BASE DE DATOS DE Norma CEF.-
Referencia: NFJ069016

TRIBUNAL SUPREMO
Sentencia 1928/2017, de 11 de diciembre de 2017
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Rec. n.º 3175/2016

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Interrupciones y dilaciones. *Imputables al contribuyente. Deber de motivación. Recurso de casación para la unificación de doctrina.* Esa motivación debe hacerse, en principio, tanto en el acta como en el acuerdo de liquidación -por su propia naturaleza, las diligencias no son en absoluto el instrumento idóneo para este cometido-. Así es, parece obvio que el órgano actuante debe hacer un primer relato, no solo de las dilaciones imputadas a la persona o entidad (o de las interrupciones que hayan acaecido), sino también de la trascendencia que las mismas han tenido en el desarrollo del procedimiento, en el acta inspectora, que recoge una propuesta que el órgano competente para liquidar puede o no acoger. Ello, naturalmente, sin perjuicio de que, tratándose de actas de disconformidad, en el informe ampliatorio o complementario se desarrollen de forma concreta los motivos de la regularización y las incidencias del procedimiento, y de que el Inspector-Jefe pueda, en su caso, subsanar los eventuales déficit de motivación. Y es que no debe olvidarse, de un lado, que el actuario es el responsable de la instrucción del procedimiento, y, por ende, quien mejor conoce por qué se han ocasionado las dilaciones que han impedido continuar sus actuaciones, no la Oficina Técnica, que es la que dicta el acuerdo de liquidación que después firma el Inspector-Jefe, quien, en este punto, suele limitarse a reproducir lo que el Actuario haya reflejado en el acta o en el informe. Y, de otro lado, que tras la firma del acta de disconformidad se abre un plazo de 15 días para que el obligado tributario pueda formular las alegaciones que estime pertinentes dirigidas al Inspector-Jefe, siendo éste el primer momento del que dispone la persona o entidad inspeccionada para oponerse a las dilaciones que en su caso se le hayan imputado. Pero resulta evidente que las dilaciones atribuidas al obligado tributario deben motivarse, asimismo, en el acuerdo de liquidación, porque, como es de sobra conocido, en virtud del art. 54.1 Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), en general, y del art. 103.3 Ley 58/2003 (LGT), en particular, el acto administrativo de liquidación debe ser motivado.
Más en concreto, para que pueda ser atribuida al sujeto inspeccionado, es preciso que la Inspección tributaria explique en qué medida la falta o simple retraso en la aportación de información o de documentación ha entorpecido, obstaculizado o dilatado la marcha del procedimiento. Pues bien, este dato difícilmente puede figurar en una diligencia de constancia de hechos, que podrán contener, sí, los requerimientos que en un momento concreto se efectúan a los obligados tributarios y los resultados de dichos requerimientos o de las actuaciones de obtención de información, pero en ningún caso un relato cabal y una valoración global de la trascendencia de dicha información y, sobre todo, con la necesaria perspectiva, de la influencia de los incumplimientos o demoras en el trabajo de los actuarios. De lo anterior se deduce directamente, que no basta con que el acta o el acuerdo de liquidación empleen fórmulas estereotipadas como la de que la persona o entidad inspeccionada «no aporta documentación», y aludan al periodo temporal en que se habría producido dicha circunstancia, porque esa expresión no explica a qué documentos se refiere ni si el incumplimiento ha sido total o parcial, temporal o definitivo, y, desde luego, ni por remisión a las específicas diligencias en las que aparecen las peticiones de esos documentos y la inobservancia o demora del contribuyente, aclara por qué la conducta de éste ha dilatado u obstaculizado el devenir del procedimiento inspector hasta el punto de que ha impedido cumplir con el plazo máximo para su conclusión previsto en la Ley.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 103 y 150.
Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 54.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 98.

PONENTE:

Don Ángel Aguallo Avilés.

Magistrados:

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

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.928/2017

Fecha de sentencia: 11/12/2017

Tipo de procedimiento: REC. CASACION PARA LA UNIFICACION DE DOCTRINA

Número del procedimiento: 3175/2016

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 28/11/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Procedencia: T.S.J. CANARIAS SALA CON/AD

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

REC. CASACION PARA LA UNIFICACION DE DOCTRINA núm.: 3175/2016

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1928/2017

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente
D. Angel Aguallo Aviles
D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco
D. Jose Antonio Montero Fernandez
D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 11 de diciembre de 2017.

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 3175/2016, promovido por D. Ángel Jesús y Dª Marina , representados por el Procurador de los Tribunales D. Jorge Deleito García bajo la dirección letrada de D. Pablo Tejedor Jorge, contra la sentencia de fecha 18 de mayo de 2016, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias , recaída en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 476/2014.

Comparece como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por D. Ángel Jesús y Dª Marina se interpuso recurso contencioso-administrativo núm. 476/2014 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Canarias, de 30 de septiembre de 2014, que estimó en parte las reclamaciones económico-administrativas núms. NUM000 , NUM001 , NUM002 , NUM003 , NUM004 , NUM005 , NUM006 y NUM007 , interpuestas contra los acuerdos de liquidación y sanción dictados por la Dependencia Regional de Inspección, por el concepto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de los ejercicios 2005 a 2008.

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Primera, dictó sentencia de fecha 18 de mayo de 2016, estimando en parte el recurso núm. 476/2014 , en lo que aquí interesa, con el siguiente fundamento:

«PRIMERO. (...)

2. Prescripción del derecho de la administración a determinar la deuda tributaria de los ejercicios 2005 y 2006.

El demandante sostiene que la administración tributaria debió motivar las dilaciones que se le imputan en la tramitación del procedimiento inspector. Pone especial énfasis en dos cuestiones:

a) Inexistencia en el acuerdo de liquidación de la imputación al obligado tributario de 189 días de dilaciones indebidas.

b) En los requerimientos de documentación que se contienen en las diligencias 11 y 17 no se concedió el plazo mínimo de diez días para su aportación.

El recurrente señala que es preciso justificar en qué medida la actuación del contribuyente obstruyó la labor inspectora, y por qué el actuario pudo disponer de más de 189 días más, para realizar la actividad inspectora. Afirma que el acto liquidatorio se limita a imputar 189 días sin aclarar que documentación no fue aportada, que trascendencia tenía para la resolución del procedimiento y en qué medida su falta de aportación paralizaba el curso de las actuaciones.

Como señala la Resolución del TEAR recurrida, ante el que se efectuó la misma alegación, el contribuyente no aportó todos y cada uno de los documentos que le fueron requeridos en las diligencias. La dilación imputada al contribuyente se imputa en el Acta de disconformidad, computándosele el periodo que transcurrió entre el 21 de septiembre de 2010 y el 29 de marzo de 2011 por no aportar la documentación requerida.

El TEAR de Canarias transcribe cada una de las diligencias reseñando que en todas y cada una de ellas entre las diligencias número 9 y 22 se hizo constar que faltaba la documentación requerida y que se dio por finalizada la dilación relativa a la documental en la diligencia número 22. Es por ello que incluso el TEAR en la resolución impugnada manifiesta su sorpresa antes esta alegación, y realmente, es así, de la lectura del expediente no puede afirmarse que la actitud del contribuyente haya sido colaboradora y que pese a haber aportado la documentación requerida se le hayan imputado dilaciones.

Por el contrario, desde la diligencia número 7 del expediente se le requirió a los Srs. Ángel Jesús y Marina la justificación documental de los ingresos y gastos de las licencias de taxi de las que eran titulares, de los fondos utilizados para compra de dos vehículos y el movimiento diario de varias cuentas, con advertencia expresa de que " la no aportación o aportación parcial de dicha documentación podría ser considerada dilación no imputable a la Administración tributaria, y por tanto, podría no ser computada en el plazo establecido en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003" Además se le requería para aportar la justificación documental de otras cuatro cuentas que se enumeraron con las letras A hasta la D, pues bien, en esta última constaban las transferencias que la entidad Mapfre realizaba al obligado tributario. Transferencias que no fueron aclaradas hasta que la citada entidad remitió oficio a la Agencia Tributaria explicando las razones de estos ingresos. Expresamente la diligencia número 22, se afirma que " la Inspección ha realizado diversos requerimientos de información que obran en el expediente, a efectos- de determinar los- ingresos y gastos relacionados con las Licencias Municipales de taxi que gestionaba el obligado tributario en los ejercicios objeto de comprobación. En concreto, con fecha 29 de marzo de 2011 se ha recibido información de la compañía Mapfre Familiar Cía. Seguros y Reaseguros, S.A., reflejando las cantidades pagadas por esa entidad en las cuentas del obligado tributario en concepto de siniestros de los vehículos asegurados y lucro cesante, Dado el tiempo transcurrido sin que el obligado tributarlo haya aportado ninguna otra Justificación de los siniestros relacionados en la diligencia número 7 de 7 de septiembre de 2010, la Inspección da por finalizada la dilación en fecha 29 de marzo de 2011, con la recepción de la información anteriormente señalada."

