

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ071033

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 16 de julio de 2018

Vocalía 2.^a

R.G. 1211/2015

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Cómputo del plazo. *Dies ad quem*. En el caso analizado, se inició el procedimiento inspector mediante Comunicación de inicio notificada con fecha 08/07/2013, por lo que considerando 201 días de dilación confirmados, el plazo máximo de finalización del mismo siguiendo los términos previstos en el art. 150 de la Ley 58/2003 (LGT) se cumpliría el 25/01/2015. Ahora bien, con fecha 16/02/2015 la Inspección emitió un Informe posterior al Acuerdo de liquidación a efectos de atender las alegaciones al acta presentadas en plazo por el obligado tributario, alegaciones cuya entrada en la Dependencia Regional de Inspección tuvo lugar una vez dictado y notificado el Acuerdo de liquidación.

Pues bien, de acuerdo con la SAN, de 12 de julio de 2016, recurso nº 335/2014 (NFJ063605) y con la STS de 13 de diciembre de 2017, recurso nº 2848/2016 (NFJ069158), siendo el Informe emitido por la Inspección atendiendo las alegaciones del interesado el finalizador del procedimiento, el que lo resuelve y el que, en fin, determina el *dies ad quem* del cómputo del plazo de duración de las actuaciones de comprobación, el Tribunal Central confirma el cambio de criterio mantenido hasta ahora -véase Resolución TEAC, de 16 de enero de 2018, RG 3989/2017 (NFJ069226)- y resuelve que estaremos a la fecha de notificación del mismo a efectos de determinar la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente al ejercicio 2009. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 68, 104, 150 y 157.
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 91, 102 y 104.

En la Villa de Madrid, a la fecha indicada, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por la entidad **XW SL.**, con CIF: ..., y en su nombre y representación Doña **Mx...**, con NIF: ... y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra el Acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Canarias, con fecha 22-12-2014, relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009 y su correlativo expediente sancionador.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 22-12-2014 el Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Canarias, dictó Acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009, derivado del acta de disconformidad número **A02-...** incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad **XW SL.**, notificándose dicho Acuerdo al obligado tributario el 29-12-2014 y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 08-07-2013.

La entidad **XW SL** presentó declaración por los periodos impositivos objeto de comprobación con los siguientes importes:

EJERCICIO	BASE IMPONIBLE	LÍQUIDO A INGRESAR
2008	0,00	-9.311,37
2009	-165.787,70	-957,62

Siendo los importes comprobados por la Inspección en el Acuerdo de liquidación que aquí nos ocupa los siguientes:

Ejercicio	BI	Líquido a ingresar	Autoliquid.	Cuota del acta	Intereses art. 27 Ley 19/1994	Intereses demora	Deuda tributaria
2008	0,00	-9.311,37	0,00	- 9.311,37	0,00	-2.035,75	-11.347,12
2009	4.415.992,98	1.317.830,15	-957,62	1.318.787,77	313.121,77	290.656,65	1.922.566,19

En cuanto a la actividad efectiva desarrollada por la entidad **XW SL.**, la misma se encontraba clasificada en los siguientes epígrafes del IAE:

- 651.2: "COMERCIO AL POR MENOR DE PRENDAS DE VESTIR Y TOCADOS".
- 673.2: "OTROS CAFES Y BARES".
- 833.2: "PROMOCIÓN INMOBILIARIA DE EDIFICACIONES".
- 852: "ALQUILER DE MAQUINARIA Y EQUIPOS PARA LA CONSTRUCCIÓN".
- 855.2: "ALQUILER DE EMBARCACIONES".
- 967.1: "INSTALACIONES DEPORTIVAS".

Segundo.-

Apreciada respecto del ejercicio 2009 la posible comisión de infracciones tributarias de los artículos 191 y 195.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre (LGT), se acordó iniciar procedimiento sancionador, notificándose al obligado tributario Acuerdo de imposición de sanción, de fecha 20-02-2015, el 23-02-2015, imponiéndose respecto del artículo 191 de la LGT sanción por infracción leve al 50%, respecto del artículo 195.1 párrafo primero de la LGT sanción por infracción grave al 15% y respecto del artículo 195.1 párrafo segundo de la LGT sanción por infracción grave al 15%.

Tercero.-

Los hechos que motivaron las regularizaciones practicadas por la Inspección fueron, descritos de manera sucinta, los que a continuación se indican:

- En la declaración por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2009 consignó el obligado tributario una materialización de la RIC por importe de 5.244.346,14 €, considerando la Inspección que de la RIC dotada con cargo a los beneficios obtenidos en el año 2005 por un importe total de 8.500.000,00 €, 5.002.708,65 € no fueron invertidos dentro del plazo legalmente establecido en alguna de las inversiones previstas en el apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994.

Cuarto.-

Disconforme el interesado con el Acuerdo de liquidación, notificado el 29-12-2014, interpuso con fecha 22-01-2015, ante este TEAC, la reclamación económico administrativa nº 1211/15 que nos ocupa, solicitando la anulación del mismo y formulando las siguientes alegaciones:

Primera.- Prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente al ejercicio 2009.

Segunda.- Omisión del trámite de alegaciones posteriores a la incoación del acta.

Tercera.- Materialización en plazo de la RIC dotada en el ejercicio 2005.

