

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068938

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 29 de septiembre de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 771/2015

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Plazo. Dilaciones. No todo retraso en la aportación de documentación constituye una dilación imputable al sujeto pasivo. No obstante, en este caso, dado que existe aportación tardía, existe dilación, aunque se sigan practicando actuaciones.

IS. Base imponible. Imputación temporal. Criterio de caja. Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Seguridad jurídica. Actos propios. La Inspección corrigió la plusvalía declarada por la venta de un inmueble en 2004 al deducir gastos ligados a la transmisión que la entidad había deducido en años posteriores. Sin embargo, como tales gastos no habían sido detallados en el acta, el TEAR estimó el recurso y ordenó la retroacción para que se dicte una nueva propuesta motivada. Sin embargo, lo que la entidad pretende es que el devengo no se había producido en 2004 por ser de aplicación el criterio de caja. No es posible admitir esa pretensión pues lo que podría ser impugnado es la motivación de los gastos no su devengo. La entidad incluyó en su autoliquidación de 2004 la parte proporcional del beneficio que correspondía al criterio de cobro, pero ahora, a la vista de la regularización, para desvirtuarla, pretende que su contabilización en 2004 no fue correcta. Vinculación a los propios actos, no solo para la Administración, también para los administrados.

Procedimiento sancionador. Inicio. No existe norma legal que imponga que hasta que no se dicte el acto de liquidación no proceda iniciar el procedimiento. Podría cuestionarse desde la perspectiva del derecho de defensa, pero los inconvenientes desaparecen cuando existe propuesta de liquidación y puede desplegar su defensa en plenitud. Procede la sanción pues el acuerdo cumple con el standard de motivación.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 104, 108, 150, 179, 183, 209 y 239.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributarias), arts. 102 y 104.

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

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

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 66.

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 19.

Constitución española, arts. 24 y 25.

Ley 230/1963 (LGT), art. 77.

PONENTE:*Don Jesús María Calderón González.*

Magistrados:

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000771 / 2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 07121/2015

Demandante: JOSÉ GARCÍA MADRID, S.L.

Procurador: MARÍA DOLORES DE HARO MARTÍNEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

SENTENCIA Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

Madrid, a veintinueve de septiembre de dos mil diecisiete.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 771/2015 , se tramita a instancia de JOSÉ GARCÍA MADRID, S.L., entidad representada por la Procuradora doña María Dolores de Haro Martínez, contra resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 10 de septiembre de 2015, relativas a Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo 355.824,58 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

- La parte indicada interpuso, en fecha, 2 de diciembre de 2015, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

"A LA SALA SUPlico: que teniendo por presentado este escrito y la documentación que lo acompaña, se una al recurso de su razón, se tenga por formalizada la demanda formulada por la Procuradora que suscribe, en representación de JOSE GARCÍA MADRID,SL, y por devuelto el expediente administrativo que se adjunta,

procediendo a la tramitación del presente recurso por los trámites legales, dictando en su día sentencia en la que, estimando en todas sus partes este recurso, se acuerde la anulación de la resolución impugnada en las reclamaciones económico-administrativas al principio referenciadas, y en su consecuencia, la anulación de la liquidación y sanción tributarias impugnadas, por ser contrarias a Derecho, condenando en costas a la Administración demandada."

Segundo.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"SUPLICA A LA SALA, que teniendo por presentado este escrito con sus copias y por devuelto el expediente entregado, previos los trámites oportunos, dicte sentencia en cuya virtud desestime el recurso formulado de contrario, con expresa imposición de costas a la parte recurrente."

Tercero.

No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba del recurso, siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 9 de marzo de 2017 y finalmente, mediante providencia de 5 de septiembre de 2017 se señaló para votación y fallo el 28 de septiembre de 2017, fecha en la que efectivamente se deliberó y votó.

Cuarto.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas por la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección, quien expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad, José García Madrid, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 10 de septiembre de 2015, RG. 1859/2014, desestimatoria del recurso de alzada formulado contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia de fecha 29 de noviembre de 2013, relativa a las reclamaciones 30/02199/11 y 30/02200/11, promovidas contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la A.E.A-T. de Murcia, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicio 2004 y contra la sanción correlativa.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

PRIMERO: Con fecha 8 de febrero de 2011 la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la A.E.A.T. de Murcia, dictó Acuerdo de Liquidación por el Impuesto y el ejercicio de referencia, derivado del acta de disconformidad A02-71797163 por importe de 257.777.23 euros.

Los motivos de regularización consistieron, en síntesis, en que la Inspección consideró que procedía rectificar la base imponible declarada al haber diferido indebidamente el interesado Ingresos por la venta del inmueble denominado "Casa Dorda".

Al respecto, la Inspección considera que la recurrente incurrió en unos gastos superiores en 2004 en relación con el citado inmueble por Importe de 1.116.737,21 euros. Al considerar superiores los gastos, disminuye el

beneficio obtenido en la venta, por lo que el beneficio sería de 6.358.194, 87 euros en vez del calculado por el contribuyente por dicha operación por importe de 7.474.601,14 euros. De tal forma que, al diferirse el cobro del 50% del precio total de 12.020.038,00 euros hasta el día 29/11/2006 y al aplicar el interesado el criterio de imputación temporal en función del momento del cobro, la recurrente debería haber ajustado el resultado contable en 3.179.097,44 euros y no en 3.737.364 euros.

SEGUNDO: Iniciado expediente sancionador por entender que la conducta de la obligada tributaria podría ser constitutiva de infracción tributaria del artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, y una vez concluido el procedimiento, el Inspector Regional dictó Acuerdo de Imposición de Sanción por el que se impone a la interesada sanción por Infracción leve del 50% por importe de 98.047,35 euros.

TERCERO: Contra el acuerdo de liquidación dictado y contra la sanción, fueron interpuestas ante el T.E.A.R de la Región de Murcia sendas reclamaciones económico- administrativas, que fueron tramitadas con los números 30/02199/11 y 30/02200/11.

El T.E.A.R. resolvió acumuladamente en fecha 29 de noviembre de 2013 acordando:

"ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE LA REGIÓN DE MURCIA, en Sala, resolviendo en primera instancia, acuerda ESTIMAR EN PARTE la reclamación número 30/02199/2011, anulando el acto impugnado de conformidad con lo expuesto en los fundamentos de derecho anteriores y ESTIMAR la reclamación número 30/02200/2011 anulando el acto impugnado".

En el Fundamento de Derecho CUARTO se establece:

"(...) a la vista del tenor del texto transcrito debe estimarse la alegación del interesado en el sentido de que las afirmaciones de la Inspección en cuanto al importe concreto de los gastos comprobados correspondientes a la operación controvertida no se detallan en grado alguno ni en el acta, informe ni en ninguna diligencia, siendo necesaria una mayor concreción que permita, con referencia a los documentos incorporados al expediente, -conocer de dónde resulta la concreta cifra obtenida por la Inspección, pues de su realidad depende la acreditación de que, efectivamente, el ajuste se hizo por un importe incorrecto por el interesado (...)

En consecuencia, procede la anulación del acuerdo impugnado, ordenándose la retroacción del procedimiento al momento inmediatamente anterior a la firma de las actas con el fin de que se dicte, primero, nueva propuesta de liquidación y, segundo, acuerdo de liquidación, ambos suficientemente motivados de conformidad con lo dispuesto en el presente fundamento de derecho".

El fallo fue notificado en fecha 24 de enero de 2014

CUARTO: Disconforme el interesado con la anterior resolución del TEAR fue interpuesto recurso de alzada, ante el Tribunal Económico.-Administrativo Central en fecha 14 de febrero de 2014, solicitando la anulación de la citada Resolución y formulando, respecto a lo que aquí nos interesa, las siguientes alegaciones:

1. Prescripción del derecho de la Administración a liquidar por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004.
2. Que no se ha producido en 2004 el devengo del Impuesto sobre Sociedades respecto a la operación de compraventa del inmueble denominado "Casa Dorda" regularizada por la Inspección mediante la liquidación impugnada. Para acreditarlo aporta un informe pericial donde se concluye que el beneficio por la venta de dicho inmueble no debería haberse registrado contablemente en 2004 pues no se produce en dicho ejercicio la entrega material de la finca.

QUINTO: En fecha 10 de septiembre de 2015, el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) desestimó el recurso de alzada, desestimación contra la que se interpone el presente recurso.

Asimismo es objeto de este recurso la resolución del TEAC de dicha fecha, RG. 3710/2014, formulada contra el acuerdo de liquidación de fecha 15 de mayo de 2014 practicado por la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la A.E.AT. de Murcia y la sanción correspondiente, en ejecución de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Región de Murcia, de 29 de noviembre de 2013, que se interpuso contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la AEAT de Murcia, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicio 2004 y la sanción correlativa.

Y son también antecedentes de esta resolución de 10 de septiembre de 2015, los siguientes:

PRIMERO: Con fecha 8 de febrero de 2011 la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la A.E.A.T. de Murcia, dictó Acuerdo de Liquidación por el Impuesto y el ejercicio de referencia, derivado del acta de disconformidad A02-71797163 por importe de 257.777,23.euros.

Los motivos de regularización consistieron, en síntesis, en que la Inspección consideró que procedía rectificar la base imponible declarada al haber diferido indebidamente el interesado ingresos por la venta del inmueble denominado "Casa Dorda".

