

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ069158

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1959/2017, de 13 de diciembre de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2848/2016

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Terminación del procedimiento. El hecho de que se dictase un primer acuerdo de liquidación sin tener en cuenta las alegaciones del contribuyente no convierte al segundo -que corrige esa omisión- en inexistente o ajeno al procedimiento inspector. Cualquiera que sea la calificación jurídica que otorguemos a la resolución, es lo cierto que ésta es la finalizadora del procedimiento de inspección, la que lo resuelve, la que abre al interesado la vía impugnatoria correspondiente y la que, en fin, determina el *dies ad quem* del cómputo del plazo de duración de las actuaciones de comprobación. Y es que el ordenamiento jurídico tributario otorga al sometido a inspección no solo el derecho a efectuar alegaciones al acta de disconformidad, sino el derecho a que esas alegaciones sean tenidas en cuenta -sea para acogerlas, sea para rechazarlas- en la liquidación tributaria correspondiente.

Podría haber sido que la Administración hubiera dado la llamada por respuesta y conseguido que el acuerdo final sea el primero -dictado en plazo-, pero ello no debe llevarnos a la creencia de que la actuación contraria -dictar un segundo acuerdo a tenor de los alegaciones- sea especialmente meritoria o encomiable: es, simplemente, la única que se atempera debidamente al deber de la Administración de servir con objetividad y buena fe a los intereses generales y ajustarse a la ley y al derecho en su toma de decisiones. En otras palabras, si la Administración -conociéndolas- omite toda referencia a las alegaciones del contribuyente y lo hace, además, para evitar el transcurso de un plazo del procedimiento estaría quebrantando la buena fe que debe presidir las relaciones con los administrados, especialmente en aquellos supuestos en los que puede producirse efectos gravosos para éstos.

[Vid., en el mismo sentido, SAN, de 12 de julio de 2016, recurso nº 335/2014 (NFJ063605), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 10 y 157.

PONENTE:

Don Jesús Cudero Blas.

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.959/2017

Fecha de sentencia: 13/12/2017

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION

Número del procedimiento: 2848/2016

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 14/11/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

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

Transcrito por: Emgg

Nota:

RECURSO CASACION núm.: 2848/2016

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1959/2017

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 13 de diciembre de 2017.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2848/2016 interpuesto por el ABOGADO DEL ESTADO, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) de fecha 12 de julio de 2016 , dictada en el procedimiento ordinario núm. 335/2014, sobre liquidación por impuesto sobre sociedades del ejercicio 2003; han sido partes recurridas DOÑA Begoña , DOÑA Tarsila y DON Valentín , representados por el Procurador de los Tribunales don Francisco Velasco Muñoz-Cuéllar.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictó sentencia el 12 de julio de 2016 , en el procedimiento ordinario núm. 335/2014, cuyo fallo era del siguiente tenor literal:

" Que estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por doña Begoña , doña Tarsila y don Valentín (como sucesores de Viviendas del Ter S.L), y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Francisco Velasco Muñoz Cuéllar, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de abril de 2014, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos y, con ella, la liquidación de la que trae causa, con imposición de costas a la demandada".

Segundo.

Notificada la anterior sentencia, el Abogado del Estado, parte demandada en la instancia, preparó recurso de casación contra la misma y, tenido por preparado por la Sala a quo y tras el emplazamiento de las partes, compareció en tiempo y forma ante este Tribunal Supremo, formulando escrito de interposición del recurso de casación, en el cual, tras aducir los motivos oportunos, solicitó a la Sala que acuerde casar la sentencia recurrida dictando nuevo fallo en el que se desestime la demanda formalizada en la instancia .

Tercero.

Admitido a trámite el recurso de casación, se acordó la remisión de las actuaciones a esta Sección Segunda para su sustanciación, conforme a las reglas de reparto de asuntos, disponiéndose por diligencia de ordenación entregar copia del escrito de interposición del recurso a la parte recurrida a fin de que en el plazo de treinta días pudiera oponerse al recurso, trámite que llevó a cabo la representación procesal de doña Begoña , doña Tarsila y don Valentín , interesando se dicte sentencia por la que se desestime el recurso y se declare la sentencia recurrida es ajustada a derecho.

Cuarto.

Por providencia de esta Sección se designó ponente al Excmo. Sr. Magistrado don Jesus Cudero Blas y se señaló para la votación y fallo del presente recurso la audiencia del 14 de noviembre de 2017, actos que continuaron

en sucesivas sesiones de este Tribunal hasta que en la sesión de 28 de noviembre de 2017 efectivamente se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Según consta en autos, con fecha 1 de abril de 2008 se iniciaron actuaciones de comprobación en relación con el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2003 de la entidad VIVIENDAS DEL TER, S.L. y, específicamente, respecto de la procedencia de aplicar en dicho ejercicio los beneficios previstos en el Capítulo VIII del Título VII de la ley del impuesto como consecuencia de una operación de escisión parcial de la citada entidad.

