que el TEAR de Cataluña apreció de oficio un motivo que afectaba en parte a las sanciones, como era la incompatibilidad entre las agravantes de ocultación y de utilización de medios fraudulentos, pese al silencio de la reclamante.

Tal situación conduciría al absurdo, que debemos rechazar, de mantener viva una sanción -que es un castigo emanado del ius puniendi del Estado-, pese a haberse declarado la inexistencia de la obligación cuyo incumplimiento la habría provocado.

Por lo demás, no ha procedido el tribunal de instancia de oficio, como sugiera el escrito de casación, sino atendiendo a una pretensión oportunamente ejercitada, aun cuando lo haya sido de modo vicario o subordinado a otra principal sí atendida. En tal sentido, no podemos compartir las afirmaciones de que "...la sentencia, al declarar la prescripción de las sanciones habría concedido a la parte más de lo pedido, sin que pueda apreciarse de oficio por el tribunal de instancia, ante el silencio del obligado tributario en vía administrativa", ya que en tales palabras se viene a asociar la censurada concesión de oficio de la nulidad de las sanciones con el silencio del sancionado en la vía administrativa previa. En suma, se reivindica con ello una concepción arcaica del carácter revisor de esta jurisdicción, ya afortunadamente superada, conforme a la cual el proceso judicial debe limitarse a una especie de recurso de alzada reducido al examen mimético de lo alegado y probado ante la Administración.

Quinto.

Menos fundamento aún cabe reconocer al submotivo basado en la falta de respuesta específica de la Sala en relación con las demás dilaciones atribuidas por la Inspección a la mercantil comprobada, causante de falta de motivación.

En realidad, el motivo no puede prosperar porque la sentencia sí exterioriza de modo suficiente en sus fundamentos jurídicos -en la forma en que se ha transcrito- las razones por las que alcanza la conclusión que expresa en el fallo, razones que, por ende, se han dado a conocer a las partes destinatarias de la sentencia. Los eventuales defectos de razonamiento o argumentación de que pudiera adolecer aquélla a la hora de aplicar el Derecho, o sea, de establecer una conexión causal entre los hechos y circunstancias que se reflejan en la fundamentación y los preceptos de la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Inspección de los Tributos debatidos, aun aceptándose dialécticamente como concurrentes, no desencadenarían per se vicio alguno determinante de la nulidad propugnada.

Como este Tribunal ha indicado muy reiteradamente, la exigencia de motivación se satisface con la enunciación de las razones conducentes a la convicción del órgano decisor sobre los aspectos relevantes del debate procesal, que aquí se han expresado ampliamente, de suerte que no cabe exigir una forma determinada a las resoluciones judiciales o un contenido apriorístico mínimo de lo que deben decir o no decir en trance de valorar la prueba practicada y aplicar las normas jurídicas que se consideren idóneas para fundamentar el fallo.

En este caso, además, se viene a denunciar en este submotivo la falta de respuesta a las alegaciones formuladas de contrario, directamente orientadas a obtener la nulidad de las liquidaciones con fundamento en que las extensiones temporales que la Inspección arbitró por considerar que había demora del comprobado en la entrega de documentación no estaban justificadas. Pues bien, para enjuiciar adecuadamente el motivo de nulidad alegado en la demanda -la prescripción de la facultad de liquidar- y dar respuesta a los argumentos esgrimidos para sustentarla -el carácter indebido de las dilaciones apreciadas- bastaba con el examen de dos de ellas, las más prolongadas, pues tras el análisis afrontado en la sentencia se llega a la conclusión, no sólo de su improcedencia como tales, sino de su eficacia en orden a limitar en su cómputo el plazo máximo. Si a los días computados por la inspección -excluidos los referidos a periodos de dilación- se añaden los correspondientes a estos dos extensísimos lapsos temporales, el plazo ya habría sido superado con creces, todo ello al margen de lo que hubiera sucedido con las restantes dilaciones tomadas en consideración, irrelevantes por completo para alterar las cosas, cualquiera que fuera el resultado de tal examen.

La falta de motivación, por consiguiente, no concurre en este caso como vicio in procedendo, no sólo porque la Administración, como demandada en la instancia, no se ha visto privada de respuesta a pretensiones o motivos esgrimidos por ella -sino, en todo caso, a argumentos aducidos de contrario- sino porque para el adecuado examen de la prescripción y, dentro de ella, del plazo máximo para sustanciar y rematar el procedimiento de inspección, sólo era preciso afrontar el examen particular de dos dilaciones, cuya impertinencia como tales conllevaba la superación del plazo de las actuaciones y, prescindiendo de su efecto interruptivo, la prescripción, sin que tal esquema se pudiera ver alterado mediante el estudio de las restantes dilaciones, que sólo podrían añadir más nulidad -si cabe el concepto- a lo ya considerado nulo.