Al respecto, la Inspección considera que la recurrente incurrió en unos gastos superiores en 2004 en relación con el citado inmueble por importe de 1.116.737,21 euros. Al considerar superiores los gastos, disminuye el beneficio obtenido en la venta, por lo que el beneficio sería de 6.358.194, 87 euros en vez del calculado por el contribuyente por dicha operación por importe de 7.474.601,14 euros. De tal forma que, al diferirse el cobro del 50% del precio total de 12.020.242,08 euros hasta el día 29/11/2006 y al aplicar el interesado el criterio de imputación temporal en función del momento del cobro, la recurrente debería haber ajustado el resultado contable en 3.179.097,44 euros y no en 3.737.364 euros.

SEGUNDO: Iniciado expediente sancionador por entender que la conducta de la obligada tributaria podría ser constitutiva de infracción tributaria del artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, y una vez concluido el procedimiento, el Inspector Regional dictó Acuerdo de Imposición de Sanción por el que se impone a la interesada sanción por infracción leve del 50% por importe de 98.047,35 euros.

TERCERO: Contra el acuerdo de liquidación dictado y contra la sanción, fueron interpuestas ante el T.E.A.R. de Murcia sendas reclamaciones económico-administrativas, que fueron tramitadas con los números 30/02199/11 y 30/02200/11.

El T.E.A.R. resolvió acumuladamente en fecha 29 de noviembre de 2013 acordando:

"ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE LA. REGIÓN DE MURCIA, en Sala, resolviendo en primera instancia, acuerda ESTIMAR EN PARTE la reclamación número 30/02199/2011, anulando el acto impugnado de conformidad con lo expuesto en los fundamentos de derecho anteriores y ESTIMAR la reclamación número 30/02200/2011 anulando el acto impugnado".

La resolución del TEAR se fundamenta en:

Las afirmaciones de la Inspección, en cuanto al importe concreto de los gastos comprobados correspondientes a la operación controvertida (los costes incurridos en 2004 en "Casa Dorda"), no se detallan en grado alguno ni en el acta, ni en el informe ni en ninguna diligencia, siendo necesaria una mayor concreción que permita, con referencia a los documentos incorporados al expediente, conocer de dónde resulta la concreta cifra obtenida por la Inspección.

Error en la liquidación impugnada, concretamente en el cálculo de la base imponible comprobada. Siendo la base imponible declarada de 453.483,00 euros y habiéndose dejado claro tanto en el acta, como en el informe ampliatorio a esta, como incluso en el propio acuerdo de liquidación, que el ajuste por la aplicación del criterio de imputación en función del criterio de cobro autoliquidado excedía en 558.266,57 euros al procedente, la base imponible comprobada debía ser de 1.011.749,57 euros y no de 1.013.753,72 euros como resulta de la liquidación contenida en el acuerdo que se impugna.

En el Fundamento de Derecho CUARTO se establece:

"(...) a la vista del tenor del texto-trascrito debe estimarse la alegación del interesado en el sentido de que las afirmaciones de la Inspección en cuanto al importe concreto de los gastos comprobados correspondientes a la operación controvertida no se detallan en grado alguno ni en el acta, informe ni en ninguna diligencia, siendo necesaria una mayor concreción que permita con referencia a los documentos incorporados al expediente, conocer de dónde resulta la concreta cifra obtenida por la Inspección, pues de su realidad depende la acreditación de que, efectivamente, el ajuste se hizo por un importe incorrecto por el interesado (...)

(...) lo cierto es que ... la base imponible comprobada debía ser de 1.011.749, 57 euros y no de 1.013.753,72 euros como resulta de la liquidación contenida en el acuerdo que se impugna.

En consecuencia, procede la anulación del acuerdo impugnado, ordenándose la retroacción del procedimiento al momento inmediatamente anterior a la firma de las actas con el fin de que se dicte, primero, nueva propuesta de liquidación y, segundo, acuerdo de liquidación, ambos suficientemente motivados de conformidad con lo dispuesto en el presente fundamento de derecho".

Y en el Fundamento de Derecho QUINTO:

"En lo que se refiere a la reclamación número 30/02200/2011 interpuesta contra el acuerdo de imposición de sanción, habiendo sido anulado el acuerdo de liquidación del que trae causa, procede igualmente la anulación de aquél, sin perjuicio de que la Administración pudiera iniciar un nuevo procedimiento sancionador si así procediera de conformidad con la liquidación que se dicte de acuerdo con los fundamentos de derecho anteriores"

Entre las alegaciones presentadas ante dicho Tribunal por la recurrente destaca el hecho, de que, por primera vez discutiese, ante el TEAR de la región de Murcia, que no se había producido en 2004 el devengo del Impuesto sobre Sociedades respecto a la operación de compraventa del inmueble denominado "Casa Dorda" regularizada por la Inspección mediante la liquidación impugnada. Considera que el beneficio no debió registrarse en el ejercicio 2004, según se detalla en un dictamen pericial emitido por la "Compañía de Auditoria Consejeros Auditores SL" aportado ante dicho Tribunal. El TEAR determina que fue el interesado el que, en su propia autoliquidación correspondiente a 2004 incluyó el beneficio de la operación en la parte que consideró proporcional a los pagos realizados en dicho ejercicio, asumiendo que la transmisión del inmueble se produjo entonces y así lo hizo constar en sus registros contables.

Posteriormente y una vez iniciadas las actuaciones inspectoras, el interesado en ningún momento plantea la existencia de error alguno en la contabilización de la operación ni siquiera con motivo de las alegaciones previas y posteriores al acta, sino que más bien se reafirma en el criterio de que la compra venta se perfeccionó con motivo del otorgamiento de la escritura el 1 de octubre de 2004 y el devengo de los ingresos se fijaba en dicha fecha, sin perjuicio de su imputación temporal en función del criterio de cobro.

El fallo fue notificado en fecha 24 de enero de 2014.

Disconforme el interesado con la anterior resolución del TEAR fue interpuesto recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 14 de febrero de 2014, RG 1859/2014, solicitando la anulación de la citada Resolución y formulando, respecto a lo que aquí nos interesa, las siguientes alegaciones;

1. Prescripción del derecho de la Administración a liquidar por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004.
2. Que no se ha producido en 2004 el devengo del Impuesto sobre Sociedades respecto a la operación de compraventa del inmueble denominado "Casa Dorda" regularizada por la Inspección mediante la liquidación impugnada. Para acreditarlo aporta un informe pericial donde se concluye que el beneficio por la venta de dicho inmueble no debería haberse registrado contablemente en 2004 pues no se produce en dicho ejercicio la entrega material de la finca.

Dicha resolución se ha resuelto en sentido desestimatorio por el citado Tribunal.

CUARTO: Con fecha 12 de marzo de 2014 se recibió por la Dependencia de Inspección el fallo del Tribunal Económico Administrativo Regional. Al objeto de dar cumplimiento a la Resolución del TEAR de Murcia en Reclamación nº 30/2199/2011 y acumulada 30/02200/2011, en relación con la liquidación efectuada por la Inspección respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 y su expediente sancionador, se notificó al obligado tributarlo con fecha 31 de marzo de 2014 comunicación de reanudación de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.

Con fecha 15 de mayo de 2014 la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la A.E.A.T. de Murcia, dictó Acuerdo de Liquidación por el Impuesto y el ejercicio de referencia, derivado del acta de disconformidad A02-72382040 por importe de 255.818,99 euros.

En el trámite de alegaciones previo a la adopción del acuerdo de liquidación, el obligado tributario alegó que:

No ha habido resistencia por parte del contribuyente a la actuación de la Inspección. El contribuyente ha aportado y la Inspección ha dispuesto de toda la información necesaria para llevar a cabo la regularización.

La ausencia absoluta de motivación sobre los gastos considerados deducibles en 2004 que motivó la anulación de la regularización por el TEAR. De manera que el contribuyente no pudo alegar en su momento, nada en relación con la deducibilidad fiscal de estos gastos en 2004, pues desconocía de qué gastos se trataba. En base a lo anterior, entiende que la subsanación de la inmotivación ordenada por el TEAR mediante retroacción del expediente a este trámite que se está substanciando ahora, faculta plenamente al contribuyente para formular aquí alegaciones que contradigan en Derecho la deducibilidad fiscal en 2004 de los gastos controvertidos.

El devengo de la operación "Casa Dorda" se produjo en ejercicio distinto al 2004. Los gastos ahora detallados por la Inspección no son deducibles en 2004, y por tanto no pueden ser considerados en el cálculo de la base imponible de dicho ejercicio. Entiende el obligado tributario que, dichos gastos e inversiones que ahora se conocen no deben influir en el cómputo de la base imponible del Impuesto en 2004, pues no se consuma en dicho ejercicio la venta del inmueble, sino en otro posterior. Aporta en justificación de este argumento copia de dictamen pericial emitido por "la Compañía de Auditoría Consejeros Auditores SLP".

Los principios de legalidad y de capacidad económica imponen que en la regularización administrativa se determine la base imponible que legalmente corresponda a cada ejercicio. El obligado tributario insiste en que el devengo de la operación "Casa Dorda" se produjo en 2006, de manera que debe rectificarse la liquidación por la que se regulariza el IS del ejercicio 2004 afectando a las liquidaciones por el mismo concepto para los ejercicios 2005 a 2007, en concreto el obligado tributario considera que la aceptación de su pretensión supondría el archivo de los expedientes penales abiertos respecto a 2005 y 2007, así como practicar liquidaciones tributarias a devolver.