Según detalla la sentencia ahora recurrida, las vicisitudes fundamentales del procedimiento inspector - respecto de cuya concurrencia no se suscita controversia entre las partes- fueron las siguientes:

1. El 2 de febrero de 2010 se dicta acuerdo de liquidación, que fue notificado a la hoy recurrente el 8 de abril de 2010.

2. Con fecha 20 de enero de 2010 el contribuyente había presentado en la oficina de correos alegaciones al acta de disconformidad incoada con fecha 21 de diciembre de 2009, objeto de autos, al amparo del artículo 157.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

3. Estas alegaciones se presentaron dentro del plazo legalmente establecido, pero fueron recibidas en el órgano competente el 5 de febrero de 2010, cuando ya se había dictado el acuerdo de liquidación.

4. A la vista de esta circunstancia, y dando contestación a las alegaciones efectuadas, la Administración Tributaria dicta nuevo acta de liquidación el 25 de marzo de 2010, que es notificado al obligado tributario el 20 de abril de 2010.

5. En el mencionado acuerdo de liquidación se computan como dilaciones no imputables a la Administración 324 días (en parte imputables al interesado; en parte con el carácter de interrupciones justificadas).

6. Interpuesta reclamación económico-administrativa frente al acuerdo de liquidación, el TEAC la desestima considerando, por lo que ahora interesa, que no había prescrito la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria en cuanto que la actuación inspectora fue conforme a derecho y diligente "siendo plenamente válido y eficaz el acuerdo de liquidación" dictado con fecha 2 de febrero de 2010.

Segundo.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Sala competente de la Audiencia Nacional, la sentencia recaída entiende que había prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria por las siguientes razones (expresadas en su fundamento de derecho segundo):

1. Ha de partirse de la "unicidad del procedimiento inspector" en los términos que resultan de la sentencia de 23 de junio de 2016 del Tribunal Supremo, principio que impide considerar que las actuaciones inspectoras finalizan "antes de que se haya producido la notificación de la liquidación final que termina con dichas actuaciones tal como se determina en el artículo 189 del Real Decreto 1065/2007".

2. No puede entenderse, en el caso, que las actuaciones inspectoras han finalizado con la notificación de la liquidación de 2 de febrero de 2010, porque ello implicaría "desagregar de las mismas el trámite de alegaciones y la nueva liquidación que tras el mismo se dictó el 25 de marzo de 2010".

3. En definitiva, "la liquidación que pone término al procedimiento inspector es esta última, que no puede ser considerada un apéndice de dicho procedimiento, pues se dicta en el seno del mismo y a la vista de las alegaciones al acta presentadas en plazo, como en la propia resolución impugnada se reconoce".

4. Iniciadas las actuaciones inspectoras el 1 de abril de 2008, los doce meses de que disponía la Inspección para concluir el procedimiento habrían transcurrido el 30 de marzo de 2009, y, sumando a esta fecha los 324 días de dilaciones imputables a la actora e interrupciones justificadas, el plazo máximo para notificar la liquidación sería el 18 de febrero de 2010.

5. El plazo máximo, pues, resulta incumplido, sin que pueda admitirse la tesis de la Administración según la cual habría existido un primer intento de notificación en forma legal, pues tal intento -señalan los jueces a quo- lo

era de la liquidación de 2 de febrero de 2010, y la liquidación que puso fin al procedimiento inspector fue la de 25 de marzo de 2010, dictada a la vista de las alegaciones y que contiene el acto definitivo tributario, que es, en palabras del artículo 100 de la Ley 58/2003, antes transcrito, el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar, y lo hace de manera definitiva, pues en ella se da respuesta a las alegaciones al Acta realizadas por la interesada".

6. Excedido el plazo, las actuaciones inspectoras no han interrumpido la prescripción, de manera que, teniendo en cuenta que el ejercicio que nos ocupa es el 2003, "es evidente que, al 20 de abril de 2010, fecha de la notificación de la liquidación, el derecho de la Administración a liquidar había prescrito (artículos 66 y siguientes de la Ley 58/2003)".

Tercero.

En el primer motivo de casación se dice que la sentencia incurre en incongruencia omisiva y falta de motivación por cuanto (i) no habría tomado en consideración que el "segundo acuerdo" es calificado por la Administración como un acuerdo de rectificación de errores, circunstancia a la que ni siquiera se refieren los jueces a quo para desvirtuarla y (ii) contiene un argumento insuficiente y tautológico que no expresa las razones por las que se considera que el "segundo acuerdo" se dictó en el seno del procedimiento inspector.