Sexto.

Los motivos de casación segundo y tercero son susceptibles de un examen común, pues ambos están inseparablemente entrelazados. Así, en el motivo segundo se denuncia la conculcación de las disposiciones que regulan el plazo de las actuaciones inspectoras (artículos 150 y 104 LGT y 31 y 31 bis del Reglamento General de la Inspección de los Tributos -Real Decreto 939/1986-, en la redacción dada por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero), denuncia que se sustenta en que no se han computado por la Sala sentenciadora las dilaciones imputables al contribuyente, pese a tratarse, como exige el reglamento, de un "retraso por parte de éste en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias formuladas o solicitadas por la inspección dentro del ámbito de sus competencias" y de la jurisprudencia que los ha interpretado recogida en sentencias de este Tribunal Supremo como las de 24 de enero de 2011 (recurso de casación nº 485/2007); 2 de abril de 2012 (recurso nº 6089/2008) y 19 de abril de 2012 (recurso de casación nº 541/2011) .

Por su parte, el motivo tercero reprocha a la sentencia de instancia su arbitrariedad a la hora de apreciar los hechos litigiosos, esto es, la infracción de las normas de la sana crítica en la valoración de la prueba, suponiendo que el juzgador ha llevado a cabo una valoración de los datos acreditados en autos que resulta arbitraria e irrazonable y vulnera por ello los artículos 9.3 y 24 de la Constitución .

Quiere ello decir que el discurso argumental se repite en ambos motivos, siendo el fundamento de ambos que, en los dos periodos a los que la sentencia niega virtualidad como dilaciones imputables al contribuyente, la Sala yerra porque, en todo caso, hay una demora o tardanza en la entrega de la documentación pedida y no

íntegramente satisfecha. Analiza, al respecto, la apreciación efectuada sobre la buena fe concurrente en la empresa aquí recurrida, tanto en el motivo segundo como en el tercero, alcanzando la conclusión en ambos de que las dilaciones estuvieron bien apreciadas por la Inspección y deben sumarse al cómputo del periodo válido de las actuaciones.

No debemos detenernos en el análisis minucioso de ambos motivos, toda vez que en su exposición, bien de forma directa, bien indirecta, se trata de interesar de este Tribunal de casación que reexamine la valoración de los hechos efectuada por la Sala juzgadora, a quien corresponde tal tarea de forma exclusiva.

Sólo cabe reparar en que la jurisprudencia invocada en el recurso de casación formalizado -expresiva de doctrina general que no llega a ponerse en conexión con el concreto caso aquí examinado- proyecta sus principios sobre una noción jurídica -no meramente natural o gramatical- de retraso o demora, así como sobre determinados efectos que éste puede ocasionar en la normal marcha del procedimiento, que son apreciaciones que sólo el tribunal de instancia, en su función primordial de valorar la prueba, puede determinar, sin que en sede casacional puedan ser revisados o sustituidos, salvo que en su apreciación se hubiera obtenido una inferencia irracional o ilógica, fruto de la arbitrariedad, que ya podemos adelantar ahora como no concurrente.

Partiendo de los datos inmutables suministrados por la Sala juzgadora, ambas dilaciones examinadas son claramente indebidas y, cabe añadir, fruto de una concepción puramente mecanicista sobre su aparición que más de una década de sistemática jurisprudencia -ya surgida desde la Ley 1/1998- no ha logrado corregir. Conforme a tal concepción pro domo sua, bastaría la simple constatación de que lo pedido no ha sido total e íntegramente cumplimentado para paralizar de forma automática el cómputo del plazo, al margen de toda otra posible incidencia o circunstancia.

Pues bien, en el caso que nos ocupa, la sentencia efectúa un análisis razonable sobre el alcance del deber de aportación de los respectivos datos, interpretando, en el primero de los casos, que "[se aceptan] las argumentaciones actoras en orden a que el requerimiento vino referido a solares y no a construcciones, plazas de garaje, por lo que, interpretando el requerimiento de buena fe, el mismo se cumplió con la presentación de las escrituras relativas a los solares, lo que implica que esta dilación no puede ser imputada al sujeto pasivo, pues en una interpretación razonable, la interesada había cumplido el requerimiento".