Por tanto, es desde la diligencia número 7 cuando se requiere al obligado tributario para que aclarase los ingresos que realizaban compañías aseguradoras en sus cuentas, relacionadas con siniestros que no aclaró. Es más, en algunas diligencias señaló su representante que no sabía o no encontraba los datos, y finalmente que estaba a la espera de lo que informase la entidad aseguradora. Aunque no se califique la conducta del obligado tributario de obstruccionista, tampoco puede afirmarse que se aportó toda la documentación a la Agencia tributaria es más no se aportó y tampoco se justificó. Sin que se pueda amparar que no se pueda explicar ingresos continuados en sus cuentas por parte de las entidad aseguradoras. En cualquier caso, la administración no estuvo inactiva sino que desde la diligencia número 7 le explicó al contribuyente lo que necesitaba y lo que pretendía acreditar, sin que éste aportara los datos requeridos.

En cuanto al motivo concreto de impugnación, estimamos no era preciso mayor aclaración porque constaba en todas y cada una de las diligencias desde la número 7 hasta la número 22. Debemos destacar que es en la diligencia número 19, de 21 de diciembre de 2010, cuando el representante del obligado tributario aportó un escrito que había dirigido a las entidades aseguradoras el día anterior, esto es el 20 de diciembre de 2010, para

que " aporten la justificación documental de todos y cada uno de los siniestros que se relacionan en la diligencia número 7, de fecha 07/09/2010". Se reiteran estas manifestaciones y escritos en diversas diligencias anteriores, en los que se afirmaba haber pedido a las entidades aseguradoras documentación y a los bancos, sin haberla obtenido. En cualquier caso es un hecho objetivo que no aportó la información requerida en los citados periodos.

Como señala el TS en la Sentencia de 13 de diciembre de 2011, Recurso casación para unificación de doctrina 127/2008 " Es perfectamente acorde con la normativa y el espíritu de garantía temporal suficiente que anida en el artículo 29 de la Ley 1/1998 el aceptar la interpretación que subyace en la alegación del Abogado del Estado, en cuanto que fijado un plazo -no de caducidad, según reiterada Jurisprudencia contraria al criterio que guió a la Sala de Instancia- para la realización de las actuaciones inspectoras y advertida la parte con carácter general y al comienzo de éstas sobre las consecuencias en cuanto al cómputo de las dilaciones derivadas del incumplimiento por los sujetos pasivos de sus obligaciones de comparecer o de aportar los documentos requeridos , la norma reglamentaria invocada no tiene por qué interpretarse en un sentido de exigencia de que haya de reiterarse en todas y cada una en las que concurra alguna de aquellas circunstancias, a la vista de que tampoco se trata de una consecuencia extravagante en un discurrir de sentido común de los acontecimientos, que por eso imponga como elemento necesario para formar convicción de una repetición -no por eso desaconsejable- de una advertencia sobre un extremo intrínsecamente lógico, cual es el de que los retrasos no dependientes de la conducta dilatoria de la propia Administración no deben de imputarse a ésta.

En este sentido, a salvo circunstancias particulares que aquí no constan, debemos de considerar que, hecha la clara y precisa advertencia inicial, nada se opone a nivel normativo a que sea aplicado a cada uno de los retrasos por incomparecencia o no aportación integra de la documentación requerida la regia general de la imputación de las dilaciones consecuentes a los contribuyentes incumplidores ."».

Segundo.

Disconforme con dicha sentencia, la representación procesal de D. Ángel Jesús y Dª Marina , por escrito presentado el 7 de julio de 2016, interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina. Los recurrentes achacan a la sentencia impugnada que no haya declarado la prescripción de los ejercicios 2005 y 2006 en el IRPF, solicitada con fundamento en que la Administración no motiva en el acuerdo de liquidación «la justificación del cómputo» del periodo de dilaciones atribuidas a los obligados tributarios y, en definitiva, «la razón que le permite alargar el plazo máximo de tramitación del procedimiento legalmente establecido» (pág. 2 del escrito de interposición).

En particular, se oponen a los «189 días de dilaciones que se imputan a los interesados, del 21 de septiembre de 2010 al 29 de marzo de 2011, y que se justifican en el acuerdo de liquidación con la lacónica expresión de "no aporta documentación"», siendo así que «[e]n ese intervalo de tiempo, el representante autorizado de los contribuyentes aportó documentos de indudable trascendencia para la labor de comprobación e investigación que realizaba el actuario» (pág. 2), y que «la documentación que no pudo ser aportada (justificación documental de siniestros e información bancaria) fue solicitada reiteradamente por los interesados a las entidades correspondientes» (pág. 4).

Consideran los recurrentes que, en lo que se refiere al acuerdo de liquidación, existe «una clara contradicción entre la doctrina mantenida» (pág. 15) por la sentencia impugnada y la sentada por las sentencias del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2026 (rec. cas. núm. 3148/2014) y de 12 de febrero de 2015 (rec. cas. núm. 2452/2013), así como por la sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de noviembre de 2012 (rec. núm. 21/2009), «respecto a la doctrina general sobre la interpretación de los artículos 102.3 LGT y 103.2 LGT , en relación a la necesaria motivación del acto de liquidación, así como el artículo 102 del RD 1065/2007 » (pág. 15).

A los efectos de mostrar la identidad de hechos, los actores transcriben párrafos de las sentencias de contraste (págs. 4-7), señalando, por lo que se refiere a las sentencias del Tribunal Supremo, que «el supuesto es idéntico entre las Sentencias enfrentadas, refiriéndose a la sustanciación de procedimientos de comprobación e investigación que superan el plazo legalmente establecido, donde existe también coincidencia en la práctica de diligencias en el período que la Administración atribuye al obligado tributario como dilación y donde el acuerdo de liquidación no justifica la trascendencia de la documentación no aportada por los interesados» (pág. 6); y, en lo que respecta a la sentencia de la Audiencia Nacional, que la «técnica seguida por la Dependencia de Inspección en ese supuesto es exactamente la misma que la utilizada en el supuesto de hecho analizado en la Sentencia recurrida», porque en el que el «acuerdo de liquidación refleja, sin más, un período de dilación bajo la imprecisa

justificación de "no aporta documentación"», de manera que en «ninguno de los dos casos, el acto de gravamen añade la mínima motivación de la naturaleza e importancia de la documentación supuestamente no aportada» (pág. 7).

En cuanto al resto de las identidades, se alega que la identidad de las partes «trae causa de la misma posición en el procedimiento inspector y de la indefensión que producía que el acto liquidatorio no descendiera a las razones que permitían a la Administración alargar la duración del procedimiento» (pág. 7). Y que «el fundamento y pretensión fundamental que se pone de manifiesto en dichos pronunciamientos judiciales se refiere, en cuanto al cómputo de dilaciones imputables en los procedimientos de inspección, [a] la necesaria y especial motivación que debe contener el acuerdo de liquidación para habilitar a la Administración prolongar el espacio temporal en el que debe desarrollar sus labores de comprobación e investigación» (pág. 8).

En el apartado dedicado a la doctrina que se entiende vulnerada, los recurrentes insisten en que «el acuerdo de liquidación omitía el mínimo razonamiento sobre la imputación a los obligados tributarios de la nada desdeñable cifra de 247 días de dilaciones», y que en ese «intervalo de tiempo, el representante autorizado de los contribuyentes aportó documentos de indudable trascendencia para la labor de comprobación e investigación que realizaba el actuario», atribuyendo a la sentencia impugnada la infracción de lo previsto en los arts. 102.3 LGT y 103.2 LGT , en relación a la necesaria motivación del acto de liquidación, así como el art. 102 del RD 1065/2007 , preceptos de los que se deduce que «las dilaciones atribuibles a la conducta del interesado deben ser motivadas y justificadas en el acuerdo de liquidación» (págs. 8-9).

Esa es, a juicio de los recurrentes, la doctrina que establecen las sentencias de contraste (págs. 9-12). La sentencia impugnada «se aparta, sin embargo, de esa clara doctrina que viene a exigir que el acuerdo de liquidación sea especialmente cuidadoso en la motivación de las circunstancias del procedimiento que habilitarían a la Administración a alargar el plazo de duración de las actuaciones inspectoras» (pág. 12).