En dicho acuerdo de liquidación, en contestación a dichas alegaciones, se establece:

"tanto en el acta como en el informe de disconformidad se aclara que, los gastos considerados en "Casa Dorda", resultan de la propia contabilidad y de las facturas aportadas por el mismo obligado tributario y que, a pesar de se le requirió reiteradamente por la Inspección que justificase el coste de las existencias en curso y el modo en que calculó el beneficio diferido de "Casa Dorda" este no lo hizo en ningún momento. Por lo que, la Inspección, cumple sobradamente con las exigencias de motivación que determinan la resolución del TEAR de Murcia, con el detalle y relación de las facturas y sus medios de pago que determinan los gastos de "Casa Dorda" y la referencia exigida a los documentos incorporados al expediente del que resultan dichos gastos, al indicar que figuran en el expediente electrónico remitido al Tribunal, en la carpeta denominada "FRAS GASTOS C4S/\ DORDA 2004"

En el acta objeto de este acuerdo se indica que, efectivamente, se produjo un error en la liquidación impugnada, concretamente en el cálculo de la base imponible comprobada.

Siendo la base imponible declarada de 453.483,00 y teniendo en cuenta lo indicado en el punto anterior respecto del ajuste por la aplicación del criterio de imputación en función del criterio de cobro, que asciende a 556.116,42 €, la base imponible comprobada es de 7.009.599,57 €.

No obstante, se ha podido apreciar la existencia de un error material ya que, el precio de venta de la "casa dorda" considerado en la propuesta de liquidación contenida en el acta A02-71797163 de 28/10/2010 para practicar la propuesta de liquidación, que se confirma en el acuerdo de liquidación y que es confirmado a su vez por el TEAR de Murcia en su resolución de fecha 29/11/2013 es de 12.020.242,08€ (frente a los 12.020.038,08 € considerados en la propuesta de liquidación contenida en el acta que es objeto del presente acuerdo). De manera que, el beneficio máximo habría sido de 6.362.699,25 € y por consiguiente el beneficio diferido debería de haber sido como máximo de 3.181.349,63 €. De manera que el obligado tributario aplaza indebida y deliberadamente un beneficio de 556.014,38€ lo que supone una base imponible comprobada por impuesto de sociedades de 7.009.497,53 €.

Frente a estas cuestiones relativas al devengo de la operación y sus implicaciones sobre la liquidación practicada por la inspección en el acta A02-71797163 de 28/10/2010 conviene recordar al obligado tributario que, el propio TEAR de Murcia en su resolución 30-02199-2011 de 29/11/2013 en su fundamento de Derecho Tercero ya desestimó las pretensiones del obligado tributario sobre este punto, confirmando la regularización practicada"

El acuerdo fue notificado el 15 de mayo de 2014.

Asimismo, en cumplimiento de la resolución del TEAR, la Dependencia Regional de Inspección, en fecha 15 de mayo de 2014, dictó un nuevo Acuerdo de Imposición de Sanción por el que se impone a la interesada sanción por infracción leve del 50% por importe de 97.302,52 euros.

QUINTO: Disconforme el interesado con la anterior ejecución realizada por la Dependencia Regional de Inspección, fue interpuesta reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central en fecha 29 de mayo de 2014, solicitando la anulación de la citada liquidación y del acuerdo sancionador, formulando, respecto a lo que aquí nos interesa, las siguientes alegaciones:

Que no se ha producido en 2004 el devengo del Impuesto sobre Sociedades respecto a la operación de compraventa del inmueble denominado "Casa Dorda" regularizada por la Inspección mediante la liquidación impugnada y que por tanto, los gastos que computa la Inspección en 2004, no son deducibles en el citado ejercicio, sino en ejercicios posteriores. Considera que el devengo de la operación "Casa Dorda" se produjo en 2006, de

manera que debe rectificarse la liquidación por la que se regulariza el IS del ejercicio 2004 afectando a las liquidaciones por el mismo concepto para los ejercicios 2005 a 2007, en concreto el obligado tributario considera que la aceptación de su pretensión supondría el archivo de los expedientes penales abiertos respecto a 2005 y 2007, así como practicar liquidaciones tributarias a devolver.

Considera que los gastos ahora regularizados no fueron objeto de declaración por la recurrente en la autoliquidación presentada respecto del Impuesto sobre Sociedades 2004, sino que han sido incluidos en dicho ejercicio por la propia Inspección, por lo que no puede aplicarse la teoría de los "actos propios" recogida por el TEAR, según la cual y en virtud del artículo 108 "Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario", puesto que ha sido la Inspección y no la propia recurrente la que ha imputado dichos gastos a la transmisión de la "Casa Dorda". Por tanto, la recurrente puede alegar contra dichos gastos.

En data 10 de septiembre de 2015, el TEAC desestimó la reclamación.

Segundo.

La recurrente en su demanda los siguientes motivos de impugnación:

- Prescripción por exceso indebido del plazo de duración del procedimiento inspector y por el incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 150.2.a de la Ley General Tributaria .

A la fecha de notificación de la liquidación dictada, 23 de febrero de 2011 ya se había consumado la prescripción del ejercicio 2004, cuyo plazo empezó a correr el 25 de julio de 2005.

A) Exceso indebido del plazo de duración.

Pone en cuestión el plazo de 482 días de dilaciones imputado por la Administración, entendiéndose que el retraso en la conclusión del procedimiento de comprobación no es imputable al contribuyente, sino a la Administración, habiéndose excedido el plazo máximo legal de 12 meses establecido legalmente.

B) Incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 150.2.a) de la L.G.T .

Reiterando los razonamientos expuestos, manifiesta que también habrían prescrito las actuaciones inspectoras pues en un procedimiento que durado 2 años, si se toma el transcurso de los 12 primeros meses, la primera actuación se produce con la diligencia de 11-01-2010 por lo que a dicha fecha ya se habría consumado la prescripción y más aún si tomáramos como referencia el transcurso de los segundos 12 meses, pues la primera, actuación posterior se habría producido con el Acta formalizada el día 29 de octubre de 2010.

- No se ha producido en 2004 el devengo del Impuesto sobre Sociedades regularizado por la Inspección mediante la liquidación impugnada.

Se pretende la anulación de la liquidación impugnada en base a la pura aplicación del Derecho a los hechos acreditados en el expediente instruido por la Inspección Tributaria, del que se deduce que no se ha producido en 2004 el devengo del Impuesto de la operación de compraventa, negando la aplicación de los actos propios a los que alude el TEAR, así como los argumentos expuestos por el TEAC en la resolución recurrida.

- Ausencia de culpabilidad para la imposición de sanción.

Niega la existencia de ocultación, manifestando que lo que se habría cometido, en todo caso, por el contribuyente, ha sido únicamente la aplicación de las normas tributarias, significando además, que la Administración debe probar la culpabilidad de la actora.

- Inicio extemporáneo del procedimiento inspector.

La iniciación del procedimiento sancionador es claramente extemporáneo, conforme al artículo 209.2 de la LGT , pues el acuerdo de liquidación se dicta el 23 de febrero de 2011 y el inicio del procedimiento sancionador se produce el 28 de octubre de 2010.

Tercero.

En el primer motivo del recurso se postula la prescripción por exceso indebido del plazo de duración del procedimiento inspector y por el incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 150.2.a) de la L.G.T .

El Fundamento de Derecho de la resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2015, RG. 1859/2014, aborda esta cuestión, en los siguientes términos:

"TERCERO: Comenzaremos analizando la primera de las alegaciones planteadas por la entidad recurrente relativa a la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Sociedades por el ejercicio 2004, debido al incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector.

Las actuaciones inspectoras comenzaron en fecha 17 de diciembre de 2008 con la comunicación de inicio que fue entregada en el domicilio fiscal del obligado tributario mediante personación de la Inspección. La notificación del acuerdo de liquidación, que pone fin a las actuaciones inspectoras, se produjo en fecha 23 de febrero de 2011, por lo que las actuaciones inspectoras tuvieron una duración de 799 días.

A los efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras de 12 meses, establecido en el artículo 150 de la LGT, el acuerdo de liquidación señala que no deben computarse 482 días por dilaciones no imputables a la Administración con el siguiente detalle:

MOTIVO DILACIÓN	FECHA INICIO	FECHA FIN	DIAS
RETRASO			
APORTACIÓN			
DOCUMENTACIÓN			
EXTRACTOS			
CUENTAS			
BANCARIAS	20/01/2009	17/05/2010	482

También se menciona en el acuerdo de liquidación que se ha dilatado durante meses la justificación del coste de las existencias de productos en curso y terminados y que, por otra parte, el contribuyente ha solicitado diversos aplazamientos de actuaciones en diligencias de fechas 20/02/09, 23/03/09, 05/06/09, 24/06/09 y correo electrónico de fecha 16/09/09 pero dado el solapamiento de documentación pendiente de aportación y solicitudes de aplazamiento, se ha considerado como final de la dilación el 17/05/10.

El artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. General Tributaria (en adelante LGT), dispone:

«1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones, finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley .

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar: a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo. En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser, informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse. (...)».

Por su parte, el artículo 104.2 de la LGT aludido, establece lo siguiente:

"Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución".

Para este plazo de doce meses no han de computarse por tanto las dilaciones por causa no imputable a la Administración Tributaria ni los periodos de interrupción justificada, tal como señalan los artículos 104.2 de la LGT y 102.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de

desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante RGAT).