Quinto.-

Disconforme el interesado con el Acuerdo sancionador, notificado el 23-02-2015, interpuso con fecha 16-03-2015, ante este TEAC, la reclamación económico administrativa nº 2812/15 que nos ocupa, solicitando la anulación del mismo y formulando las siguientes alegaciones:

Primera.- Nulidad del Acuerdo sancionador al estar prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente al ejercicio 2009.

Segunda.- Falta de tipicidad de la conducta imputada al obligado tributario, ausencia de culpabilidad y actuación según una interpretación razonable de la norma.

Sexto.-

Ambas reclamaciones nº 1211/15 y 2812/15 fueron acumuladas mediante Acuerdo de fecha 11-02-2016.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.-

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil, que son presupuesto para la admisión a trámite de las presentes reclamaciones económico-administrativas por las que el interesado solicita la nulidad de sendos Acuerdos de liquidación y sanción dictados por la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Canarias, siendo las cuestiones sobre las que debemos pronunciarnos las recogidas en los apartados Cuarto y Quinto del expositivo de los antecedentes de hecho.

Segundo.-

Alega en primer lugar el interesado la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente al ejercicio 2009.

Dispone el artículo 66 de la LGT, regulador de los plazos de prescripción, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

“Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.”

Señalando el artículo 68.1 de la LGT, regulador de la interrupción de los plazos de prescripción, que:

“1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto

de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) *Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.*

Dispone el artículo 150 de la LGT en el que se regula el plazo de las actuaciones inspectoras:

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

El artículo 104.2 de la LGT, por el que se regulan los plazos de resolución y los efectos de la falta de resolución expresa, determina que:

“(…) 2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

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

Por su parte, el artículo 102 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAPGIT), en el que se regula el cómputo de los plazos máximos de resolución, determina:

“2. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento.

(…) 4. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración deberán documentarse adecuadamente para su constancia en el expediente.

5. A efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración se contarán por días naturales.

6. El obligado tributario tendrá derecho, conforme a lo dispuesto en el artículo 93 de este reglamento, a conocer el estado del cómputo del plazo de duración y la existencia de las circunstancias previstas en los artículos 103 y 104 de este reglamento con indicación de las fechas de inicio y fin de cada interrupción o dilación, siempre que lo solicite expresamente.

7. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse.”

Artículo 104 del RGAPGIT por el que se regulan las dilaciones por causa no imputable a la Administración:

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

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

b) ...

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

Tercero.-

En el caso que nos ocupa las actuaciones de comprobación e investigación se iniciaron con fecha 08-07-2013, referidas al Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2008 y 2009.

Recoge el Acuerdo de liquidación la existencia de diversos períodos de tiempo en el procedimiento inspector no computables a los efectos de determinar la duración del mismo.

En particular, señala la Inspección la existencia de 201 días de dilaciones conforme al siguiente detalle:

MOTIVO DILACIÓN/INTERRUPCIÓN	Fecha inicio	Fecha fin	Nº días	Nº días netos
Documentación incompleta	17-10-2013	26-12-2013	70	70
Documentación incompleta	20-03-2014	29-04-2014	40	40
Documentación incompleta	20-03-2014	26-04-2014	37	0
Retraso aportación documentación	29-04-2014	31-05-2014	32	32
Documentación incompleta	30-04-2014	04-06-2014	35	4
Documentación incompleta	26-08-2014	08-09-2014	13	13
Documentación incompleta	30-09-2014	28-10-2014	28	28
Solicitud ampliación de plazo	14-11-2014	20-11-2014	6	6
Solicitud ampliación de plazo	12-12-2014	19-12-2014	8	8
TOTAL	03-10-2008	22-10-2008		201

Así las cosas paremos a continuación a analizar cada una de las dilaciones alegadas por el interesado:

1. Documentación incompleta 17-10-2013 a 26-12-2013:

En Diligencia nº 1, de fecha 07-08-2013, se hizo constar:

“Información a aportar:

Ejercicios: Los que comprenden desde el 01/01/2008 hasta el 31/12/2008, en ficheros separados para cada ejercicio fiscal.

Detalle: Deberán aportarse los registros con el mayor detalle que disponga el contribuyente (el mayor desglose a nivel de código del plan contable) con independencia de que en los libros oficiales hayan sido objeto de agregación en el respectivo asiento.

Formato: El fichero o ficheros deberán ser aportados en formato Excel o compatible, no se considera válido un formato gráfico como PDF.

Soporte: Preferiblemente CD o DVD NO REGRABABLES.

Si los libros Diario y los de Cuentas Anuales fueron aportados al Registro Mercantil en soporte informático, deberá entregarse copia de estos ficheros así como los justificantes de las correspondientes huellas comunicadas por dicho organismo.

Únicamente si los ficheros aportados al Registro Mercantil reúnen los requisitos señalados en los puntos anteriores respecto al formato y desglose, no será preciso aportar ningún otro fichero además de éstos.

Justificantes del mantenimiento de las inversiones en que se materializaron las dotaciones a la Reserva para inversiones en Canarias realizadas con cargo a los beneficios de los ejercicios 1999, 2000 y 2001.

Justificantes del mantenimiento de las inversiones que dieron derecho a la deducción por inversiones en Canarias generada y aplicada en el ejercicio 2004.

Cuadro resumen de materialización de la Reserva para inversiones en Canarias.”

Quedando recogido en Diligencia nº 2, de fecha 17-10-2013, lo siguiente:

“SEGUNDO: De la documentación solicitada en la comparecencia anterior con fecha 12/1 0/20 13 se aportaron a través de la sede electrónica de la A.E.A.T. los libros de contabilidad de la entidad correspondientes al ejercicio 2008 (diario, cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil, mayores, balance de sumas y saldos) y un cuadro-resumen de materialización de la Reserva para inversiones en Canarias y de la deducción por activos fijos nuevos.