A juicio de los actores, la divergencia entre la sentencia impugnada y las de contraste «no radica en la diferente apreciación de los hechos sino en la diferente conceptuación de la motivación que, en cuanto al tiempo de las actuaciones inspectoras y las dilaciones que se imputan a los interesados, debe contener el acto de liquidación». Estiman que «la Sentencia del TSJ de Canarias viene a "eximir" a la Dependencia de Inspección de motivar en el acuerdo de liquidación las dilaciones atribuibles a» los recurrentes, «considerando satisfecho dicho deber de motivación con la mera remisión a las diligencias incoadas en el procedimiento». «Existe -se afirma- una contradicción doctrinal con las sentencias sometidas a contraste y una divergencia en la interpretación del ordenamiento jurídico» (pág. 12). Contradicción entre las sentencias «que es ontológica y que ante planteamientos de hecho similares alcanzan conclusiones jurídicas diferentes que, en definitiva, deberían ser depuradas a través de este recurso» (pág. 13).

La sentencia impugnada -se insiste- no razona porqué no era «necesaria esa motivación en el acuerdo de liquidación. Motivación que no se discute si era suficiente o no sino que era inexistente pues se limitaba a un cuadro de fechas y plazos sin contener ni un solo argumento sobre el desarrollo de la Inspección. En esa tesitura, lo que denunciaban» los recurrentes era «el incumplimiento de esa exigencia de razonar, motivar y aclarar mínimamente cómo la actuación de los contribuyentes impidió la normal sustanciación del procedimiento inspector. Conocer si la actuación de la Administración se ajustó a los criterios de razonabilidad y proporcionalidad. Mínimos que no alcanza el cuadro de dilaciones que incorpora el acto liquidatorio que confirma» la sentencia impugnada (pág. 14).

Porque -se puntualiza- no «es el TEAR ni tampoco el TSJ de Canarias quién debía subsanar el defecto de motivación del acto de liquidación ni tampoco cabe remitirse, como hace la Sentencia impugnada a las diligencias y documentos que obran en el expediente. Ese proceso seguido por la Sala de instancia contraviene también una constante jurisprudencia que remarca que es el acto de liquidación, acto sometido a control jurisdiccional, el que debe contemplar las razones que justifican la superación del plazo ordinario». Entre otras razones, porque las «diligencias, en términos generales, se reducen a documentar el transcurso de una actuación concreta pero no descienden al análisis de la relevancia de cada trámite en el desarrollo del procedimiento. Es el acuerdo de liquidación el que obligatoriamente debe realizar esa labor, ponderando las circunstancias concurrentes y aclarando las razones que justifican el cómputo de dilaciones y, sobre todo, que el procedimiento haya dispuesto la nada desdeñable cifra de 189 días extras para dictar el acuerdo de liquidación.» (pág. 14).

Tercero.

El abogado del Estado, por escrito de fecha 14 de octubre de 2016, formalizó oposición a dicho recurso, solicitando que se dicte sentencia desestimando el recurso.

Y es que, a su juicio, «no acredita la parte recurrente la identidad de hechos, fundamentos de derecho y pretensiones entre el supuesto enjuiciado en la sentencia ahora impugnada y las tres sentencias citadas como de contraste, en el sentido pretendido en su recurso de que las dilaciones atribuibles a la conducta del interesado deban ser motivadas y justificadas en el acuerdo de liquidación» (pág. 1 del escrito de oposición).

Así, por lo que refiere a la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2016 , considera que no resulta «invocable ya que alude a un supuesto en el que literalmente» no «se ha justificado la necesidad y trascendencia de los datos solicitados no aportados en el marco del procedimiento de comprobación y liquidación». «Sin embargo, nada más alejado del supuesto que nos ocupa en el que, parafraseando la sentencia invocada de contrario, sí se ha justificado "la necesidad y trascendencia de los datos solicitados y no aportados en el marco del procedimiento de comprobación y liquidación"» (pág. 2).

Tampoco la sentencia de este Tribunal de 12 de febrero de 2015 sería invocable ya que, mientras que en ella «lo que se cuestiona es si la información reclamada se obtuvo o no en el plazo de inspección» (pág. 3), como señala la sentencia impugnada, en el caso examinado «simple y llanamente la información reclamada no fue obtenida» (pág. 4).

Finalmente, lo mismo puede decirse de la sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de noviembre de 2012 , «ya que se refiere a un supuesto en el que la motivación de la resolución liquidadora fue "completamente ausente" y "brillaba por su ausencia de forma absoluta" . De nuevo, nada más lejos de la realidad que nos ocupa donde, como ya se ha razonado anteriormente a la luz de la sentencia recurrida, esa motivación existe de una forma reiterada» (pág. 5).

Además, subraya el abogado del Estado que en el escrito de interposición del recurso presentado de contrario no se encuentra, tal y como exige este Tribunal (cita la sentencia de 12 de febrero de 2002), «una "relación precisa y circunstanciada de la contradicción alegada, precisa en el lenguaje y circunstanciada en el objeto y contenido, teniendo en cuenta las identidades subjetiva, objetiva y casual que son determinantes del juicio de contradicción" » (pág. 6). «Es al recurrente -se recuerda- a quien incumbe la carga de probar que concurren las identidades exigidas en el artículo 96.1 de la L.J.C.A . para la admisibilidad y prosperabilidad de este recurso excepcional y subsidiario, lo cual no ha hecho» (pág. 7).

A mayor abundamiento, considera que el pronunciamiento de la sentencia impugnada está avalado por el contenido de la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2014, que resuelve el recurso de casación para unificación de doctrina núm. 497/2013 (págs. 7-8).

Por último, subsidiariamente, el defensor del Estado alega que «la doctrina ajustada a Derecho es la contenida en la sentencia que ahora se impugna» (pág. 8), porque: a) la «existencia y motivo al que obedece el cómputo de cada una de las dilaciones indebidas cuantificadas se contiene de modo sucinto pero en cualquier caso suficiente en la página 2 del Acuerdo de Liquidación impugnado»; b) además, «la causa a la que obedece cada dilación se haya ampliamente motivada y documentada en el expediente», de «manera que no se ha producido ninguna indefensión a los obligados tributarios que, en todo momento han podido conocer la causa de la dilación imputada y que, de hecho, no cuestionan la procedencia de las mismas en el fondo sino, únicamente, en la forma»; c) no «es cierto que para que una dilación pueda ser computada a los efectos de extender la duración del procedimiento inspector deba obedecer a una actuación obstruccionista del obligado tributario, sino que basta con que, habiendo sido requerido para aportar determinada documentación que tenga relevancia para la investigación tributaria, no la haya aportado», como ha sucedido en este caso, en el que «no cabe duda de que la información requerida sí era necesaria» porque «se trataba de movimientos de cuentas bancarias, básicamente referidos a compañías aseguradoras, que permitieron determinar que estas compañías ingresaban en esas cuentas las cantidades correspondientes a siniestros y lucro cesante de los vehículos» (pág. 9).

Cierra su argumentación el abogado del Estado, citando la doctrina legal que sienta la sentencia del Tribunal Supremo, que resuelve el recurso de casación para la unificación de doctrina número 127/2008 (pág. 10).

Cuarto.

Recibidas las actuaciones, se señaló para votación y fallo el 28 de noviembre de 2017, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se impugna mediante este recurso de casación en unificación de doctrina la sentencia de fecha 18 de mayo de 2016, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias , que resolvía el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 476/2014 formulado contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional (TEAR) de Canarias, de 30 de septiembre de 2014, y que estimó en parte las reclamaciones económico-administrativas núms. NUM000 , NUM001 , NUM002 , NUM003 , NUM004 , NUM005 , NUM006 y NUM007 , interpuestas contra los acuerdos de liquidación y sanción dictados por la Dependencia Regional de Inspección, por el concepto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) de los ejercicios 2005 a 2008.

Segundo.

Don Ángel Jesús y Doña Marina , fueron objeto de actuaciones inspectoras en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de los ejercicios 2005 a 2008, en las que la Inspección consideró que a los efectos del plazo máximo de duración del procedimiento establecido en el art. 150.1 LGT , del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no se debían computar 247 días, al considerarse ese lapso de tiempo como dilaciones imputables a los obligados tributarios en virtud del art. 104.2 LGT y los arts. 102 y 103 del RD 1065/2007 .

En el acta de disconformidad de 28 de septiembre de 2011 (pág. 1), relativa a los ejercicios 2005 y 2006, que son los que a este proceso interesan, toda la referencia que se hace a las citadas dilaciones es un cuadro en el que, bajo los conceptos, "Motivo de dilación/interrupción", "Fecha inicio Fecha Fin" y "Núm. días", figura la siguiente información:

(1) "No comparece el obligado tributario", del 20/04/2010 al 21/05/2010, 31 días.
(2) "Solicitud de aplazamiento", del 11/08/2010 al 07/09/2010, 27 días.
(3) "No aporta documentación", del 21/09/2010 al 29 de marzo de 2011, 189 días.