En cuanto a las dilaciones por causa no imputable a la Administración el artículo 104 el citado reglamento, señala en lo que ahora nos afecta que:

"A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos, de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.

b) (...)

c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar".

Por tanto, en el acuerdo de liquidación se recoge que el número total de días de dilaciones en el procedimiento inspector por causas no imputables a la Administración Tributaria asciende a 482 días, todas ellas debidas a retrasos en la aportación de documentación solicitada.

En cuanto a las alegaciones planteadas por la recurrente, en primer lugar considera que existe un error material en el cómputo de días realizado por la Inspección, ya que entre el 20 de enero de 2009 y el 19 de abril de 2010 los días son 454 y no 482 como afirma la Inspección. Este Tribunal entiende que la controversia reside no en el cómputo de días entre el periodo que va desde el 20/01/2009 hasta el 19/04/2010 sino en por qué la dilación finaliza el día 17 de mayo de 2010, y por tanto la Inspección, computa 482 días de dilación.

En el acuerdo de liquidación se recogen dos dilaciones por retraso: en la aportación de documentación que se solapan entre sí:

En diligencia de 17/12/2008 se requiere al obligado tributario para que aporte, para la próxima visita fijada el día 20/01/2009, diversa documentación, entre la que se encuentran los extractos de los movimientos de las cuentas bancarias, que no fueron aportados completamente hasta el 19/04/2010, habiéndose reiterado su aportación en las diligencias extendidas. Así, en diligencias de fecha 20/02/09, 24/06/09, 30/10/09, 20/11/09, 14/12/09, 11/01/09, 08/02/10, 08/03/10 se hace la advertencia de que se considera dilación los retrasos en la cumplimentación de requerimientos formulados por la Inspección y de que las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a efectos de este cómputo hasta que no se cumplimenten debidamente.

En diligencia de 17/12/2008 se solicita al contribuyente que justifique el coste de las existencias terminadas y obras en curso a 31 de diciembre de los años objeto de comprobación, circunstancia que se irá reiterando en sucesivas diligencias 20/02/09, 23/03/09, 05/06/09, 19/06/09, 30/10/09, 19/04/10, 29/04/10 y 17/05/10. Dando por concluida la dilación el 17 de mayo de 2010, fecha en la que la recurrente admite que estimó un beneficio en Casa Dorda de 7.474.728 euros, admitiendo errores en su cálculo; siendo ésta la última manifestación que realiza en relación al coste de las existencias. En dichas diligencias se hace la advertencia de que se considera dilación los retrasos en la cumplimentación de, requerimientos formulados por la Inspección y de que las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a efectos de este cómputo hasta que no se cumplimenten debidamente.

Observamos por tanto que la dilación se debe computar hasta el día en que tenga lugar el íntegro cumplimiento de lo solicitado y así se lo advierte la Inspección en cada una de las diligencias en donde hace constar

que el tiempo transcurrido desde el día que debió aportar dicha información hasta su total cumplimiento se considerara dilación imputable al obligado tributario.

Estos retrasos en la aportación de documentación se consideran dilaciones por causas no imputables a la Administración, pero parte de ellas se solapan entre sí, de manera que la Inspección concluye fijando como fecha inicial el 20 de enero de 2009 y como fecha final de todas las dilaciones el 17 de mayo de 2010 (fecha en que da por concluida la dilación relativa a la aportación de la documentación sobre el coste de las existencias terminadas y en curso) y no el 19 de abril de 2010.

Lo mismo ocurre con las solicitudes de aplazamiento que realiza la recurrente a lo largo de las actuaciones inspectoras. Éstas alcanzan 128 días pero como se integran en el período comprendido entre el 20/01/2009 y el 17/05/2010 (período que transcurre desde que se solicita la aportación de documentación hasta su integro cumplimiento), no se computan de manera independiente.

Alega por otra parte la entidad que no se indica en qué medida retrasó la labor de la inspección la dilación Imputada.

Para analizar esta cuestión debe tenerse en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Supremo conforme a la cual las dilaciones en el caso de tardanza, en la aportación de documentación no operan automáticamente, sino que es necesario que esta falta de aportación impida el normal desarrollo de actuaciones inspectoras y sin que para que exista dilación sea necesario un elemento subjetivo de intencionalidad entorpecedora del procedimiento. Así, el Tribunal Supremo en sentencia de 24 de enero de 2011 (recurso nº 485/2007), señala en el Fundamento de Derecho Tercero de la Sentencia:

"Para resolver el dilema que suscita esta queja del (...) se ha de tener presente que, como hemos subrayado en sentencia de esta misma fecha (casación '5990/97, FJ 5º): el legislador quiso, a través del artículo 29 de la Ley 1/1998, que las actuaciones de inspección se consumaran en un plazo máximo de doce meses, sin perjuicio de su posible prórroga hasta el límite de otros doce si concurren las circunstancias que la propia Ley prevé (apartado 1), determinando, no obstante, que para su cómputo se descuenten las dilaciones imputarle al contribuyente y las interrupciones justificadas que se determinen reglamentariamente (apartado 2).

Esas previsiones constituyen, como la exposición de motivos de la propia Ley 1/1998 dice respecto de todo su contenido, expresión de un principio programático del sistema tributario enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente para alcanzar el anhelado equilibrio en sus relaciones con la Administración (punto II).

Así pues, el propósito del titular de la potestad legislativa es que, como principio general, la Inspección de los tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses, prorrogable como mucho hasta veinticuatro si concurren las causas tasadas en la norma, si bien autoriza, para computar el tiempo, a descontar las demoras provocadas por los contribuyentes y los paréntesis necesarios para la tarea inspectora y de comprobación. En cualquier caso, ha sido tajante al dejar muy claro que el tiempo que transcurra entre la notificación del inicio de las actuaciones y el acto que las culmina no exceda de aquellos lapsos temporales (artículo 29, apartados 1 y 4).

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 1/1996 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 derivé 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 nanamente, lo posterga, situaciones ambas que requieren la existencia de un previo plazo o término, expresa o tácitamente fijado, para atender el requerimiento o fa solicitud de información.

Al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento tecnológico. 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."

En el presente caso, resulta evidente a la vista del expediente la trascendencia de la documentación pendiente de ser aportada en el desarrollo de las actuaciones y en el análisis de las cuestiones que constituían el objeto de la comprobación. Así, los extractos de las cuentas bancarias y los justificantes del coste de las existencias constituyeron elementos fundamentales para poder determinar el beneficio que obtuvo la recurrente con la venta de la "Casa Dorda", operación objeto de regularización, así como para determinar la existencia de facturas falsas.

Por tanto, dicha dilación no imputable a la Administración debe ser computada, al tratarse de datos imprescindibles para la actuación inspectora.

Por último, alega la recurrente el improcedente cómputo inspector de la duración del procedimiento de comprobación porque los retrasos en la aportación de documentación no han impedido que la Inspección continúe trabajando.

Pues bien, dispone al efecto el artículo 102.7 del RGGI que:

"Los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirá la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse."

Precepto éste que encuentra su antecedente en el art. 31.bis.4 (red. RD 136/2000) del RD 939/1986, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT) y sobre el que se han pronunciado sentencias del Tribunal Supremo tales como la ya mencionada de 24-01-2011 (rec. n.º. 485/2007) citada por otras posteriores como la de: 19-04-2012 (Rec. n.º. 541/2011) y que, por lo que aquí interesa, afirman en cuanto a las dilaciones que:

"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.(...) 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."

Y lo hace esta última con transcripción parcial de distintos precedentes del TS entre los que destacamos la STS de 28-01-2011 (RJ 2011/510) que dice también:

"...e l propósito del legislador de establecer a partir de la Ley 1/98 (RCL 1998, 545) un plazo máximo de duración del procedimiento inspector de doce meses, sin perjuicio de su posible prórroga hasta el límite de otros doce meses si concurrían las circunstancias que se señalaban, esta Sala, dada la finalidad de la reforma, no comparte e; automatismo que aprecia la Sala de instancia, en la consideración de ía dilación imputable al contribuyente, no obstante los términos literales en que se expresa el art. 31.bis 2 del Reglamento General de Inspección de los Tributos (RCL 1986, 1537, 2513,3058) ...

... A juicio de la Sala, 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 so/o puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora. Por tanto, si esta situación no se da, no se puede apreciar la existencia de dilación por el mero incumplimiento del plazo otorgado, siendo lógico exigir, cuando la Administración entienda que no ha podido actuar por el retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de documentación válidamente solicitada; que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento." ...

Así, la continuación de actuaciones que predica el artículo 102-7 del RGGI debe entenderse como manifestación de los principios de eficacia, eficiencia y celeridad que han de presidir el actuar administrativo, pero nada más. Esto es, no cabe computar dilación en forma objetiva, es decir, en todo caso de retraso en la aportación de la documentación requerida si dicho retraso no ha impedido el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras.

Pues bien, en el caso que nos ocupa es claro que se ha producido dicho impedimento en el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras pues, tal y como se desprende del análisis del expediente si bien estos retrasos, aisladamente considerados, no permitirían concluir la imposibilidad para la Inspección de continuar la comprobación, la falta de aportación simultánea de varias solicitudes ha producido una dificultad considerable para que la Inspección pudiera realizar su tarea, y obligado a la Inspección a realizar un trabajo mucho más extenso del que se hubiera requerido de haber podido disponer en tiempo de la información solicitada, suponiendo retrasos en el procedimiento que deben considerarse dilaciones no imputables a la Administración tributaria.