Causa honda sorpresa que tales afirmaciones de un Tribunal de justicia pretendan ser revisadas en vía casacional: a) en primer término, porque afirma la sentencia que el interesado aportó precisamente aquello que se le pidió, no lo que pudo interpretar que implícitamente se le pedía también; b) que no puede negarse una buena fe que, además de que debe legalmente presumirse, tiene su sustento en el hecho de que las escrituras relativas a los solares -las formalmente pedidas- se entregaron sólo días después de formulado el requerimiento; c) que la estimación de la sentencia sobre la buena fe es inaccesible al control casacional, por pertenecer a la valoración de la prueba.

A ello cabe añadir, aunque la sentencia no lo suscite, tres consideraciones elementales que coadyuvan a la comprensión del asunto: la primera, que la buena o mala fe del llamado por la Ley obligado tributario ha de ponerse en conexión necesaria con la observada por la propia Administración en el curso del procedimiento de inspección. Desde tal punto de vista, mal podría imputar mala fe a los demás quien ha dejado transcurrir 891 días -lapso que comprende la dilación y que supera ampliamente el doble del plazo máximo legal- sin hacer nada para evitar que corriera el tiempo; la segunda, que tratándose de escrituras públicas, fácilmente pudo tener acceso la Administración a los protocolos correspondientes, haciéndose con los datos que interesasen a su actividad inspectora; finalmente, que no puede exigirse al comprobado que adivine el contenido exacto del requerimiento formulado cuando éste no se hace explícito. Al margen de que haya objetivamente o no un incumplimiento de lo pedido, la imprecisión en lo que se pide no puede perjudicar al destinatario del requerimiento.

Por lo que respecta a la segunda dilación examinada por la Sala, cabe decir lo mismo que sobre la anterior, tanto en lo que respecta a la imposibilidad de reexaminar las valoraciones efectuadas como en lo que atañe a la improcedencia de imputar la supuesta dilación a la requerida. Como afirma la sentencia en este punto "...en el momento del requerimiento no se habían iniciado actuaciones inspectoras respecto al ejercicio de 2003 (se iniciaron el 21 de diciembre de 2006 y 8 de febrero de 2007), por lo que la interesada no suministró datos sobre dicho ejercicio. No puede entenderse que exista dilación en cuanto el recurrente cumplió con lo requerido respecto de los ejercicios inspeccionados". Esto es, no cabe imputar al interesado el efecto adverso de no adivinar que el ejercicio 2003 iba a ser en el futuro objeto de comprobación inspectora.

Por lo demás, la tesis de la Sala a quo con que cierra su argumentación es que no hay, en un sentido o en otro, una demora o retraso en la entrega de documentación, y no sólo atendiendo al contenido de la información

reclamada y a su grado de cumplimiento, sino observando el influjo de tales incidencias sobre la marcha del expediente, que prosiguió sin demora en las muy numerosas fechas que la sentencia refleja y que están datadas, en su práctica totalidad, dentro del periodo en que, a juicio de la propia Inspección, habría quedado paralizado su quehacer por causa de la inobservancia de ambos requerimientos -del 22 de julio de 2004 a 22 de febrero de 2007-, lo que desmiente rotundamente la postura de la Administración al negar la declaración de la sentencia de que "...no se aprecia retraso o demora en el curso de la actuación inspectora y, por ello, no existe dilación, en la interpretación dada por el Tribunal Supremo, que pueda imputarse a la hoy recurrente" , afirmación que compartimos por considerarla pertinente.

Séptimo.

Debe declararse, por lo tanto, no haber lugar al recurso de casación, por lo que, conforme al artículo 139.2 LJCA , procede la imposición de las costas a la Administración recurrente. Ahora bien, como autoriza el apartado 3 del artículo 139, debe limitarse su cuantía a la suma de 8.000 euros.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido : Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación nº 1885/2016 , interpuesto por el Abogado del Estado en la representación y defensa que por Ley ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO , contra la sentencia de 25 de abril de 2016, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Segunda- de la Audiencia Nacional , pronunciada en el recurso de este orden jurisdiccional nº 102/2014, con imposición a la Administración recurrente de las costas procesales devengadas, aunque limitada su cuantía máxima en la cifra de 8.000 euros.

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

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Angel Aguillo Aviles Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Jesus Cudero Blas.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco Jose Navarro Sanchis, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que 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.