Además, se recogen todas las diligencias, únicamente con sus números y fechas, que se han extendido en el curso de las actuaciones inspectoras (pág. 2).

Exactamente la misma información sobre el particular aparece en el acuerdo de liquidación que, respecto de 2005 y 2006, dictó el Inspector Jefe el 29 de noviembre de 2011, con idéntico cuadro (pág. 2) y la misma relación de diligencias (pág. 3), sin alusión alguna a su contenido en el concreto aspecto de las dilaciones imputables a los sujetos inspeccionados.

Asimismo, se indica que, «[p]or las circunstancias anteriores, a los efectos del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003 », «del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no se deben computar un total de 247 días, tal y como establece el artículo 104.2 de la Ley 58/2003 », «y los artículos 102 a 104» del Real Decreto 1065/2007 .

Del acuerdo de liquidación relativo al IRPF de los años 2005 y 2006, resultaba una deuda tributaria de 143.437,23 euros (112.826,48 de cuota y 30.610,75 de intereses de demora). Dicho acuerdo dio lugar al inicio de un expediente sancionador que concluyó con la imposición de sanciones por la comisión de la infracción del art. 191 LGT , que ascendieron a 49.608,98 euros por el ejercicio 2005 y a 91.424,13 euros por el 2006.

En lo que a este proceso importa, conviene señalar que contra el acuerdo de liquidación se instó reclamación económico-administrativa, alegando la prescripción de los ejercicios 2005 y 2006, con base en que aquel se limita imputar a los recurrentes 189 días de dilaciones por no aportar la documentación solicitada, pero sin aclarar de qué documentación se trataba, qué trascendencia tenía para la resolución del procedimiento y en qué medida su falta de aportación paralizaba el curso de las actuaciones. Además, se alegaba que del examen de las diligencias no puede inferirse que el retraso en la tramitación del procedimiento se debió a la actuación del obligado tributario, pues de ellas se desprende que el contribuyente aportó todos y cada uno de los documentos requeridos.

El TEAR de Canarias, en su resolución de 30 de septiembre de 2014, pese a reconocer que «es cierto que el análisis de las dilaciones que se recoge en el acuerdo de liquidación es escueto», imputa las dilaciones al obligado tributario en virtud del contenido, que refleja, de las diligencias números 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 18, 19, 20, 21 y 22, de las que se deduciría «que la Inspección solicitó la aportación de determinada documentación al contribuyente y que éste no la aportó» (FD Segundo).

Por lo que se refiere a la falta de motivación de las dilaciones, tras indicar que es «cierto que el acuerdo de liquidación, al igual que las actas, se limita a recoger la existencia de una dilación de 189 días por no aportar documentación así como las fechas de inicio y fin de las mismas», el TEAR desestima este motivo porque «aunque la motivación sea escueta debe entenderse suficiente».

A este respecto, recuerda que «la necesidad de que los actos administrativos deban estar motivados se encuentra íntimamente relacionada con el hecho de posibilitar a su receptor el conocimiento suficiente de las causas que los originan a fin de comprender tanto el contenido del mismo como su adecuación a la norma, elementos necesarios para, en su caso, poder oponerse a los mismos». Y resulta que el contenido recogido en las citadas diligencias evidenciaría «la existencia de la dilación así como su no imputación a la Administración de forma tan clara que basta indicar su existencia y su plazo de duración para entender suficientemente motivada la misma puesto que sobre cuestiones claras y evidentes no es necesario recoger una extensa motivación».

Frente a la petición de los recurrentes de que el contenido de esas diligencias se incluya en el acuerdo de liquidación, el TEAR argumenta que «nada hubiera aportado al acuerdo de liquidación la incorporación de esos textos», puesto que «las diligencias forman parte del expediente y en ellas se refleja de modo palmario y evidente la falta de aportación de la documentación solicitada». En este sentido, se afirma que el acuerdo de liquidación «recoge la relación de diligencias», para «evidenciar, precisamente, que bastaba la lectura de las mismas para rebatir las alegaciones de los contribuyentes» (FD Segundo).

Por su parte, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 18 de mayo de 2016 , se remite a la resolución del TEAR, afirmando que «el contribuyente no aportó todos y cada uno de los documentos que le fueron requeridos en las diligencias», recordando que la dilación atribuida al contribuyente «se imputa en el Acta de disconformidad, computándose el periodo que transcurrió entre el 21 de septiembre de 2010 y el 29 de marzo de 2011 por no aportar la documentación requerida», y poniendo el acento en que la resolución del TEAR impugnada «transcribe cada una de las diligencias», señalando que entre las número 9 y 22 «se hizo constar que faltaba la documentación requerida» y que «se dio por finalizada la dilación relativa a la documental en la diligencia número 22».

Y concluye: «Por tanto, es desde la diligencia número 7 cuando se requiere al obligado tributario para que aclarase los ingresos que realizaban compañías aseguradoras en sus cuentas, relacionadas con siniestros que no aclaró. Es más, en algunas diligencias señaló su representante que no sabía o no encontraba los datos, y finalmente que estaba a la espera de lo que informase la entidad aseguradora. Aunque no se califique la conducta del obligado tributario de obstruccionista, tampoco puede afirmarse que se aportó toda la documentación a la Agencia tributaria[;] es más[,] no se aportó y tampoco se justificó. Sin que se pueda amparar que no se pueda explicar ingresos continuados en sus cuentas por parte de las entidades aseguradoras. En cualquier caso, la administración no estuvo inactiva sino que desde la diligencia número 7 le explicó al contribuyente lo que necesitaba y lo que pretendía acreditar, sin que éste aportara los datos requeridos.

En cuanto al motivo concreto de impugnación, estimamos no era preciso mayor aclaración porque constaba en todas y cada una de las diligencias desde la número 7 hasta la número 22. Debemos destacar que es en la diligencia número 19, de 21 de diciembre de 2010, cuando el representante del obligado tributario aportó un escrito que había dirigido a las entidades aseguradoras el día anterior, esto es el 20 de diciembre de 2010, para que "aporten la justificación documental de todos y cada uno de los siniestros que se relacionan en la diligencia número 7, de fecha 07/09/2010". Se reiteran estas manifestaciones y escritos en diversas diligencias anteriores, en los que se afirmaba haber pedido a las entidades aseguradoras documentación y a los bancos, sin haberla obtenido. En cualquier caso es un hecho objetivo que no aportó la información requerida en los citados periodos» (FD Primero, punto 2).

Frente a la citada sentencia, como hemos explicado en los Antecedentes, los recurrentes plantean recurso de casación para la unificación de doctrina, en síntesis, porque, habiéndose excedido con creces la Inspección en el plazo máximo de las actuaciones inspectoras previsto en el art. 150 LGT , la Sala de instancia no ha apreciado la prescripción de los ejercicios 2005 y 2006 del IRPF por falta de motivación de la Inspección en el acuerdo de liquidación de «la razón que le permite alargar el plazo máximo de tramitación del procedimiento legalmente

establecido». Decisión que, a su juicio, infringiría los arts. 102.3 LGT y 103.2 LGT , así como el art. 102 del RD 1065/2007 , a la par que entraría en contradicción con las sentencias del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2016 y de 12 de febrero de 2015 , y la sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de noviembre de 2012 .

A este respecto, conviene subrayar que los actores hacen hincapié en los siguientes extremos: (i) que, de los 247 días de dilaciones que se imputan a los interesados en el acuerdo de liquidación, solo se oponen a los 189 días, del 21 de septiembre de 2010 al 29 de marzo de 2011, que se justifican en un cuadro con la lacónica expresión de "no aporta documentación", lo cual supondría una motivación "inexistente", entre otras razones, porque no aclara «mínimamente cómo la actuación de los contribuyentes impidió la normal sustanciación del procedimiento inspector»; (ii) que la divergencia entre la sentencia impugnada y las de contraste no radica en la diferente apreciación de los hechos sino en la interpretación del ordenamiento jurídico, ya que, mientras que las sentencias del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional ofrecidas como término de comparación consideran que la motivación de las dilaciones imputadas a los obligados tributarios debe constar en el propio acuerdo de liquidación, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias aquí cuestionada, entiende que para este menester basta con que el referido acuerdo se remita a las diligencias incoadas en el procedimiento; (iii) que la sentencia impugnada no razona porqué no era «necesaria esa motivación en el acuerdo de liquidación»; y, en fin, (iv) que ni el TEAR ni el Tribunal de instancia pueden «subsanar el defecto de motivación del acto de liquidación».