Así las cosas, el plazo a que se refiere el artículo 150 de la LGT conduciría el 12 de abril de 2011, y habiéndose notificado el acuerdo de liquidación el 23 de febrero de 2011, podemos concluir que no se ha excedido del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, por lo que el derecho de la Administración a liquidar por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004 no prescribió."

Y frente a esas argumentaciones, la demandada alega lo siguiente:

- Error material entre el 20 de enero de 2009 y el 19 de abril de 2010, pues los días transcurridos son 454 y no 482 como afirma la Inspección.

- La Inspección, en contra de su propia declaración si que actúa numerosa veces durante el periodo que no incluye en el cómputo de duración pues se han realizado diez actuaciones.

- Ausencia de motivación de las dilaciones imputadas al contribuyente, los extractos bancarios requeridos, que motivaron el mayor periodo de dilación imputable al contribuyente, desde el 20-01-2009 hasta el 19-04-2010, los pudo obtener por sus propios medios la Inspección sin necesidad de aportación por el interesado.

- Las ampliaciones de plazo concedidas por la Inspección tampoco deben ser consideradas como dilaciones imputables al contribuyente, pues la propia Inspección encuadra el periodo que abarcan estos aplazamientos dentro del más amplio de falta de aportación de los extractos bancarios.

- Niega la existencia de dilación como consecuencia de la falta de justificación de las existencias a final y a principio de cada año.

En ningún momento la información sobre existencias a principios y finales de cada ejercicio es tomado en consideración para proceder a la regularización tributaria.

De todos modos el documento sobre existencias no se aporta hasta la actuación de 5 de junio de 2009, por lo que en cualquier caso la existencia de la dilación sería de 74 días, por lo que concurriría prescripción.

En sentencia de 10 de marzo de 2016, recurso contencioso administrativo 411/2013 , FJ3, nos referimos al sentido y alcance de las dilaciones indebidas en los siguientes términos:

" TERCER O .- Comenzando por el primer motivo del recurso referido a la prescripción del derecho a liquidar por parte de la Administración, el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2003, 2004 y 2005, y de la improcedencia de las dilaciones imputadas es preciso reseñar la jurisprudencia del T.S. sobre esta cuestión plasmada, en lo que ahora nos interesa, en las siguientes SSTs. Tal como declarábamos en nuestra sentencia de 3 de junio de 2015, recurso 274/2012 , FJ3:

"Criterios generales sobre el sentido y el alcance de las dilaciones, así como sobre su relevancia en el procedimiento de inspección. STS de 24 de enero de 2011 (RC 485/2007) .

«(...) como hemos subrayado en sentencia de esta misma fecha (casación 5990/97 , FJ 5º), el legislador quiso, a través del artículo 29 de la Ley 1/1998 , que las actuaciones de inspección se consumaran en un plazo máximo de doce meses, sin perjuicio de su posible prórroga hasta el límite de otros doce si concurren las circunstancias que la propia Ley prevé (apartado 1), determinando, no obstante, que para su cómputo se descuenten las dilaciones imputarle al contribuyente y las interrupciones justificadas que se determinen reglamentariamente (apartado 2).

Esas previsiones constituyen, como la exposición de motivos de la propia Ley 1/1998 dice respecto de todo su contenido, expresión de un principio programático del sistema tributario enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente para alcanzar el anhelado equilibrio en sus relaciones con la Administración (punto II).

Así pues, el propósito del titular de la potestad legislativa es que, como principio general, la Inspección de los tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses, prorrogable como mucho hasta veinticuatro si concurren

las causas tasadas en la norma, si bien autoriza, para computar el tiempo, a descontar las demoras provocadas por los contribuyentes y los paréntesis necesarios para la tarea inspectora y de comprobación. En cualquier caso, ha sido tajante al dejar muy claro que el tiempo que transcurra entre la notificación del inicio de las actuaciones y el acto que las culmina no exceda de aquellos lapsos temporales (artículo 29, apartados 1 y 4).

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 por se una "dilación" imputable al sujeto inspeccionado. (...)» (FJ 3°).

Como se ha dejado apuntado, a más abundamiento cabe señalar, que de la secuencia cronológica de las actuaciones inspectoras en la etapa que nos ocupa, cabe cuestionar, incluso, que estemos ante una dilación, puesto que al requerimiento al que se alude, respondió la inspeccionada a través de su representante, cumplimentándolo, y no es hasta que presenta los modelos 193, que debían obrar en poder de la Administración, cuando al cotejarlo con el Mayor presentado, da lugar a un nuevo requerimiento que sin solución de continuidad es cumplimentado en la Diligencia siguiente. Cabe preguntarse dónde la paralización, cuando han continuado las actuaciones inspectoras y se van aportando los datos que la propia investigación demandaba. Más cuando el principio de buena fe que debe presidir las relaciones entre la Inspección y los inspeccionados, reclama que se denuncien las insuficiencias y defectos cuando acaecen, a fin de que se produzca la rectificación y subsanación de lo mal hecho. Y como se desprende del devenir de las actuaciones inspectoras, de ser insuficiente o defectuoso el cumplimiento del primer requerimiento, la reacción de la Inspección para su subsanación fue harto tardía)) (FJ 4°).

Por otra parte, no todo retraso constituye per se una dilación imputable al sujeto pasivo, STS de 24 de enero de 2011, 485/2007, FJ3.

Además, como referíamos en sentencia de 3 de diciembre de 2015, recurso 264/13, FJ3:

"Recordar a este respecto que la STS de 28 de enero de 2011, RC 5006/2005, FJ6, afirma que no cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle a este 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.

Se reitera la doctrina de la Sala respecto de la relevancia que debe hacer el acuerdo de liquidación respecto de las dilaciones imputables al sujeto pasivo, así como sobre el por qué hubo que prorrogarse la actuación inspectora. STS 12 de febrero de 2015 (RC 2452/2013).

"(...) el acuerdo de liquidación no explica la razón por la que deben prorrogarse de oficio 364 días -desde el 27 de septiembre de 2005 al 28 de septiembre de 2006-, ha de añadirse que la falta de motivación respecto de las dilaciones imputables al contribuyente, impide poder determinar con exactitud si la información reclamada se obtuvo fuera del plazo de inspección, computando dichas dilaciones, o, por el contrario, si fue obtenida con antelación suficiente para poder culminar la actuación inspectora, pues dichas circunstancias han de ser valoradas a la hora

de aplicar el artículo 31.1.bis) del Reglamento de Inspección , tal como puso de relieve la Sentencia 24 de enero de 2011 (recurso de casación 5990/2007)" (FJ 5º)."

Asimismo, en STS de 4 de junio de 2015, RC 1513/2013 , se exige para que exista dilación que la Administración no pueda continuar con su actividad de comprobación e investigación.

En aquella misma Sentencia y Fundamento, añadíamos:

"7) Finalmente, añadir que en la Instrucción conjunta de 1/2011, de 16 de mayo de 2011, del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria y del Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, relativo al "Cómputo del Plazo de Duración del Procedimiento Inspector", al indicar los criterios de actuación a los que debe ajustarse la Inspección en cuanto al cómputo de dilaciones, se señalaba al respecto:

"Segunda.- Cómputo de los plazos máximos de resolución (...)"

4.- Las dilaciones no imputables a la Administración por retrasos del obligado tributario en el cumplimiento de comparecencias se computarán de acuerdo con las siguientes letras: (...)

c) Solo se computará la dilación si la actuación del obligado tributario supone un retraso que incida en el desarrollo normal del procedimiento. (...)

d) El periodo de una dilación no puede permanecer abierto de forma indefinida."

Pues bien, comenzando a examinar las alegaciones de la parte se observa que la resolución del TEAC, se pronuncia expresamente sobre las cuestiones referentes al error denunciado por la parte, sobre la duración de las dilaciones por 482 días, los referidos a los retrasos en aportar los documentos bancarios (recuérdese respecto de esos extremos que la STS de 16 de julio de 2012, RC 6455/2011 , FJ5 considera dilación la no aportación de la documentación requerida), la inclusión de los aplazamientos en la duración de la dilación y el coste de las existencias terminadas y obras en curso a 31 de diciembre de los años objeto de la comprobación hasta el 17 de mayo de 2010, extremos no rebatidos en el escrito rector y que, por lo tanto, deben ser admitidos por esta Sala.

Y dado que existe aportación tardía de documentos, es dilación aunque se sigan practicando actuaciones, pues como dice la STS de 21 de marzo de 2017, RC 351/2016 , FJ3, "la apreciación de una dilación imputable al interesado no exige que, siempre e ineludiblemente, deba producirse una absoluta imposibilidad de continuación de la actuación inspectora pues como decía la sentencia de esta Sala de 29 de enero de 2014(casa. 4469/2011) "es posible que exista paralización imputable y, a la vez, que la Administración hay practicado diligencias y actuaciones"".

En el citado FJ se dice, además, "Pues bien, la convivencia o necesidad de la información solicitada en relación con la situación tributaria del contribuyente corresponde ser valorada por el inspector actuario y no por el obligado tributario". Esto lo decimos respecto de la alegación relativa a la nula incidencia en la Inspección de las existencias y su situación a finales de cada ejercicio.

Por otra parte, no consta en las actuaciones que la parte indicara a la Administración que solicitara ella la referida documentación bancaria.