Este Tribunal tiene declarado con reiteración (v., por todas, sentencias de esta Sala de 4 de abril de 2014, recurso de casación núm. 3926/2011, 13 de octubre de 2015, recurso de casación núm. 146/2014, y 9 de junio de 2016 recurso de casación núm. 3406/2014) que se incurre en incongruencia omisiva "cuando la sentencia omite resolver sobre alguna de las pretensiones y cuestiones planteadas en la demanda, lo que puede determinar indefensión con infracción del artículo 24 de la Constitución".

Y constituye también jurisprudencia consolidada la que señala que para apreciar la existencia de esta lesión constitucional es necesario distinguir entre las "meras alegaciones aportadas por las partes en defensa de sus pretensiones y las pretensiones propiamente dichas o en sí mismas consideradas", de forma que, aunque respecto de las primeras puede no ser necesaria una respuesta explícita y pormenorizada a todas ellas, respecto de las pretensiones stricto sensu, "la exigencia de respuesta congruente se muestra con todo rigor, si bien es posible la desestimación tácita cuando la respuesta puede deducirse del conjunto de los razonamientos de la decisión".

En el caso que nos ocupa, no puede en modo alguno afirmarse que la sentencia recurrida en casación adolezca del vicio (incongruencia) que se denuncia.

Tal imputación se hace descansar en una sola circunstancia: la Audiencia Nacional no contiene un argumento explícito que rechace la consideración de la Administración del "segundo acuerdo" de liquidación (de 25 de marzo de 2010) como una mera rectificación de errores del dictado con anterioridad (el 2 de febrero de 2010).

Aun siendo cierta tal circunstancia, la ausencia de un razonamiento expreso que destruya aquella afirmación no hace incongruente a la sentencia. Y ello por las siguientes razones:

La primera, porque la Sala no solo califica con absoluta claridad el acto de 25 de marzo de 2010 como el acuerdo de liquidación que pone fin al procedimiento inspector, sino que justifica de manera suficiente la razón de ser de tal calificación: lo contrario supondría -dice- desagregar de las actuaciones inspectoras el trámite de alegaciones y considerar el último acuerdo como un mero apéndice del procedimiento de comprobación.

La segunda, que el TEAC no defiende que el dies ad quem del procedimiento inspector haya de situarse en el primer acuerdo por el hecho de que el segundo sea una pura corrección de errores. Con independencia de la calificación efectuada por el inspector regional adjunto, lo cierto es que el TEAC solo sustenta su tesis en una resolución anterior del propio órgano de revisión de 2 de febrero de 2012, citada de manera acrítica y sin que se afirme expresamente en la misma que nos hallamos, en supuestos como este, ante una mera corrección de errores.

La tercera, que llama la atención que el Abogado del Estado construya su motivo de casación sobre el silencio de la sentencia respecto de la naturaleza puramente correctora del "segundo acuerdo" cuando en el segundo motivo de casación el mismo representante de la Administración atribuye a este "segundo acuerdo" una "naturaleza revisora" (v. apartado 2.5 de su escrito de interposición).

La cuarta, en fin, porque la alegación efectuada en este motivo (la incongruencia) debería ir acompañada de un razonamiento suficiente sobre la relevancia que la cuestión omitida habría tenido en la decisión final, lo que

no acaba de hacerse con plenitud a la vista de la naturaleza jurídica que, como se ha dicho, se otorga al acuerdo de 25 de marzo de 2010.

Por lo demás, y esencialmente por las mismas razones apuntadas, tampoco puede afirmarse que la sentencia adolezca de falta de motivación, pues ha justificado con absoluta claridad la razón de ser de su decisión estimatoria, al punto de que la parte perjudicada por el fallo puede atacarla íntegramente y sin limitación-como hace, de hecho, en el segundo motivo de casación-

Cuarto.

En este segundo motivo de casación se defiende que la sentencia recurrida ha infringido los artículos 103 de la Constitución y 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en cuanto contemplan los principios de eficacia, eficiencia y buena fe en la actuación administrativa, en relación con los artículos 150 y 104.2 de la Ley General Tributaria.

Una parte del razonamiento del Abogado del Estado en este motivo se asienta en una hipótesis que no ha concurrido: si la Inspección hubiera guardado silencio al detectar las alegaciones del contribuyente, éste se habría visto abocado a deducir el recurso correspondiente contra la (única) liquidación, siendo así que en tal supuesto no se habría producido la superación del plazo de duración del procedimiento inspector. Como la Inspección actuó de buena fe al tener en cuenta tales alegaciones y dictó el acuerdo de 25 de marzo de 2010, un razonamiento como el contenido en la sentencia recurrida vulneraría ese principio esencial.