Por lo que se refiere al abogado del Estado, éste mantiene, entre otras cosas, que ni en el escrito de interposición del recurso se encuentra, tal y como exige este Tribunal, una «relación precisa y circunstanciada de la contradicción alegada», ni, en cualquier caso, «acredita la parte recurrente la identidad de hechos, fundamentos de derecho y pretensiones entre el supuesto enjuiciado en la sentencia ahora impugnada y las tres sentencias citadas como de contraste», en el sentido «de que las dilaciones atribuibles a la conducta del interesado deban ser motivadas y justificadas en el acuerdo de liquidación».

Tercero.

Planteado el debate en los citados términos, debemos comenzar señalando que el recurso que nos ocupa, es decir, el recurso de casación para la unificación de doctrina, regulado en la Sección Cuarta del Capítulo III del Título IV, arts. 96 a 99, de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), se configura como un recurso excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho, que tiene por finalidad corregir interpretaciones jurídicas contrarias al ordenamiento jurídico, pero sólo en cuanto constituyan pronunciamientos contradictorios con los efectuados previamente en otras sentencias específicamente invocadas como de contraste, respecto de los mismos litigantes u otros en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales. «Se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de los criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, pero no en cualquier circunstancia, conforme ocurre con la modalidad general de la casación -siempre que se den, desde luego, los requisitos de su procedencia-, sino "sólo" cuando la inseguridad derive de las propias contradicciones en que, en presencia de litigantes en la misma situación procesal y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, hubieran incurrido las resoluciones judiciales específicamente enfrentadas [...]. No es, pues, esta modalidad casacional una forma de eludir la inimpugnabilidad de sentencias que, aun pudiéndose estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de casación general u ordinario, ni, por ende, una última oportunidad de revisar jurisdiccionalmente sentencias eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para anular, sí, sentencias ilegales, pero sólo si estuvieran en contradicción con otras de Tribunales homólogos o con otras del Tribunal Supremo específicamente traídas al proceso como opuestas a la que se trate de recurrir» [sentencia de 15 de julio de 2003 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 10058/1998), FD Tercero].

Esa configuración legal del recurso de casación para la unificación de doctrina determina la exigencia de que en su escrito de formalización se razone y relacione de manera precisa y circunstanciada las identidades que determinan la contradicción alegada, así como la infracción legal que se imputa a la sentencia (art. 97 de la LJCA). Y, ciertamente, «esta Sala viene exigiendo con rigurosidad el cumplimiento de los requisitos referenciados en el escrito de interposición, demandando un exquisito cuidado en el razonar sobre la concurrencia de las identidades que refiere el artículo 96.1 ("mismos litigantes u otros diferentes en idéntica situación y en cuanto a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales") a la hora de justificar la existencia de los distintos

pronunciamientos alcanzados en la sentencia recurrida y en la o las de contraste, y de indicar la infracción legal que se imputa» [sentencia de 13 de abril de 2015 (rec. cas. para la unif. de doctr. núm. 724/2014), FD Tercero].

Cuarto.

Pues bien, una vez recordadas la naturaleza y exigencias de este singular recurso, lo primero que debemos confirmar es que concurren las identidades reclamadas por el art. 96 LJCA , al menos por lo que se refiere a la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2015 y la de la Audiencia Nacional de 8 de noviembre de 2012 .

El abogado del Estado defiende que ninguna de las dos resulta invocable porque, de un lado, mientras que en nuestra sentencia «lo que se cuestiona es si la información reclamada se obtuvo o no en el plazo de inspección», como indicaría la resolución judicial impugnada, en el caso examinado «simple y llanamente la información reclamada no fue obtenida»; y, de otro lado, porque mientras que la sentencia de la Audiencia Nacional «se refiere a un supuesto en el que la motivación de la resolución liquidadora fue "completamente ausente" y "brillaba por su ausencia de forma absoluta"», en la sentencia aquí cuestionada «esa motivación existe de una forma reiterada», en suma, porque, como refleja dicha sentencia, «constaba en todas y cada una de las diligencias desde la número 7 hasta la número 22».

Es evidente, sin embargo, que, para alcanzar la conclusión de que las sentencias que se ofrecen de contraste no son útiles a los efectos del art. 96 LJCA , el defensor de la Administración descontextualiza las palabras tanto de la sentencia impugnada como de las del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional aportadas por los recurrentes.

Así, en primer lugar, no es cierto que la cuestión nuclear analizada por la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2015 sea la de si la información reclamada al obligado tributario se obtuvo antes o después de que concluyeran las actuaciones, lo que supondría una diferencia relevante con la sentencia impugnada, según la cual, la información reclamada por la Inspección, simplemente, no habría sido obtenida.

Basta leer el fundamento de derecho Quinto de nuestra sentencia para percibir que, inequívocamente, resuelve el recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado contra una resolución judicial que «reprocha a la Administración que el acuerdo de liquidación no motive ni justifique las dilaciones» imputadas al obligado tributario, explayándose en «los aspectos en que se incurre en ausencia de motivación». Y, después de transcribir las dilaciones atribuidas al contribuyente en el acta y en el acuerdo de liquidación (en las que se hacía referencia a unas diligencias concretas que contenían el número de días de dilaciones imputadas por causas como el "retraso en la aportación de documentos" o "informaciones contables" que "no han sido aportadas"), el Tribunal Supremo declara sin ambages que «[d]ados los términos en que se exponen las dilaciones, asiste la razón a la sentencia en cuanto a la falta de motivación de las mismas tanto en las actas formalizadas como en el acuerdo de liquidación y que por ello "se dificulta, hasta anularla, la potestad jurisdiccional de controlar la actividad de la Administración"».

La que acabamos de transcribir es la primera razón por la que la sentencia de contraste confirma la resolución impugnada. Ciertamente, siguiendo el hilo conductor de la sentencia de instancia, se añaden más argumentos para apoyar la decisión de desestimación del recurso, pero todos ellos a mayor abundamiento. Así, seguidamente, nuestra sentencia declara que una de las diligencias citadas en el acta y en el acuerdo de liquidación recoge una dilación de 378 días "por informaciones contables que a la fecha de extensión de las actas todavía no han sido aportadas", «que por sí sola justifica que la actuación inspectora excedió del plazo legal», porque «se ha formalizado el acta y se ha girado la liquidación sin necesidad de la información solicitada», siendo así que «las solicitudes de información que no tengan utilidad para el procedimiento no pueden generar dilación imputable al obligado tributario».

Y, asimismo, nos detuvimos en las interrupciones por requerimientos de información al extranjero, señalando que «a la apreciación de la Sala en el sentido de que el acuerdo de liquidación no explica la razón por la que deben prorrogarse de oficio 364 días», «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».

Por otro lado, no es correcto afirmar que en el supuesto enjuiciado por la sentencia aquí cuestionada, «simple y llanamente la información reclamada no fue obtenida». La propia sentencia, al mismo tiempo que insiste

en que «el contribuyente no aportó todos y cada uno de los documentos que le fueron requeridos en las diligencias», alude a la diligencia número 22, en la que se hace constar que «con fecha 29 de marzo de 2011 se ha recibido información de la compañía Mapfre Familiar Cía Seguros y Reaseguros, SA, reflejando las cantidades pagadas por esa entidad en las cuentas del obligado tributario en concepto de siniestros de los vehículos asegurados y lucro cesante», y que «da por finalizada la dilación en fecha 29 de marzo de 2011, con la recepción de la información anteriormente señalada» (FD Primero, punto 2). Y la resolución del TEAR, a la que se remite constantemente la sentencia, además de recoger el contenido de esa diligencia núm. 22, hace notar que en la diligencia núm. 12 «el representante del obligado tributario autoriza a la inspección a solicitar directamente a una entidad bancaria determinada documentación que se había solicitado previamente a los contribuyentes y que estos no habían aportado»; que en la diligencias núms. 14 y 15 «el representante del obligado tributario autoriza a la inspección a solicitar directamente a una entidad bancaria determinada documentación que se había solicitado previamente a los contribuyentes y que estos no habían aportado»; y que en la diligencia núm. 18 «se autoriza a la inspección a solicitar directamente los movimientos de determinadas cuentas bancarias» (FD Segundo).

Lo que, en definitiva, pretendemos reflejar es que, si bien tanto la Sala de instancia como el TEAR subrayan que la información reclamada no se aportó en plazo, no afirman que finalmente no se hubiera obtenido, lo que, si bien aquí no es objeto de debate, tiene diferente trascendencia jurídica.