En lo que respecta a la dilación por 74 días, el TEAC y el acta de inspección consideran que la dilación no concluyó sino hasta el 17 de marzo de 2010, fecha en la que el recurrente admite que estimó un beneficio en Casa Dorda de 7.474.728 euros.

Así consta en la Diligencia extendida en dicha fecha obrante en el expediente administrativo.

En cuanto a la motivación de las dilaciones debe indicarse que en Acta de Disconformidad correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004, en sus págs. 1 y 2 de 45 se recoge dicha motivación, al igual que sucede con el punto nº3 del Informe de Disconformidad y en las págs. 2 y 3 del Acuerdo de Liquidación, de dicho ejercicio, de 8 de febrero de 2011.

Por todo lo expuesto, procede desestimar dicha alegación.

Y lo mismo debe suceder con la segunda, al resultar inaplicable al supuesto de autos el artículo 150.2.A) de la L.G.T . pues las actuaciones inspectoras se iniciaron el 17 de diciembre de 2008, data en la que no estaba prescrito el ejercicio discutido y continuaron el 23 de febrero de 2011, fecha de notificación de la liquidación, aunque eso sí, con las dilaciones imputables al sujeto pasivo, que se han examinado.

Procede por tanto, desestimar este motivo.

Cuarto.

En el siguiente aduce la parte que no se ha producido en 2004 el devengo del Impuesto sobre Sociedades regularizado por la Inspección mediante la liquidación impugnada.

La resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2015, RG. 3710/2014, se pronuncia sobre esta cuestión en su Fundamento de Derecho Tercero en los siguientes términos:

"TERCERO: El TEAR en su resolución establece que :

"Pues bien, analizadas las diligencias incorporadas al expediente se aprecia que, a lo largo del procedimiento, se requirió en repetidas ocasiones al interesado para que identificara las concretas partidas de gasto tenidas en cuenta en la determinación del beneficio derivado de la compraventa controvertida sin que dicha identificación llegara a realizarse siendo que incluso la ahora reclamante a admitir que en él cálculo del referido beneficio pudo haberse incurrido en "algún error de cálculo" (diligencia de fecha 19/04/2010). Por lo tanto el interesado no cumplió con su deber de justificar el adecuado registro de la operación y la correcta integración en la base imponible de la renta generada en la misma. Ello no obstante, a la vista del tenor del texto transcrito debe estimarse la alegación del interesado en el sentido de que las afirmaciones de la Inspección en cuanto al importe concreto de los gastos comprobados correspondientes a la operación controvertida no se detallan en grado alguno ni en el acta, informe ni en ninguna diligencia, siendo necesaria una mayor concreción que permita, con referencia a los documentos incorporados al expediente, conocer de dónde resulta la concreta cifra obtenida por la Inspección, pues de su realidad depende la acreditación de que, efectivamente, el ajuste se hizo por un importe incorrecto por el interesado y sin que el hecho de que esta cuestión no se planteara con motivo de las alegaciones previas al acuerdo de liquidación suponga la imposibilidad de que se oponga ahora en vía económico administrativa, pues del análisis del expediente no es posible conocer los datos, documentos, cálculos y razonamiento contable y Jurídico que llevan a la conclusión de que los gastos deducibles a efectos de la determinación del concreto beneficio derivado de la compraventa citada son 5.662.047,21 euros, con lo que no solamente se limita el derecho de defensa del contribuyente, sino que se impide el ejercicio de una posterior función revisora sobre el acto en cuestión.

"En consecuencia, procede la anulación del acuerdo impugnado, ordenándose la retroacción del procedimiento al momento inmediatamente anterior a la firma de las actas con el fin de que se dicte, primero, nueva propuesta de liquidación y, segundo, acuerdo de liquidación, ambos suficientemente motivados de conformidad con lo dispuesto en el presente fundamento de derecho".

En el ámbito tributario, el artículo 239.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, regula la posibilidad de anular los actos administrativos por defecto de forma, así como la posibilidad de la retroacción de las actuaciones, al señalar que:

"3. La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la Inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto, impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.

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

Y el artículo 66.4. del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, que señala:

No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas Junto con los correspondientes intereses de demora:"..

Según estos preceptos, cuando un órgano económico aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, deberá anular el acto administrativo afectado y ordenar la retroacción de actuaciones, que volverán al momento en el que se produjo el defecto formal para que este sea corregido.

Quiere esto decir que en nuestro caso, se retrotrajeron las actuaciones para que se llevara a cumplimiento lo establecido por el Tribunal Regional. De esta manera, la Inspección procedió a motivar los gastos Imputados a dicha venta, indicando los medios utilizados para su obtención así como las facturas de las que se obtuvieron los datos sin que el contribuyente haya alegado nada en relación a dicho importe, que era la cuestión objeto de corrección, sino únicamente que dichos gastos no deberían imputarse al ejercicio 2004, -porque en dicha fecha no tuvo lugar la transmisión de la "Casa Dorda".

Observamos por tanto, que la controversia de la presente reclamación no reside en la suficiente motivación del importe de los gastos asociados a la transmisión de la "Casa Dorda" exigida por el Tribunal Regional a la Inspección, sino que la problemática reside en la imputación temporal que la entidad realizó del beneficio obtenido con motivo de la venta del inmueble "Casa Dorda" y por tanto, en el devengo de los gastos asociados a dicha venta.

En relación con la operación de "Casa Dorda", el contribuyente consigna en su declaración del Impuesto sobre sociedades del año 2004 un beneficio diferido relativo a este inmueble por importe de 3.737.364 €, por resultar de aplicación el principio de devengo de las operaciones a plazo previsto en el artículo 19.4 del IR de la Ley 4/2004, de 5 de marzo del Impuesto, sobre Sociedades. Según la propia escritura pública de venta, sobre un precio de 12.020.038 euros, se difiere el pago de 6.010.121 € hasta el día 29/11/2006, entregándose como garantía de la parte aplazada un pagaré de 1.803.036 euros avalado por Cajamurcia y un Aval bancario de 4.207.085 euros.

La recurrente alega frente a la regularización administrativa que el beneficio no debió registrarse en el ejercicio 2004 sino en ejercicios posteriores de manera que los gastos ahora detallados por la Inspección no son deducibles en 2004, y por tanto no pueden ser considerados en el cálculo de la base imponible de dicho ejercicio.

Para justificar esta alegación presenta un dictamen pericial emitido por la Compañía de Auditoría Consejeros Auditores SL el cual concluye tres alternativas para imputación contable de la transmisión del edificio en función del momento en que se ubique la entrega material de la finca, ya sea en el momento en que queda libre de inquilinos y ocupantes en 2005; en el que se obtiene la edificabilidad comprometida de 5.500 metros o en el momento de otorgamiento de la escritura el 1 de octubre de 2004. En ninguno de los casos anteriores, según el citado dictamen, el registro contable de la venta debió hacerse en 2004, ni siquiera si se considera que la transmisión se produjo con el otorgamiento de la escritura, pues la transmitente asumió gastos e incertidumbres posteriores, que llevan a que, en aplicación del principio de prudencia, la venta no debiera registrarse en dicho ejercicio.

Sin embargo, dicha alegación ya fue planteada ante el TEAR de la Región de Murcia y ante este Tribunal en el recurso con RG 1859/2014.

Este Tribunal desestimó las pretensiones, de la recurrente al considerar que:

"Habiéndose pronunciado en este mismo sentido este Tribunal en resolución de 09/04/2015 (RG-2692/12)- por citar una de las más recientes; debiéndose desestimar la mencionada alegación en vía económico-administrativa, pues no se trata de un razonamiento que sirva de apoyo a una pretensión alegada anteriormente por el interesado sobre un tema contradictorio, a lo cual está abierto el presente procedimiento, ni tampoco se trata de alegaciones relativas a hechos sobrevenidos con posterioridad a la finalización del procedimiento de comprobación, sino que se trata de una nueva alegación o cuestión controvertida que, como ya se ha expuesto debió ser planteada en el correspondiente procedimiento inspector, otorgando de este modo la posibilidad al propio órgano liquidador de pronunciarse sobre el asunto".

El hecho de que dicha cuestión esté resuelta impide que pueda volverse a regularizar y más aún cuando la resolución del TEAR, en base a la cual se ejecuta el acto de la presente reclamación, únicamente precisaba que la Inspección debía motivar el origen y cuantía de los gastos imputados en la operación "Casa Dorda", sin que se cuestionase el devengo de la operación o de los gastos asociados a la misma.

No podemos admitir por tanto las pretensiones de la recurrente relativas a que los gastos no se devengaron en 2004, puesto que dicha cuestión no fue objeto de regularización en el nuevo acuerdo de liquidación dictado por la Inspección, sino que lo único que debía hacer la Inspección y que podía ser impugnado por la recurrente, era la motivación e importe de dichos gastos, no así su devengo."

Como se ve, el TEAC remitiéndose al TEAR de Murcia y a su propia resolución en el recurso 1859/2014 precisa que se trata de una cuestión resuelta, indicando que la misma, es decir, el devengo de la operación o de los gastos asociados a la misma, fue planteada ante el propio TEAR.

Y examinando dicha resolución se observa que la resolución del TEAR se pronunció expresamente sobre esta cuestión en su Fundamento de Derecho Tercero.