Queda pues pendiente de aportar:

Justificantes del mantenimiento de las inversiones en que se materializaron las dotaciones a la Reserva para inversiones en Canarias realizadas con cargo a los beneficios del ejercicio 2001.

Justificantes del mantenimiento de las inversiones que dieron derecho a la deducción por inversiones en Canarias generada y aplicada en el ejercicio 2004.

...

“TERCERO: Con el objeto de continuar las actuaciones se fija como fecha de nueva comparecencia el día 13 de diciembre de 2013 a las 12:30 horas en las oficinas de la Inspección.”

En Diligencia nº 3, de 20-03-2014, se dispuso:

“SEGUNDO: De la documentación solicitada en la comparecencia de fecha 07/08/2013...se aportaron a través de la sede electrónica de la A.E.A.T. -fecha de entrada a la Agencia Tributaria 26/12/2013-, los justificantes de la materialización de la Reserva para inversiones en Canarias dotada con cargo a los beneficios del ejercicio 2001, pendientes de aportación desde 17/10/2013.”

En relación a esta dilación manifiesta el interesado que el retraso en la aportación de documentación no influyó en la marcha normal del procedimiento.

Pues bien, en primer lugar, en lo que respecta al retraso por parte del obligado tributario únicamente cabe decir que no cabe ninguna duda sobre su cómputo de acuerdo con la normativa expuesta, constituyendo los retrasos por parte del obligado tributario en el cumplimiento de comparecencias dilaciones no imputables a la Administración.

Por otro lado, en relación al carácter de la documentación solicitada es preciso señalar que la misma resultaba fundamental a efectos de que la Inspección pudiera dictar la oportuna liquidación, disponiendo el ya citado artículo 104 del RGAPGIT, que: *“...La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado.”*

En relación a este aspecto se han pronunciado sentencias tales como la de 24-01-2011 (rec. nº 485/2007), citada por otras posteriores como la de 19-04-2012, (rec. nº 541/2011), y que, por lo que aquí interesa, afirman en cuanto a las dilaciones que:

“Al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero ocurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea.(...)”

Parece evidente, pues, que en el análisis de las dilaciones hay que huir de criterios automáticos, ya que no todo retraso constituye per se una "dilación" imputable al sujeto inspeccionado."

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

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

"...A juicio de la Sala, no cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso, en el suministro de la documentación, ya que 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 validamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento."

Y en el mismo sentido se ha pronunciado la STS de 02-04-2012 (rec. nº 6089/2008) a tenor de la cual:

"(...) Al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero ocurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea."

Pues bien, tal y como hemos señalado, en el caso que nos ocupa es claro que se ha producido dicho impedimento en el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras pues la aportación de la documentación requerida al contribuyente y no aportada en plazo por el mismo era relevante a efectos de que la Inspección pudiera dictar la oportuna liquidación, debiéndose tener en cuenta que nos encontramos ante lo que se podrían denominar retrasos que entorpecen la normalidad del desarrollo de la actuación inspectora en términos de las STS anteriormente transcritas. Debe por tanto confirmarse la dilación por el plazo de 70 días computada por la Inspección.

2. Documentación incompleta 20-03-2014 a 29-04-2014:

"Queda por tanto pendiente de aportar la siguiente documentación solicitada en las referidas comunicaciones :

- Escrito suscrito por el representante legal de la entidad donde se detallen los siguientes extremos: actividades realizadas por la sociedad desde el año 2001 al 2008; personal contratado para ello; establecimientos permanentes (instalaciones, locales y/o centros de trabajo); activos materiales afectos a los establecimientos permanentes (mobiliario, equipos informáticos, teléfono, fax, etc.).

- Justificantes acreditativos de la afectación de las inversiones en que se materializó la Reserva para inversiones en Canarias dotada con cargo a los beneficios de los ejercicios 2001 y 2004 a alguna de las actividades económicas realizadas por el obligado tributario así como su entrada en funcionamiento.

- Justificantes de las inversiones realizadas para el cumplimiento de la obligación de materialización de la Reserva para inversiones en Canarias dotada con cargo a los beneficios del ejercicio 2004 por Z, S.L., NIF ..., entidad absorbida por el obligado tributario.

- Justificantes de las inversiones realizadas para el cumplimiento de la obligación de materialización de la Reserva para inversiones en Canarias dotada con cargo a los beneficios del ejercicio 2005 por Z, S.L.

- Justificantes del mantenimiento de las inversiones en que se materializaron las dotaciones a la Reserva para inversiones en Canarias realizadas con cargo a los beneficios de los ejercicios 1999 a 2003 por Z, S.L."

En Diligencia nº 4, de 29-04-2014, se dispuso:

“PRIMERO: De la documentación solicitada en la comunicación de fecha 24/02/2014 el compareciente aporta:

Escrito suscrito por el representante legal de la entidad donde se detallan las actividades realizadas por el obligado tributario desde el año 2001 al 2008.

Documentación acreditativa de la afectación de las inversiones en que se materializó la Reserva para inversiones en Canarias dotada con cargo a los beneficios de los ejercicios 2001 a 2004 a alguna de las actividades económicas realizadas por el obligado tributario así como su entrada en funcionamiento.”