Por lo que se refiere a la sentencia de la Audiencia Nacional es cierto que afirma que la motivación del acto de liquidación está «completamente ausente», «que aquí brilla por su ausencia de forma absoluta». Pero también hace las siguientes afirmaciones:

a) Que la dilación más prolongada que se atribuye al obligado tributario, por un total de 128 días, se refleja en el acta «con absoluto laconismo, ya que se atribuye indeterminadamente a "no aportación de documentación"» (FD Cuarto), es decir, la misma expresión que la empleada en el acta y en el acuerdo de liquidación en el supuesto enjuiciado por la sentencia impugnada en esta sede.

b) Que el acuerdo de liquidación guarda silencio «en lo que atañe a cada una de las dilaciones imputadas al contribuyente; a su causa motivadora; a la documentación requerida, que debe quedar identificada perfectamente en el acuerdo de liquidación; a la influencia del retraso o de las incidencias surgidas en la aportación o entrega de tal documentación para la marcha de la regularización; al hecho de si la entrega de la documentación requerida fue cumplimentada en parte o incumplida de forma total, especificando el plazo concedido para cada solicitud de aportación de datos o informaciones»; «a la existencia o no de advertencia, en los términos exigidos» por el art. 31 bis.c).2 del Real Decreto 136/2000 ; y, finalmente, «debería especificar en qué medida el retraso o incumplimiento del inspeccionado a la hora de colaborar con la Administración ha influido en el curso del procedimiento, entorpeciéndolo, dilatándolo o suspendiendo la práctica de diligencias dependientes del resultado de las anteriores» (FD Cuarto). Y nada de esto figura en el acuerdo de liquidación cuestionado por los actores en este recurso, salvo la referencia al periodo de dilación imputado al obligado tributario (del 21/09/2010 al 29/03/2011, 189 días) y a la causa, que se motiva con la expresión «[n]o aporta documentación», que ya hemos visto que la Audiencia Nacional considera manifiestamente insuficiente.

c) Que la «única alusión, de carácter absolutamente vago e indefinido, sobre las dilaciones» que se contiene en el acuerdo de liquidación es la que «refleja la expresión siguiente: "...habiéndose producido durante el periodo de comprobación dilaciones imputables al obligado tributario, no debiéndose computar un periodo de 148 días a los efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras", expresión que omite todo análisis sobre las incidencias acaecidas en el procedimiento inspector, dando por buenas, sin ninguna evaluación, las dilaciones apreciadas por el actuario, que no se individualizan» (FD Cuarto). Y una afirmación semejante se contiene en el acuerdo de liquidación aquí cuestionado, que declara que «a los efectos del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003 », «del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no se deben computar un total de 247 días, tal y como establece el artículo 104.2 de la Ley 58/2003 », «y los artículos 102 a 104» del Real Decreto 1065/2007 .

d) Que en relación con la dilación por retraso en la entrega de la documentación, «no se efectúa, ni en el acta ni en la resolución final del procedimiento inspector, análisis alguno, con referencia a la documentación pedida y no entregada y a la demora o entorpecimiento que supuestamente habría causado esa actitud del comprobado» (FD Quinto).

De lo anterior se desprende que la aseveración del abogado del Estado de que, mientras que la sentencia de contraste examina un supuesto en el que «la motivación del acuerdo de liquidación respecto de las dilaciones imputadas al sujeto inspeccionado fue "completamente ausente" y "brillaba por su ausencia de forma absoluta"», en el caso aquí examinado «esa motivación existe de una forma reiterada» porque «constaba en todas y cada una de las diligencias desde la número 7 hasta la número 22», no es asumible. Y no lo es porque, como hemos expuesto, los supuestos examinados por la sentencia impugnada y la de contraste son similares, puesto que no es equiparable la motivación del acuerdo de liquidación con la información que pueda derivarse de las diligencias, y porque, en definitiva, la afirmación del abogado del Estado constituye una petición de principio, dado que la cuestión que plantean los recurrentes es la de si para explicar porqué se imputa determinadas dilaciones al obligado tributario basta con reflejar en el acta y en el acuerdo de liquidación que "no aporta documentación", más el periodo y el número de días que no se computa a los efectos del plazo máximo establecido en el art. 150 LGT , toda vez que se considera que la motivación sobre las dilaciones se deduce con claridad de la lectura de las diligencias.

Quinto.

Los hechos enjuiciados son, pues, muy similares en la sentencia impugnada y en las de contraste. Se trata, en suma, de dilaciones atribuidas por la Inspección a los obligados tributarios a los efectos de poder ampliar el plazo previsto en el art. 150 LGT sin que las actuaciones de comprobación e investigación realizadas pierdan el efecto interruptivo de la prescripción, retrasos que los recurrentes estimaron no suficientemente motivados en las actas y en los acuerdos de liquidación, en los que se empleaban como única explicación expresiones como "no aporta documentación", así como el periodo que abarca la dilación y el número de días que supone.

Y mientras que las sentencias de contraste entienden que existe una evidente falta de motivación de las dilaciones en el acta y en el acto administrativo de liquidación, la resolución judicial impugnada considera que esa lacónica frase -"no aporta documentación"- es suficiente, porque puede integrarse o dotarse de contenido con la mera lectura de las diligencias extendidas por la Inspección, que constan en el expediente administrativo y que, por tanto, el sujeto inspeccionado conoce o debería conocer. El recurrente -afirma la sentencia- sostiene que «el acto liquidatorio se limita a imputar 189 días sin aclarar qué documentación no fue aportada, qué trascendencia tenía para la resolución del procedimiento y en qué medida su falta de aportación paralizaba el curso de las actuaciones». «En cuanto al motivo concreto de impugnación -concluye-, estimamos no era preciso mayor aclaración porque constaba en todas y cada una de las diligencias desde la número 7 hasta la número 22».

Existen, pues, las identidades en hechos, fundamentos y pretensiones que reclama la Ley Jurisdiccional, y los recurrentes las ponen de manifiesto en el escrito de interposición de manera precisa y circunstanciada, por más que el abogado del Estado afirme lo contrario en una frase aislada y apodíctica (pág. 6, in fine, del escrito de oposición), de cuya redacción se desprende la escasa convicción de su autor.

Pues bien, una vez comprobado que concurren los requisitos del art. 96.1 LJCA , debemos decidir qué doctrina es la correcta. En particular, es preciso que dilucidemos si, como mantienen las resoluciones judiciales de contraste, las dilaciones imputadas a los sujetos inspeccionados deben ser motivadas en todo caso en el acuerdo de liquidación con algo más que una frase concisa y estereotipada que aluda a la causa última de la dilación o si, por el contrario, como defiende la sentencia impugnada, basta con que el acuerdo de liquidación especifique de forma genérica y sucinta dicha causa en los casos en los que de las diligencias pueda desprenderse la información precisa para que los interesados puedan conocer el contenido y el motivo de la decisión administrativa, y, en su caso, recurrirla de forma fundada.

Y adelantamos ya que la doctrina correcta es la que reflejan las sentencias de contraste, por las razones que exponemos a continuación.

Sexto.

Con el objeto de explicar los fundamentos de nuestra decisión, conviene comenzar recordando de modo sucinto algunas afirmaciones que este Tribunal ha venido haciendo acerca del plazo máximo de las actuaciones inspectoras y, sobre todo, de las dilaciones imputables a los obligados tributarios.

A) Así, en primer lugar, hemos dicho, vigente la normativa aplicable al caso de autos, que «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» [sentencia de 24 de enero de 2011 (rec. cas. núm. 485/2007), FD Tercero, A); recogen esta doctrina, entre otras, las sentencias de 19 de abril de 2012 (rec. cas. núm. 541/2011), FD Quinto ; de 21 de septiembre de 2012 (rec. cas. núm. 3077/2009), FD Segundo ; y de 21 de febrero de 2013 (rec. cas. núm. 1860/2010), FD Segundo].

B) Y hemos declarado, en segundo lugar, que «[c]on este espíritu debe abordarse la interpretación de la noción "dilaciones imputables al contribuyente"». A este respecto, hemos dicho que «la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado». Pero también que «[a]l alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico», de manera que «[n]o basta su mero discurrir, 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 este sentido, entre otras, sentencias de 24 de enero de 2011 , cit., FD Tercero, A); de 19 de abril de 2012, cit., FD Quinto ; de 21 de septiembre de 2012, cit., FD Segundo ; de 19 de octubre de 2012 (rec. cas. núm. 4421/2009), FD Sexto ; de 21 de febrero de 2013, cit., FD Segundo ; de 25 de septiembre de 2015 (rec. cas. 3973/2013), FD Tercero ; y de 20 de abril de 2016 (rec. cas. núm. 859/2016), FD Tercero].