A pesar del encomiable esfuerzo argumentativo del Abogado del Estado en la defensa de este motivo, varias razones impiden su acogimiento:

1. El ordenamiento jurídico tributario otorga al sometido a inspección no solo el derecho a efectuar alegaciones al acta de disconformidad, sino el derecho a que esas alegaciones sean tenidas en cuenta -sea para acogerlas, sea para rechazarlas- en la liquidación tributaria correspondiente.

2. Esa liquidación constituye el acto resolutorio por el que la Inspección realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria (artículo 101.2 de la Ley General Tributaria).

3. Para que esa resolución sea completa y responda eficazmente al deber de la Administración de ajustarse al ordenamiento es menester que cuente con todos los elementos necesarios para su adopción; y entre esos elementos esenciales está, sin duda, la opinión del interesado en el procedimiento sobre las vicisitudes del mismo y sobre la resolución que, a su juicio, será la que resulte conforme a Derecho.

4. De aceptarse la tesis del recurrente en casación (según la cual solo hay en nuestro caso una liquidación y ésta es la que se dictó sin tener en cuenta las alegaciones en plazo del contribuyente) estaríamos convirtiendo a ese trámite - esencial, como vimos- en algo puramente superfluo, prescindible, inane a los efectos del procedimiento. Y eso no es, a nuestro juicio, lo que ha querido el legislador al afirmar en el artículo 157.5 de la aquí aplicable Ley General Tributaria de 2003 que " recibidas las alegaciones, el órgano competente dictará la liquidación que proceda, que será notificada al interesado ".

5. Es cierto que podría suceder lo que apuntamos más arriba (la Administración da la llamada por respuesta y consigue que el acuerdo final sea el primero, dictado en plazo), pero ello no debe llevarnos a la creencia de que la actuación contraria (dictar un segundo acuerdo a tenor de los alegaciones) sea especialmente meritoria o encomiable: es, simplemente, la única que se atempera debidamente al deber de la Administración de servir con objetividad y buena fe a los intereses generales y ajustarse a la ley y al derecho en su toma de decisiones. En otras palabras, si la Administración -conociéndolas- omite toda referencia a las alegaciones del contribuyente y lo hace, además, para evitar el transcurso de un plazo del procedimiento estaría quebrantando la buena fe que debe presidir las relaciones con los administrados, especialmente en aquellos supuestos en los que puede producirse efectos gravosos para éstos.

A lo anterior debe añadirse que las características del primer acuerdo de liquidación que destaca el Abogado del Estado (su nomen es el de liquidación, se dicta por el órgano competente, tiene el contenido propio de las liquidaciones) concurren también, en su integridad, en el segundo acuerdo, también denominado de liquidación, también dictado por el Inspector Regional Adjunto y en el que, también, se efectúan las operaciones de cuantificación y liquidación correspondientes. La diferencia entre uno y otro deriva, cabalmente, de aquello que no pudo tener en cuenta el primero: las alegaciones del contribuyente, trámite esencial en los términos vistos.

Tampoco, por último, puede afirmarse que el contribuyente haya ido contra sus propios actos por solicitar una tasación pericial contradictoria respecto de un primer acuerdo al haber calificado a éste como "acuerdo de liquidación". Lo cierto es que, como se ha dicho, el mencionado acuerdo fue efectivamente calificado como de liquidación; y, además, lo era, aunque adolecía de un defecto esencial que fue subsanado por el acuerdo que lo sustituyó posteriormente: había prescindido de un trámite de alegaciones efectuado en plazo por el contribuyente.

En definitiva, el hecho de que se dictase un primer acuerdo de liquidación sin tener en cuenta las alegaciones del contribuyente no convierte al segundo (que corrige esa omisión) en inexistente o ajeno al procedimiento inspector. Cualquiera que sea la calificación jurídica que otorguemos a la resolución de 25 de marzo de 2010, es lo cierto que ésta es la finalizadora del procedimiento de inspección, la que lo resuelve, la que abre al interesado la vía impugnatoria correspondiente y la que, en fin, determina el dies ad quem del cómputo del plazo de duración de las actuaciones de comprobación.

Quinto.

Procede, por ello, desestimar el recurso de casación al ser ajustada a Derecho la sentencia recurrida, con imposición a la parte recurrente de las costas procesales con el límite por todos los conceptos-a tenor del artículo 139 la Ley de la Jurisdicción y teniendo en cuenta la complejidad del asunto- de 8.000 euros para la parte recurrida.

FALLO

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

Primero.

No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el ABOGADO DEL ESTADO, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) de fecha 12 de julio de 2016 , dictada en el procedimiento ordinario núm. 335/2014, sobre liquidación por impuesto sobre sociedades del ejercicio 2003.

Segundo.

Imponer a la parte recurrente las costas procesales de esta casación, con el límite expresado en el último fundamento de esta resolución.

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

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Angel Aguallo Aviles

Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez

Francisco Jose Navarro Sanchis Jesus Cudero Blas

PUBLICACIÓN . Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; 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.