Alega a este respecto nuevamente el interesado que el retraso en la aportación de documentación no afectó al normal desarrollo del procedimiento, si bien, en este caso, al igual que en el anterior, es claro que se ha producido un impedimento en el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras pues la aportación de la documentación requerida al contribuyente y no aportada en plazo por el mismo era relevante a efectos de que la Inspección pudiera dictar la oportuna liquidación, debiéndose tener en cuenta que nos encontramos, de nuevo, ante lo que se podrían denominar retrasos que entorpecen la normalidad del desarrollo de la actuación inspectora en términos de las STS anteriormente transcritas. Debe por tanto confirmarse la dilación por el plazo de 40 días computada por la Inspección.

3. Retraso aportación documentación 29-04-2014 a 31-05-2014:

Se hizo constar en Diligencia nº 4, de 29-04-2014:

*“Queda por tanto pendiente de aportación la copia en CD del libro diario, cuenta de pérdidas y ganancias y mayores de la entidad **XW, S.L.** correspondientes al ejercicio 2009.”*

Disponiendo la Diligencia nº 5, de 04-06-2014 lo siguiente:

“SEGUNDO: De la documentación solicitada en la comparecencia de fecha 20/03/2014 (Diligencia de constancia de hechos nº 3) se han aportado a través de la sede electrónica de la AEAT (fecha de entrada en la Agencia: 31/05/2014) los libros de contabilidad de la entidad correspondientes a 2009 (libro diario, libro mayor, balance de sumas y saldos y memoria).”

A este respecto reitera el interesado lo alegado en las anteriores dilaciones en relación a que el retraso en la aportación de documentación no influyó en la marcha normal del procedimiento, por lo que nos remitimos a las mismas a efectos de su contestación, debiéndose por tanto confirmar la dilación por el plazo de 32 días computada por la Inspección.

4. Documentación incompleta 30-04-2014 a 04-06-2014:

El requerimiento de aportación de documentación efectuado con fecha 24-02-2014 se terminó finalmente de atender el 04-06-2014 (Diligencia de constancia de hechos nº 5), con la entrega de la documentación acreditativa de la entrada en funcionamiento de los hoyos del campo de golf construidos para materializar la Reserva para inversiones en Canarias dotada con cargo a los beneficios del ejercicio 2004, habiendo sido recordada por la Inspección la falta de su aportación en la comunicación de fecha 30-04-2014, notificada ese mismo día (artículo 104.a) del RGAT).

Se trata de una dilación de 4 días respecto de la que el contribuyente manifiesta exactamente lo mismo que en las anteriores dilaciones, remitiéndonos a las mismas a efectos de su contestación, debiéndose por tanto confirmar la dilación por el plazo de 4 días computada por la Inspección al haberse producido un impedimento en el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras, siendo relevante la documentación requerida al contribuyente y no aportada en plazo por el mismo a efectos de que la Inspección pudiera dictar la oportuna liquidación.

5. Documentación incompleta 26-08-2014 a 08-09-2014:

El requerimiento de aportación de documentación efectuado en la comunicación de ampliación de actuaciones, de fecha 26-02-2014, notificada el día 27-02-2014, se entendió atendido el día 08-09-2014 con la entrega a través de la sede electrónica de la AEAT de parte de los justificantes de las inversiones realizadas en 2006 al objeto de materializar la Reserva para inversiones en Canarias dotada por el obligado tributario con cargo al beneficio del ejercicio 2005, habiéndole sido recordada la falta de su aportación en la comunicación de fecha 25-08-2014, notificada el día 26-08-2014 (artículo 104.a) del RGAT).

Nuevamente reitera el interesado lo alegado respecto de las anteriores dilaciones en relación a que el retraso en la aportación de documentación no influyó en la marcha normal del procedimiento, si bien, no obstante lo anterior, nos encontramos ante lo que se podrían denominar retrasos que entorpecen la normalidad del desarrollo de la actuación inspectora en términos de las STS anteriormente transcritas, debiéndose por tanto confirmar la dilación por el plazo de 13 días computada por la Inspección.

6. Documentación incompleta 30-09-2014 a 28-10-2014:

El requerimiento de aportación de documentación efectuado en la comunicación de ampliación de actuaciones, de fecha 26-02-2014, notificada el día 27-02-2014, se terminó finalmente de atender el día 28-10-2014 con el envío a través de la sede electrónica de la AEAT de los justificantes de traspaso de fondos realizados por el obligado tributario a la sociedad RX & TC SL., para materializar indirectamente la RIC/2005, habiéndole sido recordada la falta de su aportación en la comparecencia de fecha 30-09-2014 (Diligencia de constancia de hechos nº 6) (artículo 104.a) del RGAT).

Al igual que en las dilaciones anteriores, reitera el interesado lo alegado respecto de la ausencia de entorpecimiento de las actuaciones inspectoras por el retraso en la aportación de la documentación solicitada, debiéndose, no obstante, confirmar la dilación por el plazo de 28 días computada por la Inspección al tratarse de documentación relevante requerida y no aportada en plazo por el mismo a efectos de que la Inspección pudiera dictar la oportuna liquidación.

7. Solicitud ampliación plazo alegaciones previas al acta 14-11-2014 a 20-11-2014:

Solicitó el interesado a la Inspección la ampliación del plazo de alegaciones por cinco días más del concedido al efecto (diez días hábiles). El trámite de audiencia se abrió con fecha 03-11-2014 (Diligencia de constancia de hechos nº 9, de 03-11-2014) venciendo el plazo de diez días de alegaciones el 14-11-2014, computando la Inspección la dilación desde ese día hasta el 20-11-2014, resultando un total de 6 días de dilación que deben ser confirmados puesto que, tal y como ha quedado expuesto, la concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar se considerará dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria.