C) Por último, en conexión con lo anterior, hemos subrayado que «no cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso, en el suministro de la documentación, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora. Por 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» [entre otras, sentencias de 28 de enero de 2011 (rec. cas. núm. 5006/2005), FD Sexto ; de 21 de septiembre de 2012, cit., FD Segundo ; de 19 de octubre de 2012, cit., FD Sexto ; de 21 de febrero de 2013 , cit., FD Segundo; sobre la necesidad de que la Administración justifique que los incumplimientos le impidieron continuar la labor inspectora, véase también la sentencia de 19 de abril de 2012 , FD Quinto].

En este sentido, hemos afirmado que la circunstancia de «que el acta recoja que se ha efectuado una solicitud de información al inspeccionado y que este no lo cumplimentara íntegramente hasta una determinada fecha, en sí mismo y sin más datos o circunstancias a valorar, en modo alguno resulta determinante para imputar la dilación al contribuyente» (sentencia de 21 de febrero de 2013 , cit., FD Segundo); y que «no resulta determinante para imputar una dilación al contribuyente que el acta o el acuerdo de liquidación recojan que se efectuó una solicitud de información al inspeccionado y que éste no lo cumplimentó íntegramente hasta una determinada fecha, ya que sólo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando esta situación impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora, lo que deberá ser motivado» (sentencia de 25 de septiembre de 2015 , cit., FD Tercero).

En definitiva, hemos subrayado la voluntad inequívoca de la Ley de que las actuaciones inspectoras se lleven a cabo en un plazo determinado; hemos precisado que, aunque para computar dicho plazo, obviamente, hay que tener en consideración las demoras en el procedimiento causadas por el sujeto inspeccionado, solo pueden considerarse como dilaciones imputables al obligado tributario aquellas que impidan a los órganos de la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea; y, como corolario de lo anterior, hemos hecho hincapié en que el mero incumplimiento, total o parcial, de la solicitud por la Inspección de información en general, o de aportación de documentos en particular, no puede incidir en el plazo máximo para concluir el procedimiento inspector, salvo que la Administración razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento, para lo cual -añadimos- parece necesario explicar la trascendencia para las actuaciones de los datos o documentos reclamados y, por ende, identificarlos.

Séptimo.

De todo lo anterior derivan de forma natural, por lo que a este proceso interesa, las conclusiones que exponemos a continuación.

En primer lugar, y la más evidente, que, dado que resulta indudable que la Ley quiere que el procedimiento inspector esté sujeto a un plazo máximo de duración, la Administración tributaria tiene el deber, en cualquier caso, de motivar las dilaciones imputadas a los obligados tributarios, a los efectos de poder descontar esas demoras en el cómputo del plazo previsto en la norma para concluir las actuaciones inspectoras.

En segundo lugar, de la doctrina expuesta se desprende, asimismo, que esa motivación debe hacerse, en principio, tanto en el acta como en el acuerdo de liquidación. Así es, parece obvio que el órgano actuante debe hacer un primer relato, no solo de las dilaciones imputadas a la persona o entidad (o de las interrupciones que hayan acaecido), sino también de la trascendencia que las mismas han tenido en el desarrollo del procedimiento, en el acta inspectora, que recoge una propuesta que el órgano competente para liquidar puede o no acoger. Ello, naturalmente, sin perjuicio de que, tratándose de actas de disconformidad, en el informe ampliatorio o complementario se desarrollen de forma concreta los motivos de la regularización y las incidencias del procedimiento, y de que el Inspector-Jefe pueda, en su caso, subsanar los eventuales déficits de motivación.

No debe olvidarse, de un lado, que el Actuario es el responsable de la instrucción del procedimiento, y, por ende, quien mejor conoce porqué se han ocasionado las dilaciones que han impedido continuar sus actuaciones, no la Oficina Técnica, que es la que dicta el acuerdo de liquidación que después firma el Inspector-Jefe, quien, en este punto, suele limitarse a reproducir lo que el Actuario haya reflejado en el acta o en el informe. Y, de otro lado, que tras la firma del acta de disconformidad se abre un plazo de 15 días para que el obligado tributario pueda formular las alegaciones que estime pertinentes dirigidas al Inspector-Jefe, siendo éste el primer momento del que dispone la persona o entidad inspeccionada para oponerse a las dilaciones que en su caso se le hayan imputado.

Pero resulta evidente que las dilaciones atribuidas al obligado tributario deben motivarse, asimismo, en el acuerdo de liquidación, porque, como es de sobra conocido, en virtud del art. 54.1 de la Ley 30/1992 , en general, y del art. 103.3 de la LGT , en particular, el acto administrativo de liquidación debe ser motivado. Y, como dice la sentencia de la Audiencia Nacional ofrecida de contraste, «[e]ste deber jurídico, en lo que se refiere a la liquidación, debe entenderse rectamente que no sólo comprende, en el contexto de una Administración que debe someterse a la Ley y al Derecho (art. 103 CE), la motivación de los elementos sustantivos esenciales del tributo liquidado, sino que ha de extenderse a la justificación del propio ejercicio de la potestad, antecedente y presupuesto de esa determinación de la deuda, cuando concurran en el asunto circunstancias que puedan hacer dudar del tempestivo y adecuado ejercicio de la competencia, como sucede en los casos en que la resolución se dicta una vez ya transcurridos los doce meses que, como límite máximo, impone la ley». Teniendo siempre presente que «la motivación no es una mera cortesía del acto, sino una exigencia que permite al propio órgano administrativo garantizar el acierto de su decisión, de la que debe dar cuenta, y a los Tribunales de justicia verificar si esa decisión se acomoda al ordenamiento jurídico o si, por el contrario, incurre en cualquier infracción de éste y, eventualmente, en arbitrariedad» (FD Cuarto).

Por consiguiente, es palmario que las dilaciones deben motivarse adecuadamente en el acta y en el acuerdo de liquidación, por las razones expuestas y porque -es preciso subrayarlo-, por su propia naturaleza, las diligencias no son en absoluto el instrumento idóneo para este cometido.

En efecto, sin necesidad de descender ahora a todos y cada uno de los aspectos de la dilación que deben ser motivados, hemos dicho que para que pueda ser atribuida al sujeto inspeccionado, es preciso que la Inspección tributaria explique en qué medida la falta o simple retraso en la aportación de información o de documentación ha entorpecido, obstaculizado o dilatado la marcha del procedimiento. Y este dato, difícilmente puede figurar en una diligencia de constancia de hechos, que podrán contener, sí, los requerimientos que en un momento concreto se efectúan a los obligados tributarios y los resultados de dichos requerimientos o de las actuaciones de obtención de información (art. 98.2 RD 1065/2007), pero en ningún caso un relato cabal y una valoración global de la trascendencia de dicha información y, sobre todo, con la necesaria perspectiva, de la influencia de los incumplimientos o demoras en el trabajo de los actuarios.

De lo anterior se deduce directamente, en tercer lugar, que no basta con que el acta o el acuerdo de liquidación empleen fórmulas estereotipadas (desafortunadamente, esta Sala ha podido comprobar con frecuencia su uso) como la de que la persona o entidad inspeccionada "no aporta documentación", y aludan al periodo temporal en que se habría producido dicha circunstancia, porque esa expresión no explica a qué documentos se

refiere ni si el incumplimiento ha sido total o parcial, temporal o definitivo, y, desde luego, ni por remisión a las específicas diligencias en las que aparecen las peticiones de esos documentos y la inobservancia o demora del contribuyente, aclara porqué la conducta de éste ha dilatado u obstaculizado el devenir del procedimiento inspector hasta el punto de que ha impedido cumplir con el plazo máximo para su conclusión previsto en la Ley.

Por último, importa advertir que, habiendo de concluir la Inspección sus actuaciones en el plazo máximo previsto en el art. 150.1 LGT , y debiendo, por ende, el órgano competente para liquidar, y previamente el Actuario, motivar cuidadosamente las dilaciones imputadas a los contribuyentes objeto de inspección, explicando porqué se excedió del término que se le ha otorgado, no pueden ni los Tribunales Económico-Administrativos ni los Tribunales de justicia en el ejercicio de control del acto, subsanar los defectos de motivación en el citado aspecto del acta o del acuerdo de liquidación. En nuestro caso, la propia resolución del TEAR de Canarias aclara que en ella «no se recogen las la relación de diligencias para suplir el contenido del acuerdo de liquidación sino para evidenciar, precisamente, que bastaba la lectura de las mismas para rebatir las alegaciones de los contribuyentes» (FD Segundo).

Octavo.

Todo lo que hemos dicho hasta ahora lleva a estimar el recurso contencioso-administrativo, únicamente en lo que afecta a la cuestión debatida.