Así, el órgano administrativo declaró lo siguiente:

" TERCERO.- En cuanto al fondo del asunto la controversia tiene su origen en la imputación temporal que la entidad realizó del beneficio obtenido con motivo de la venta del ya citado inmueble. Así, si bien el art. 19.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece como criterio general de imputación de ingresos y gastos al período en que se devenguen, el mismo artículo en su apartado 4 regula la posibilidad de utilizar el criterio de cobro en las operaciones a plazos de la siguiente forma:

"En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación

Lo previsto en este apartado se aplicará cualquiera que hubiere sido la forma en que se hubiere contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas."

El interesado, efectivamente, aplicó dicho criterio de tal forma que, del total de los 7.474.601,14 euros de beneficio que, según defiende, fueron obtenidos en la venta realizada en 2004, imputó sólo el 50% ha dicho período, lo que dio lugar a un ajuste en la base imponible declarada de 3.737.364,00 euros. Pues bien, la Inspección partiendo de que el interesado, conjuntamente con las rentas anteriores, obtuvo otras derivadas de su actividad de promoción inmobiliaria, entiende probado que aquél traspasó beneficios de esta actividad a la ganancia derivada de la venta del inmueble con el fin de diferir la tributación en mayor medida. A esta conclusión se llega en el acuerdo impugnado después de analizar la contabilidad y las facturas aportadas de las que se desprende que, según dicho acuerdo, el beneficio de la operación fue de 6.358.194.87 euros, es decir, que si se difiere la tributación del 50% de dicho beneficio, el ajuste correcto debió ser de 3.179.097,43 euros y procede la minoración del ajuste negativo al resultado contable en 558.266,57.

El primer motivo de oposición que expresa el interesado frente a la regularización administrativa es que el beneficio no debió registrarse en el ejercicio 2004, según se detalla en el dictamen pericial emitido por la Compañía de Auditoría Consejeros Auditores SL el cual concluye tres alternativas para la imputación contable de la transmisión del edificio en función del momento en que se ubique la entrega material de la finca, ya sea en el momento en que queda libre de inquilinos y ocupantes en 2005; en el que se obtiene la edificabilidad comprometida de 5.500 metros o en el momento de otorgamiento de la escritura el 1 de octubre de 2004. En ninguno de los casos anteriores, según el citado dictamen, el registro contable de la venta debió hacerse en 2004, ni siquiera si se considera que la transmisión se produjo con el otorgamiento de la escritura, pues la transmitente asumió gastos e incertidumbres posteriores, que llevan a que, en aplicación del principio de prudencia, la venta no debiera registrarse en dicho ejercicio.

En relación a esta alegación debe recordarse que fue el interesado el que, en su propia autoliquidación correspondiente a 2004 incluyó el beneficio de la operación en la parte que consideró proporcional a los pagos realizados en dicho ejercicio, asumiendo que la transmisión del inmueble se produjo entonces y así lo hizo constar en sus registros contables. Posteriormente y una vez iniciadas las actuaciones inspectoras, el interesado en ningún momento plantea la existencia de error alguno en la contabilización de la operación ni siquiera con motivo de las alegaciones previas y posteriores al acta, sino que más bien se reafirma en el criterio de que la compra venta se perfeccionó con motivo del otorgamiento de la escritura el 1 de octubre de 2004 y el devengo de los ingresos se fijaba en dicha fecha, sin perjuicio de su imputación temporal en función del criterio de cobro. Partiendo de lo anterior y considerando la dicción del artículo 108.4 de la LGT cuando dispone que "4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario", entendemos que ahora, a la vista de la regularización administrativa y con el fin de desvirtuarla, no puede sostenerse la oposición al acuerdo impugnado en que el interesado considere que la contabilización en 2004 no fue correcta por alguno de los motivos expresados en el dictamen que acompaña a las alegaciones, sin que sea necesario entrar a rebatir si dichos motivos son jurídica y contablemente correctos a la vista de las concretas

circunstancias del caso. En definitiva debe recordarse que, tal y como ha asentado el Tribunal Supremo (Sentencia de 6 de febrero de 2012 recurso de casación número 1928/2008 entre otras), "el respeto de la seguridad jurídica, la vinculación a los propios actos y la preservación de la legítima confianza no sólo son exigibles en la actuación de la Administración tributaria, también han de demandarse a los administrados." Y es evidente que el interesado con las alegaciones presentes está yendo contra sus propios actos, mostrando un comportamiento contradictorio con sus manifestaciones de voluntad expresadas tanto con motivo de la presentación de la autoliquidación, como posteriormente en el seno del procedimiento inspector, con lo que sus alegaciones al respecto deben desestimarse."

En definitiva, la cuestión resuelta lo es en sentido desestimatorio para el recurrente, y este la planteó de nuevo ante el TEAC, por lo que no se puede hablar de "cuestión nueva" como lo califica este órgano administrativo. Ahora bien, esto no significa en absoluto la estimación del motivo.

En efecto, en primer lugar debe tenerse en cuenta que fue el propio interesado el que en su autoliquidación correspondiente a 2004, incluyó el beneficio de la operación en la parte que consideró proporcional a los pagos realizados en dicho ejercicio, asumiendo que la transmisión del inmueble se produjo entonces y así lo hizo constar en sus registros contables.

En segundo lugar, frente a esa contabilización trata de desvirtuar la regularización practicada en base a un dictamen que contradice expresamente lo realizado por ella en su propia autoliquidación, lo que no resulta posible al contradecir aquel su propia actuación

Si ello es así, el motivo debe decaer.

Quinto.

Los motivos siguientes hacen referencia a la sanción respecto de la que procede analizar, por razones de lógica procesal, en primer lugar el referido a la iniciación extemporánea del procedimiento sancionador.

Aduce la parte, al respecto, que la iniciación no se ajusta a lo dispuesto en el artículo 209.2 de la Ley 58/2003, pues el acuerdo de liquidación se dicta el 23 de febrero de 2011 y el inicio del procedimiento sancionador tiene lugar el 28 de octubre 2010.

Sin embargo, dicha pretensión no puede ser admitida a la vista de la STS de 26 de abril de 2012, RC 3357/2009, FJ5, que declara que del texto del artículo 209.2 de la L.G.T. de 2003 en modo alguno se deriva que sólo puede iniciarse una vez que se dicte el acuerdo de liquidación.

Así, el Alto Tribunal declara:

"Considera la parte recurrente, conforme al artº 209.2 de la LGT, que el expediente sancionador debe ser iniciado dentro de los tres meses siguientes a la notificación del acuerdo de liquidación, por lo que dado que el acuerdo de liquidación se levantó y notificó el 3 de enero de 2005, el plazo del inicio del expediente sancionador es la citada fecha y antes de 3 de abril de 2005; por lo que no era posible iniciarlo con anterioridad cuando el acuerdo de liquidación debía constituir su premisa, siendo requisito sine qua non para mantener la existencia de infracción, conculcándose el principio de tipicidad de los arts 177 y 183.1 de la LGT.

Consta que el inicio del expediente sancionador tuvo lugar en 8 de septiembre de 2004, dictándose acto sancionador el mismo día en el que se giró la liquidación, 3 de enero de 2005. La infracción imputada y por la que se le sancionó a la recurrente, fue la contemplada en el artº 79.a) de la LGT, "Dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria".

Cuando se trata de infracciones tributarias cuya base fáctica es dejar de ingresar, resulta evidente la vinculación existente entre el procedimiento sancionador y la liquidación tributaria, en tanto que si no existe obligación de ingresar no cabe subsumir en el tipo una conducta que resulte ajena al ilícito definido normativamente. Por ello parece obligado que se establezcan las prevenciones oportunas para que exista la necesaria coordinación entre el procedimiento sancionador y la liquidación que le servirá de soporte en la imposición, en su caso, de la sanción correspondiente. En este contexto se inscribe el artº 209.2 de la LGT. Ahora bien, la infracción tributaria por dejar de ingresar, no se produce al tiempo de la regularización que dentro del procedimiento inspector culmina con el acuerdo de liquidación; sino la base fáctica, la producción de la infracción, tiene lugar cuando llegada la obligación de ingresar la suma adeudada, no se atiende a la misma. Por tanto, si bien en estos casos el resultado final de la liquidación delimita y determina el alcance de la infracción y las consecuencias derivadas, ni existe norma legal que imponga que hasta que no se produzca el resultado del procedimiento inspector mediante la oportuna

liquidación no procede iniciar el procedimiento sancionador, ni se explica por la recurrente, ni encontramos razón alguna, sobre la base de principios generales, garantías y derechos, especialmente el de defensa en plenitud, o normas imperativas de obligada observancia, por los que no pueda iniciarse el procedimiento sancionador ante la concurrencia de hechos determinantes de una/s propuesta/s de liquidación/es en la que concurra la conducta de dejar de ingresar. Es más, resulta obvio que a mayor inmediatez entre la producción de los hechos constitutivos de una infracción y el ejercicio del derecho a defenderse, mejor se procura la defensa plena y la propia seguridad jurídica; y desde luego, de manera acabada el conocimiento de los datos necesarios sobre los que se hace la imputación, se logra cuando existe una propuesta de liquidación.