8. Solicitud ampliación plazo alegaciones posteriores al acta 12-12-2014 a 19-12-2014:

Se trata de una dilación incorporada con motivo de la solicitud de ampliación del plazo para formular alegaciones al acta presentada por el obligado tributario con fecha 05-12-2014.

Dicha solicitud se entendió automáticamente concedida, produciéndose un nuevo período de dilación de 8 días que han de ser confirmados (desde el 12-12-2014, día siguiente a aquél en que vencía el plazo para formular alegaciones, hasta el 19-12-2014, día en que finalizaba el plazo ampliado) por el mismo motivo que el expuesto en el apartado 7 anterior.

Así las cosas, de acuerdo con lo anterior podemos comprobar que habiéndose iniciado el procedimiento inspector mediante Comunicación de inicio notificada con fecha **08-07-2013**, considerando los 201 días de dilación confirmados, el plazo máximo de finalización del mismo, siguiendo los términos previstos en el artículo 150 de la LGT, se cumpliría el **25-01-2015**, de manera que, habiéndose notificado al obligado tributario el Acuerdo de liquidación con fecha **29-12-2014** no habría excedido la Administración el plazo de 12 meses de duración del

procedimiento, no obstante lo anterior, en el presente caso, tal y como veremos en los siguientes Fundamentos de Derecho Cuarto y Quinto, procedió la Inspección a emitir un Informe posterior al Acuerdo de liquidación a efectos de atender las alegaciones al acta presentadas en plazo por el obligado tributario cuya entrada en la Dependencia Regional de Inspección tuvo lugar con fecha 30-12-2014, por lo que estaremos a la fecha de notificación del citado Informe a efectos de determinar la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente al ejercicio 2009.

Cuarto.-

Alega en segundo lugar el interesado la omisión del trámite de alegaciones posteriores a la incoación del acta, manifestando al respecto lo siguiente:

“Esta parte considera que el acto recurrido resulta, asimismo, nulo de pleno derecho por cuanto fue dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, en la medida en que la Inspectora Jefe sorteó, de facto, el trámite de alegaciones previsto en el artículo 157.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Así, la Inspectora Jefe, consciente de la proximidad de la finalización del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras (según los cálculos de la propia Inspección), así como el hecho del inicio de las vacaciones de Navidad, se apresuró a dictar el acuerdo de liquidación sin esperar a recibir el escrito de alegaciones, vulnerando así lo dispuesto en los apartados 3 y 5 del artículo 157 de la LGT...

En las prisas de la Inspección para cerrar el procedimiento y dictar el Acuerdo de liquidación, la Inspectora sorteó conocer las alegaciones presentadas por mi mandante dentro del plazo legal para ello (correo administrativo del día 19 de diciembre de 2014), alegando que, a la fecha de dictar el Acuerdo de liquidación -22 de diciembre de 2014- no tenía constancia de la presentación de las alegaciones.

Como ha establecido el Tribunal Supremo en numerosas sentencias, la omisión del trámite de alegaciones constituye un vicio invalidante en aquellos casos, como en el presente, en el que el resultado de las actuaciones de inspección hubiese sido otro bien distinto si la Inspectora Jefe hubiese entrado a conocer y resolver las alegaciones, pues, en este último caso, el acuerdo de liquidación hubiese sido dictado y notificado con posterioridad al plazo de prescripción que manejaba la Inspección (25 de enero de 2015). Aboga a esta parte la fundada certeza de la conclusión anterior pues el acto que resolvía la propuesta de sanción tributaria (notificado el mismo día de la incoación del acta -21 de noviembre de 2014- y que fue impugnado conjuntamente con la propuesta de liquidación -19 de diciembre de 2014-), fue notificado el día 23 de febrero de 2015, por lo que es de prever que el acuerdo de liquidación hubiese sido dictado y notificado con posterioridad al día 25 de enero de 2015.”

Disponiendo al respecto la Inspección en el Acuerdo de liquidación impugnado, lo siguiente:

“TERCERO.- El obligado tributario expresó su **disconformidad** con el contenido del acta. La Inspección le advirtió expresamente de su derecho a presentar las alegaciones que considerara oportunas, dentro del plazo de los quince días siguientes a la fecha de su formalización. El indicado plazo vencía, por tanto, el día 11 de diciembre de 2014.

No obstante lo anterior, con fecha 05 de diciembre de 2014 (viernes) se presenta a través de la oficina de correos, suc 1, de S/C de Tenerife, escrito dirigido a la Dependencia Regional de Inspección de Canarias a través del cual se solicita la ampliación del plazo de alegaciones posterior al acta, al amparo de lo previsto en el artículo 91 del RGAT. Dicha ampliación se entendió automáticamente concedida por la mitad del plazo inicialmente fijado, esto es, siete días hábiles. En consecuencia, el plazo de alegaciones había de vencer el 19 de diciembre de 2014.

Al día de la fecha, agotado el plazo conferido al efecto, no le consta a este órgano la formulación de alegaciones.”

Los hechos acaecidos en el presente caso fueron los siguientes:

· El obligado tributario expresó su disconformidad con el contenido del acta, advirtiéndole la Inspección de su derecho a presentar las alegaciones que considerara oportunas dentro del plazo de los quince días siguientes a la fecha de su formalización, plazo que vencía el 11-12-2014.