En efecto, tanto el acta como el acuerdo de liquidación se limitan a imputar al obligado tributario inspeccionado una dilación de 189 días con la única explicación de "No aporta documentación", sin especificar, como sería preciso, a qué concretos documentos se refiere y qué trascendencia tenían para las actuaciones inspectoras.

Además, tal y como sucedía en el supuesto examinado por la sentencia de la Audiencia Nacional ofrecida de contraste, el acta y el acuerdo de liquidación establecen como inicio de la dilación el día 21 de septiembre de 2010 y como finalización de la misma el día 29 de marzo de 2011, lo que falsea las circunstancias concurrentes, porque se crea la apariencia de que se ha producido una única y continua dilación que se habría prolongado entre las mencionadas fechas, siendo así que, como es apreciable de la lectura del expediente (y de la resolución del TEAR), han existido varias actuaciones entre ambas fechas, de modo que las supuestas dilaciones no derivarían de un único incumplimiento del deber de aportación de una sola documentación, sino que se refieren a continuas peticiones de diversos documentos.

Frente a lo que mantiene la sentencia impugnada y la resolución del TEAR que confirma, la notoria falta de motivación de las dilaciones no se resuelve con la referencia que el acta y el acuerdo de liquidación hacen a las diligencias extendidas por la Inspección durante sus actuaciones, por más que se pueda presumir que el obligado tributario debía conocer su contenido, pues es preciso facilitar un ejemplar de las diligencias a la persona con la que se entiendan las actuaciones (art. 99.2, párrafo segundo, RD 1065/2007), y, en todo caso, se encuentran en el expediente, al que los recurrentes tuvieron acceso.

Así es, con independencia de que hemos insistido en que es el acuerdo de liquidación, y previamente el acta, el que, en principio, debe contener una esmerada aclaración de porqué se imputan determinadas dilaciones a quien es objeto de inspección, conviene recordar de nuevo que nuestra sentencia de 12 de febrero de 2015 examinó un supuesto en el que el acta y el acuerdo de liquidación transcribían unas diligencias concretas en las que constaban el número de días de dilaciones atribuidas por causas como el "retraso en la aportación de documentos". Y que esta Sala y Sección declaró con claridad que «[d]ados los términos en que se exponen las dilaciones, asiste la razón a la sentencia en cuanto a la falta de motivación de las mismas tanto en las actas formalizadas como en el acuerdo de liquidación y que por ello "se dificulta, hasta anularla, la potestad jurisdiccional de controlar la actividad de la Administración"» (FD Quinto).

Pues bien, si entonces alcanzamos esa conclusión, con más razón debemos hacerlo en este caso, en el que el acta y el acuerdo de liquidación, a los efectos de motivar las dilaciones, ni transcriben el contenido de ninguna diligencia, ni se refieren al menos a las específicas diligencias de las que se desprenderían las demoras ocasionadas por el obligado tributario en el procedimiento, sino que se limitan a citar, con su número y fecha, todas y cada una de las diligencias extendidas por la Inspección durante el curso de las actuaciones de comprobación e investigación.

En todo caso, es obvio que, frente a lo que mantiene la sentencia impugnada, la motivación de las dilaciones atribuidas al sujeto inspeccionado no puede integrarse con las diligencias, porque aunque pudiera

deducirse de éstas que el recurrente no aportó cierta documentación, lo que en ningún caso cabe inferir de ellas es (i) la trascendencia para las actuaciones de los documentos reclamados (el TEAR afirma que «a la vista de la actividad económica realmente realizada por el contribuyente y descubierta por la Inspección parece evidente la necesidad de las solicitudes de documentos e información llevadas a cabo por la Inspección», pero ni esta afirmación aclara gran cosa, ni, como hemos dicho, el TEAR puede subsanar las deficiencias de motivación del acuerdo de liquidación), ni (ii), sobre todo, como venimos exigiendo sin fisuras para la atribución de dilaciones al contribuyente, la influencia del incumplimiento de éste en la tramitación del procedimiento.

En relación con este último punto, acierta el abogado del Estado cuando afirma que no «es cierto que para que una dilación pueda ser computada a los efectos de extender la duración del procedimiento inspector deba obedecer a una actuación obstruccionista del obligado tributario»; pero, sin embargo, yerra cuando defiende que «basta con que, habiendo sido requerido para aportar determinada documentación que tenga relevancia para la investigación tributaria, no la haya aportado» (pág. 9 de su escrito). Y es que, si bien es cierto que, a los efectos del cómputo del plazo máximo para concluir las actuaciones inspectoras, no resulta determinante que el comportamiento del sujeto inspeccionado no pueda calificarse de obstruccionista, si lo es que haya obstruido o, al menos, obstaculizado el curso del procedimiento.

En fin, al mismo resultado hemos llegado en la reciente sentencia de 4 de abril de 2017 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 2659/2016), en la que, en un supuesto muy similar al aquí enjuiciado, declaramos lo siguiente:

«La sentencia recurrida infringe el artículo 31 bis.2 del Real Decreto 939/1986 , (...).- La infracción de dicho artículo (...) por la sentencia impugnada se ha producido porque, conforme reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo (por todas, sentencia de 28 de enero de 2011, recurso 5006/2005 , y 24 de enero de 2011, recurso 485/2007), sólo es posible imputar una dilación por retraso en la aportación de documentación si la Inspección razona en el acuerdo de liquidación, respecto de cada periodo de dilación, (i) la concreta documentación que faltaba por aportar, y (ii) los motivos por los que los que la existencia de documentación pendiente de aportar incidió en el normal desarrollo de la actuación inspectora. La exigencia de motivación de las dilaciones deriva no sólo del art. 31 bis.2 del Real Decreto 939/1986 , y de jurisprudencia del Tribunal Supremo. También de la exigencia de motivación de los actos de gravamen que impone el art. 54 de la Ley 30/1992 y del principio de buena fe, que, como señala la sentencia de contraste, "impide la exclusión sobre los plazos máximos de resolución de los periodos que decide por sí la Administración -como si se tratara de una facultad discrecional y no estrictamente reglada- que se deben a dilaciones del comprobado surgidas [sin] dar a éste la oportunidad de conocer si son tales dilaciones ni sus efectos"» (FD Segundo).

Noveno.

Consecuencia directa de lo anterior es que todo el periodo que comprende la regularización, por haberse superado ampliamente el plazo máximo de doce meses previsto en el art. 150.1 LGT , queda privado, por causa sobrevenida, del efecto interruptivo previsto legalmente, lo que permite concluir, al haber transcurrido el plazo de cuatro años previsto en el art. 66.a) LGT , que en la fecha en que se notificó el acuerdo de liquidación que pone fin al procedimiento de inspección (el 1 de diciembre de 2011), ya había prescrito la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria correspondiente a los ejercicios 2005 y 2006 mediante liquidación.

La nulidad de la liquidación impugnada trae consigo ipso iure la de las sanciones correspondientes a las infracciones de los ejercicios 2005 y 2006, pues decae por completo el presupuesto de hecho que la justifica conceptualmente, esto es, la omisión de un deber de ingreso de la deuda tributaria, puesto que inexistente ésta, mal puede incumplirse obligación alguna respecto de ella ni castigarse su incumplimiento [véase la misma solución en nuestras sentencias de 15 de enero de 2013 (rec. cas. núm. 2779/2010), FD Segundo, in fine ; y de 28 de febrero de 2017 (rec. cas. núm. 852/2016), FD Cuarto, in fine].

Décimo.

En atención a lo razonado en los anteriores fundamentos, procede estimar el recurso para la unificación de doctrina interpuesto y, por tanto, estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo promovido por los recurrentes, lo que comporta la declaración de nulidad de la resolución del TEAR de Canarias impugnada,

exclusivamente, además de en los aspectos a que se refiere la sentencia recurrida, en lo que afecta a las liquidaciones tributarias del IRPF de los ejercicios 2005 y 2006, así como a las sanciones correspondientes a dichos ejercicios, todo ello sin imposición de costas en la instancia, debiendo satisfacer cada parte las causadas en este recurso.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1. Estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 3175/2016, promovido por don Ángel Jesús y doña Marina contra la sentencia de fecha 18 de mayo de 2016, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias , recaída en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 476/2014, sentencia que se casa y anula en los términos recogidos en la presente resolución.
2. Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de 30 de septiembre de 2014, con la consiguiente anulación de dicha resolución, en lo que se refiere a las liquidaciones tributarias del IRPF de 2005 y 2006, así como a las sanciones correspondientes a dichos ejercicios, manteniéndose los restantes pronunciamientos de la sentencia.
3. No hacer imposición de costas en la instancia, debiendo satisfacer cada parte las causadas en el recurso de casación.

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

Así se acuerda y firma.

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

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Angel Aguallo Aviles, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.