La parte recurrente, insistimos, no justifica el porqué debe interpretarse el artº 209.2 de la LGT , en el sentido postulado, en tanto que en modo alguno de su texto se deriva que sólo pueda iniciarse el procedimiento sancionador desde que se dicte el acuerdo de liquidación; ni se acierta a justificar porqué se vulnera el principio de tipicidad, en tanto que la conducta típica no se asocia a la regularización mediante la oportuna liquidación, sino con la obligación tributaria incumplida. El fundamento del artº 209.2 de la LGT , encuentra su antecedente en lo previsto en el citado artº 49.2.j) del RGIT , y modificación normativa operada por Ley 53/2002, artº 81.6 de la LGT , antigua, que regula un plazo preclusivo, respecto del que esta Sala ha entendido en numerosas sentencias dictadas sobre la aplicación del referido artº 49.2.j) del RGIT que "La notificación del acuerdo de incoación dentro de esos parámetros temporales constituye un requisito inexcusable para la legitimidad de la actuación administrativa sancionadora y, por consiguiente, para la validez del acto que la ponga fin. Aplicando la anterior doctrina al actual caso solo cabe concluir que se ha producido la caducidad del expediente sancionador"; en definitiva, el plazo previsto en el referido artº 209.2 tiene esta misma naturaleza preclusiva, que se extiende en el plazo temporal que expresamente se contempla, tres meses después de haberse notificado o se entendiera notificada la correspondiente liquidación o resolución. Plazo preclusivo de proyección temporal futura, como no puede ser naturalmente de otra forma.

Como se ha indicado el inicio del procedimiento sancionador con anterioridad a la liquidación, podría cuestionarse desde la perspectiva del derecho a defensa, en tanto que si no se sabe los elementos determinantes de la futura liquidación, difícilmente puede procurarse una defensa plena y eficaz, pero estos inconvenientes desaparecen cuando existe propuesta de liquidación y el imputado ya puede desplegar su defensa en plenitud."

Sexto.

En el último motivo del recurso la recurrente aduce la ausencia de culpabilidad para la imposición de sanción, significando que no ha existido ocultación, como reconoce la pág. 5 del acuerdo sancionador, y si una diferencia de interpretación normativa.

Indica, además, que es preciso que la Administración pruebe que ha existido negligencia achacable al sujeto pasivo.

Respecto de la motivación de la culpabilidad, debemos comenzar por exponer la doctrina del Alto Tribunal sobre dicha cuestión:

SSTS de 18 de julio de 2013 (RC 2424/2010 , FJ 4º), 1 de julio de 2013 (RC 713/2012 , FJ 5º), 30 de mayo de 2013 (RC 4065/2010 , FJ 4º), 7 de febrero de 2013 (RC 5897/2010 , FJ 8º), 28 de enero de 2013 (RCUD 539/2009 , FJ 4º), 20 de diciembre de 2012 (RCUD 210/2009 , FJ 6º), 13 de diciembre de 2012 (RC3437/2010 , FJ 4º), 10 de diciembre de 2012 (RC 4320/2011 , FJ 4º), 2 de julio de 2012 (RC 4852/2009, FJ 3 º) y 28 de junio de 2012 (RC 904/2009 , FJ 4º).Jurisprudencia reiterada y totalmente consolidada.

a) No se puede sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de la culpabilidad;

b) La no concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 es insuficiente para fundamentar la sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 de la Constitución española no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 [actual artículo 179.2 Ley General Tributaria de 2003], entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el artículo77.4.d) de la Ley General Tributaria de 1963 establecía que la interpretación razonable de la norma era,

"en particular" el vigente artículo 179.2.d) de la Ley General Tributaria de 2003 dice "entre otros supuestos", uno de los casos en los que la Administración tributaria debía entender que el obligado tributario había puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente;

c) La ausencia de ocultación de datos ha sido tenida en cuenta en muchas ocasiones por esta Sala y Sección del Tribunal Supremo para excluir la existencia de la simple negligencia que exigía el artículo 77.1 Ley General Tributaria de 1963 , y debe entenderse que reclama, asimismo el actual artículo 183.1 de la Ley General Tributaria de 2003 , y d) Tribunal Supremo ha rechazado que, en principio, pueda apreciarse la existencia de culpabilidad en los supuestos de complejidad o dificultad de las normas, operaciones o cuestiones. La existencia de culpabilidad debe aparecer debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora, de tal forma que, desde la perspectiva de los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución española , lo que debe analizarse es si la resolución administrativa sancionadora contenía una argumentación suficiente acerca del elemento subjetivo del tipo infractor. Ni los Tribunales Económico - Administrativos ni los Tribunales contencioso-administrativos pueden subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar a quien corresponde motivar la imposición de la sanción. SSTS de 20 de diciembre de 2013 (RC 1537/2010, FJ 4 °) y 10 de diciembre de 2012 (RC 563/2010, FJ 3°, y 4320/2011 , FJ 4°).

Determinación de la culpabilidad a través de las circunstancias descritas en el acuerdo sancionador. STS de 28 de abril de 2014 (RCUD 1994/2012).

Asimismo, en SSTS de 28 de abril de 2014. RCUD 1994/2012, FJ5 y 23 de febrero de 2015, RC 3855/2013 , FJ3, ha declarado que la determinación de la culpabilidad puede estar acreditada con la mera descripción de las conductas que realizan las resoluciones sancionadoras, que no son concebibles, sin concurrencia de dolo, culpa o cuando menos de negligencia."

La STS de 15 de marzo de 2017, RC 1080/2016 , declara en su FJ2, respecto de la motivación de la culpabilidad de una sanción:

"2.- La jurisprudencia de la Sala sobre la exigencia de culpabilidad en las infracciones tributarias y sobre la necesidad de expresar las razones de su apreciación en el acto sancionador puede resumirse en los siguientes términos.

A.- El principio de culpabilidad es una exigencia implícita en los artículos 24.2 y 25.1 CE y expresamente establecida en el artículo 183.1 LGT , lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que, para que proceda la sanción, es necesario que concurra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, como ha señalado el Tribunal Constitucional en las sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/2005, de 20 de junio .

B.- La normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del ius puniendi del Estado) que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias.

C.- Debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador. Y así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado esta Sala en sentencias de 8 de mayo de 1997 , 19 de julio de 2005 , 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008 , entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En este mismo sentido se pronuncia también la sentencia de la Sala de fecha 6 de junio de 2008 , que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse

acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

D.- Como señalamos en sentencia de 4 de febrero de 2010, "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable". Y también proclama que "en aquellos casos en los que [...] la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

E.- Para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que evidenciar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.

(...)

La insuficiencia de la motivación expuesta resulta de que, de aceptarse como válida, habría que reconocer una infracción tributaria dotada del elemento de culpabilidad en cualquier incremento patrimonial no justificado y en toda regularización derivada de una actuación inspectora."

En el Acuerdo de Imposición de Sanción de 8 de febrero de 2011 a la hora de motivar la culpabilidad de la actora se declara lo siguiente:

"Tercero.- Análisis del elemento subjetivo del tipo. La culpabilidad en la conducta infractora.

Por otra parte, tal y como se ha señalado anteriormente, para poder sancionar la conducta del obligado tributario como infracción no basta con que dicha conducta sea típica y antijurídica sino que es necesaria la concurrencia del elemento subjetivo en forma de dolo, culpa o simple negligencia. En el ámbito tributario hace referencia a dicho elemento el mencionado artículo 183 de la LGT según el cual son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia. Así pues, según dicho artículo la falta de diligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias constituye elemento intencional suficiente para la existencia de la infracción tributaria. El artículo 183 de la LGT dispone que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en el supuesto de que se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, diligencia que se entiende que se ha puesto cuando el contribuyente ha presentado una declaración veraz y completa y ha practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma. En el presente caso, aunque el obligado tributario ha presentado la declaración-liquidación por el ejercicio objeto de regularización, no ha sido una declaración veraz, dado que el contribuyente debía ser perfectamente conocedor de los gastos en los que había incurrido durante el año 2004 en su actividad promotora y en la venta de Casa Dorda y, con el fin de minorar la base imponible del ejercicio, atribuyó parte de los gastos incurridos en la venta de Casa Dorda al ejercicio habitual de su actividad de promoción inmobiliaria, de modo que, a efectos del ajuste extracontable de diferimiento por ventas a plazos, declaró un beneficio mayor por Casa Dorda del realmente obtenido, consiguiendo de este modo diferir 196.094,70 € de la tributación por un periodo de dos años. La falta de diligencia ha producido, en consecuencia, un resultado contrario a Derecho consistente en la falta de ingreso de la cuota correspondiente en la Hacienda Pública, por lo que se estima que la conducta del sujeto pasivo fue voluntaria en el sentido de que le era exigible otra conducta distinta, apreciándose la concurrencia de dolo.

En consecuencia cabe la imposición de sanción sin que se aprecie la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT ."

Pues bien, dicho Acuerdo cumple perfectamente con el standard de motivación exigido por el Alto Tribunal identificándose, por tanto la modalidad negligente producida, cuyo incumplimiento es determinante de la desidia apreciada, tal como señala la STS de 28 de febrero de 2017 , FJ4.

Añadir que la falta de ocultación es analizada en dicho Acuerdo de Imposición pero para determinar el tipo de sanción a aplicar considerándose que su ausencia determina la imposición de una sanción leve.

Por todo ello, procede desestimar el motivo y, por ende, íntegramente el recurso.

Séptimo.

Con arreglo al artículo 139.1 de la LJCA procede imponer las costas a la recurrente, conforme al criterio del vencimiento.

FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Que debemos DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad José García Madrid, S.L., contra las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 10 de septiembre de 2015, RG. 1859/2014 y RG. 3710/2014, a que las presentes actuaciones se contraen, las cuales confirmamos en todos sus extremos por ser ajustadas a derecho, con imposición de costas a la actora.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN

Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; 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.