- Con fecha 05-12-2014 presentó el interesado a través de la oficina de correos, escrito dirigido a la Dependencia Regional de Inspección de Canarias a través del cual se solicitaba la ampliación del plazo de alegaciones posterior al acta, al amparo de lo previsto en el artículo 91 del RGAT. Dicha ampliación se entendió automáticamente concedida por la mitad del plazo inicialmente fijado, esto es, siete días hábiles. En consecuencia, el plazo de alegaciones vencía el 19-12-2014, como reconoce la propia Inspección en el Acuerdo de liquidación antes parcialmente transcrito y en el Informe de 16-02-2015 que parcialmente se transcribirá después.

- Con fecha 19-12-2014 presentó el reclamante en la Oficina de Correos escrito de alegaciones ante la propuesta de liquidación contenida en el acta dirigido a la Dependencia Regional de Inspección.

- Con fecha 22-12-2014 dictó el Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Canarias, Acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades, notificándose dicho Acuerdo al obligado tributario el 29-12-2014.

- Con fecha 30-12-2014 tuvo lugar la entrada de las referidas alegaciones en la Dependencia Regional de Inspección.

- Con fecha 22-01-2015, interpuso el interesado ante este TEAC la reclamación económico administrativa nº 1211/15.

- Con fecha 16-02-2015 emitió la Inspección Informe disponiendo lo siguiente:

“PRIMERO.- En el punto 6 del acta A02 ..., incoada a resultas de las actuaciones de comprobación e investigación seguidas con el obligado tributario en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008 a 2009, se advertía al interesado de su derecho a presentar ante la Dependencia Regional de Inspección de Canarias, a través de la Secretaría Administrativa, las alegaciones que considerara oportunas en relación con la propuesta contenida en dicho acta, dentro del plazo de quince días contados a partir del siguiente a la fecha de su formalización o notificación. Más concretamente, toda vez que el acta fue suscrita y notificada el 21/11/2014, el referido plazo de alegaciones había de vencer el 11/12/2014.

No obstante lo anterior, con fecha 05/12/2014 se presenta a través de la oficina de correos, SUC 1, de S/C de Tenerife, escrito dirigido a la Dependencia Regional de Inspección de Canarias a través del cual, al amparo de lo previsto en el artículo 91 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), se solicita la ampliación del plazo de alegaciones posterior al acta. Dicha ampliación se entendió automáticamente concedida por la mitad del plazo inicialmente fijado, esto es, siete días hábiles. En consecuencia, el plazo de alegaciones había de vencer el 19/12/2014.

Conviene apuntar que hasta este preciso trámite procedimental (la apertura del plazo de alegaciones posterior al acta), todas las comunicaciones y/o aportación de documentación dirigida a los órganos de la Inspección, distinta a la presencial, se realizó por parte del obligado tributario a través del Registro Electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Asimismo, todas las comunicaciones que la Inspección tuvo que dirigir al obligado tributario lo fueron a través de medios electrónicos al hallarse la entidad **XW, S.L.**, incluida en el sistema de dirección electrónica habilitada y notificación electrónica obligatoria desde el 04/01/2011.

SEGUNDO.-

Con fecha 19/12/2014, en ejercicio de su derecho, el obligado tributario presentó escrito de alegaciones a través de la oficina de correos, SUC 67, de Madrid. Desde allí las alegaciones son remitidas a la Dependencia Regional de Inspección de Canarias, siendo el asiento registral de entrada en la Delegación de la AEAT de S/C de Tenerife, de fecha 30/12/2014.

La secuencia de fechas referidas permite observar que si bien el obligado tributario presentó sus alegaciones en el plazo legalmente establecido para ello, por alguna incidencia que no se puede precisar, llegaron tarde a conocimiento de esta Jefatura, cuando ya se había dictado el acuerdo de liquidación (22/12/2014) y puesto a disposición del interesado para ser notificado en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas (22/12/2014).

QUINTO.-

Una vez analizadas las referidas alegaciones se sigue considerando procedente y conforme a Derecho el acuerdo de liquidación dictado a resultas del acta A02 ..., incoada a la sociedad XW, S.L.. Las razones de su desestimación se infieren con claridad de los fundamentos de derecho que se recogen en la propuesta contenida en el acta.

No obstante, con el afán de subsanar la incidencia procedimental detectada, se procede a detallar la motivación conforme a la cual se desestiman las alegaciones presentadas.
(...)

Quinto.-

Así las cosas, a efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, tal y como hemos señalado en el Fundamento de Derecho Tercero anterior, es preciso traer a colación la sentencia de la Audiencia Nacional de 12-07-2016 (rec. nº 335/2014) en la que se dispuso, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

“En el presente caso no puede entenderse 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. 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.

...En el presente recurso, se afirma por el recurrente que, teniendo en cuenta la fecha de notificación de la liquidación de 25 de marzo de 2010, el 20 de abril de 2010, y descontando las interrupciones justificadas y dilaciones imputables al sujeto pasivo, el plazo se ha excedido.

Y ello es cierto, iniciadas las actuaciones inspectoras el 1 de abril de 2008, los 12 meses habrían transcurrido el 30 de marzo de 2009, y, sumando a esta fecha 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.

Señala la representación de la demandada que se cumplió el plazo, pues existió un primer intento de notificación en legal forma el 9 de febrero de 2010 (artículo 104.2 Ley 58/2003). Pero ese intento de notificación 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, 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.

Al notificarse esta liquidación el 20 de abril de 2010, resulta que se ha excedido el plazo previsto en el artículo 150 de la Ley 58/2003, y por ello las actuaciones inspectoras no han interrumpido la prescripción.

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).

De lo expuesto resulta la estimación del recurso.

Dada la estimación de la prescripción alegada, resulta innecesario entrar en el examen del resto de las cuestiones controvertidas.

...

FALLAMOS

Que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por D^a Maribel, D^a Sofía y D. Herminio, (como sucesores de Viviendas del Ter S.L), y en su nombre y representación el Procurador Sr. D. 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.”

Sentencia que ha sido confirmada por el Tribunal Supremo mediante reciente sentencia de 13-12-2017 (rec. nº 2848/2016), en la que se dispuso lo siguiente:

“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 otorquemos 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.

...

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución (RCL 1978, 2836), esta Sala ha decidido:

Primero

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 (JUR 2016, 166883) 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.”

Habiéndose pronunciado en este mismo sentido la Audiencia Nacional en sentencia de 14-05-2015 (rec. nº 112/2012):

“Así las cosas, el recurrente sostiene que la terminación de las actuaciones inspectoras se produce el día 17 de noviembre de 2005, cuando se notifica el acuerdo de 14 del mismo mes y año, en el que, tras examinar las alegaciones de la recurrente, se concluye que la liquidación queda inalterada.

Si examinamos la naturaleza de la decisión de 14 de noviembre de 2005, y **con independencia de la denominación que se le de, lo cierto es que tal documento plasma el análisis de las alegaciones del sujeto pasivo y, concluye, que la liquidación de 21 de octubre de 2005 queda inalterada. Pero es el acuerdo de 14 de noviembre de 2005 el que ha producido la liquidación, ya sea por referencia a la realizada el 21 de octubre de 2005, porque es el que examina las alegaciones y se dicta una vez recibidas las mismas, se pronuncia, además, sobre el fondo de la liquidación aún cuando lo sea por referencia de la emitida con anterioridad. Debemos concluir que las actuaciones inspectoras concluyeron el 17 de noviembre de 2005, cuando se notifica el acuerdo del día 14 anterior.**

Se ha excedido el plazo de 12 meses establecido en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003 y la consecuencia es la no interrupción de la prescripción por las actuaciones inspectoras, como reiteradamente ha tenido ocasión de declarar el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencias de 16 de abril de 2015, recurso 440/12, de 12 de marzo de 2015, recurso 407/13 y de 13 de noviembre de 2014 (RJ 2014, 5480), recurso 1884/12.

El ejercicio liquidado lo es el 2000, por lo que al 17 de noviembre de 2005, fecha en la que se produce la primera interrupción válida de la prescripción, había transcurrido en exceso el plazo de cuatro años previsto en los artículos 24 de la Ley 1/1998 y 66 a) de la Ley 58/2003, para la prescripción del derecho de la Administración a liquidar las deudas tributarias.

De lo anteriormente expuesto se concluye que la deuda tributarias objeto del presente recurso se ha extinguido por prescripción del derecho a liquidar la deuda, que implica, igualmente, el del derecho a sancionar.

TERCERO: Sentado lo anterior, es innecesario entrar en el análisis del ajuste a Derecho de la retroacción de actuaciones acordada por el TEAC, pues, concurriendo una causa de extinción del derecho a liquidar la deuda objeto de autos, ésta no puede nacer jurídicamente como efecto de la retroacción. La extinción del derecho a liquidar provoca la imposibilidad jurídica de retrotraer actuaciones para emitir la liquidación.

Procede imponer las costas a la Administración demandada, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la presente sentencia es estimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

Que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por Costa Ifach S.L., y en su nombre y representación el Procurador Sr. D. Anibal Bordallo Huidobro, 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 febrero de 2012, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos, con imposición de costas a la demandada.”

Así como en sentencia de la Audiencia Nacional de la misma fecha, 14-05-2015, (rec. nº 290/2012), indicando:

“La parte actora, además de discutir el cómputo de dilaciones que se le imputan, alega que el procedimiento no concluyó con la notificación del acuerdo de liquidación (el día 11 de abril de 2006) sino con la notificación de la rectificación del acuerdo de liquidación en contestación a las alegaciones formuladas por el contribuyente (20 de abril de 2006).

Es acertado el planteamiento de la recurrente al afirmar que el acuerdo complementario de contestación de alegaciones (como lo denomina la Resolución del TEAC recurrida) no constituye un acto autónomo ni diferenciado del acuerdo de liquidación, en cuanto que con él se subsana el vicio en que se había incurrido, al dictarse la liquidación antes de la recepción de las alegaciones presentadas en plazo, y, por ello, dicho acuerdo no pondría fin a las actuaciones inspectoras.

No admite duda la clara dicción literal del artículo del artículo 157.5 de la Ley 58/2003, a cuyo tenor “Recibidas las alegaciones, el órgano competente dictará la liquidación que proceda, que será notificada al interesado.”

De conformidad con este precepto, ha de considerarse que el mencionado acuerdo complementario de la liquidación es el verdadero acuerdo de liquidación, con el que se pone fin al procedimiento de inspección, puesto que se dicta tras la recepción de las alegaciones y el examen de las mismas, rectificando incluso el acuerdo dictado con anterioridad. Por ello, debemos concluir que el procedimiento de inspección concluyó el día 20 de abril de 2006, cuando se notifica el acuerdo del día 19 anterior.

Así pues, desde el día 18 de marzo de 2004 (fecha en que se notificó el inicio de las actuaciones de inspección) hasta el 20 de abril de 2006 transcurrieron 763 días. Si a ese cómputo se le descuentan los 393 días de dilaciones que la Administración ha imputado al interesado, resulta que las actuaciones de investigación y comprobación se habrían realizado en 370 días.

Comprobado que las actuaciones se prolongaron más allá del plazo legal de doce meses, ha de determinarse cuáles sean las consecuencias derivadas de dicho incumplimiento, que no son, desde luego, la “caducidad”, sino el efecto legal propio, establecido expresamente en los artículos 29.1 de la Ley 1/1998 y 150 LGT, y que no es otro que el de que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones.

Así pues, tomando como “dies a quo” el del vencimiento del plazo para la declaración del impuesto sobre sociedades correspondiente a los años 1999 (25 de julio de 2000) y 2000 (25 de julio de 2001), y considerando como “dies ad quem” el 20 de abril de 2006, había prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda de dichos ejercicios, por transcurso del plazo de cuatro años que resulta exigible, como se ha alegado por la parte actora.

La nulidad de la liquidación de los años 1999 y 2000 determina la de la sanción correspondiente a los incumplimientos imputados por la Administración en esos ejercicios, al decaer el presupuesto de hecho que la justifica conceptualmente, puesto que inexistente dicha liquidación, debido a los efectos jurídicos de su ilicitud, mal puede incumplirse obligación alguna respecto de ella ni castigarse ese incumplimiento.

FALLO

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

ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad FLEER ESPAÑOLA S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 30 de mayo de 2012, por la que se desestiman los recursos de alzada formulados contra las Resoluciones del Tribunal Regional de Cataluña de 21 de mayo de 2010 recaídas en los expedientes acumulados 08/4351/06 y 08/5102/06 relativos al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1999/2002 y sus correlativos expedientes sancionadores, y expedientes acumulados 08/4352/06 y 08/5103/06 relativos al Impuesto sobre Sociedades y expediente sancionador del ejercicio 2003, con los efectos que se exponen a continuación:

1 Debemos declarar y declaramos nulas las liquidaciones tributarias de los ejercicios 1999 y 2000 confirmadas por la Resolución recurrida. Ello por estar prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria de los años 1999 y 2000, en los términos expuestos en el Fundamento de Derecho Segundo de esta Sentencia.

2 Debemos declarar y declaramos nulas las sanciones correspondientes a los incumplimientos imputados por la Administración en los ejercicios 1999 y 2000.”

Siendo los hechos acaecidos en el presente caso los siguientes:

· Tal y como ha quedado indicado en el Fundamento de Derecho Tercero anterior, habiéndose iniciado el procedimiento inspector mediante Comunicación de inicio notificada con fecha **08-07-2013**, considerando los 201 días de dilación confirmados, el plazo máximo de finalización del mismo siguiendo los términos previstos en el artículo 150 de la LGT se cumpliría el **25-01-2015**.

· Con fecha **16-02-2015** emitió la Inspección un Informe posterior al Acuerdo de liquidación a efectos de atender las alegaciones al acta presentadas en plazo por el obligado tributario, alegaciones cuya entrada en la Dependencia Regional de Inspección tuvo lugar una vez dictado y notificado el Acuerdo de liquidación.

Pues bien, de acuerdo con las sentencias expuestas, siendo el Informe emitido por la Inspección atendiendo las alegaciones del interesado el finalizador del procedimiento, el que lo resuelve y el que, en fin, determina el “dies ad quem” del cómputo del plazo de duración de las actuaciones de comprobación, estaremos a la fecha de notificación del mismo a efectos de determinar la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente al ejercicio 2009, si bien, siendo dicha fecha desconocida en el caso que nos ocupa, bastará con comprobar que la propia fecha del Informe, **16-02-2015**, es ya posterior al **25-01-2015**, momento en que se cumplía el plazo máximo de finalización del procedimiento siguiendo los términos previstos en el artículo 150 de la LGT, debiéndose por tanto estimar las pretensiones actoras al respecto.

Debiéndose señalar al respecto finalmente que, si bien este Tribunal se había pronunciado en sentido distinto en resoluciones (v.gr. Rs de 02-04-2014 – RG 3754/11) anteriores (considerando como “dies ad quem” la fecha de notificación del Acuerdo de liquidación en el que no se daba respuesta a las alegaciones del contribuyente), a la vista de los pronunciamientos judiciales trascritos este Tribunal **cambió de criterio** en el sentido expuesto en la presente resolución ya en su Resolución de 16-01-2018 (RG 3989/17).

Sexto.-

En lo que respecta a las restantes cuestiones alegadas relativas al Acuerdo de liquidación, no procederá su análisis de acuerdo con lo dispuesto en el Fundamento de Derecho Quinto anterior.

Séptimo.-

Asimismo, en lo que respecta al Acuerdo sancionador no podemos sino proceder también a su anulación en base a lo dispuesto en el Fundamento de Derecho Quinto de la presente resolución por el que se anula la liquidación tributaria de la que trae su causa la sanción.

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en las reclamaciones económico-administrativas nº 1211/15 y 2812/15 interpuestas por la entidad **XW SL.**,

ACUERDA:

ESTIMARLAS, anulando las liquidaciones tributarias y sancionadoras objeto de las mismas.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.