

Plazo para la adopción de un acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras.

T.E.A.C. (Sala)

Fecha: 5 de marzo de 2014

Art. 150 L.G.T. (L58/2003)

Art. 184.4 RD 1065/2007

Para computar si el acuerdo de ampliación de la duración del procedimiento inspector se ha adoptado dentro del plazo máximo inicial de 12 meses no han de tomarse en consideración (no deben descontarse) ni eventuales interrupciones justificadas ni dilaciones imputables al contribuyente.

CAMBIO DE CRITERIO : Con este criterio se abandona el mantenido hasta ahora por este TEAC (RG 5449/2010 de 27-06-2013) sobre la base de varias sentencias del TS, para adoptar este criterio en atención a la claridad de la más reciente jurisprudencia en las sentencias del TS siguientes: 6 de junio de 2013 (rec. 3383/2010); 14 de octubre 2013 (rec. 1342/2013); 29 de enero de 2014 (rec. 4649/2011) y de 7 de febrero de 2014 (rec. 4368/2010).

En la Villa de Madrid, a la fecha arriba indicada, visto el RECURSO DE ALZADA interpuesto ante este Tribunal Económico-Administrativo Central por ..., con NIF ..., actuando en nombre y representación de X, SL, con NIF ..., y domicilio, a efectos de notificaciones, en 2..., contra la resolución del T.E.A.R. de Madrid de fecha 25 de enero de 2013, recaída en las reclamaciones nº ... , promovidas respectivamente contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Madrid, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicio 2004, procedente del acta de disconformidad nº ..., así como contra la sanción derivada de la misma, con una cuantía de 874.027,27 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: En fecha 11/02/2008 fueron iniciadas actuaciones inspectoras respecto de la reclamante por el concepto reseñado y períodos 2004 y 2005, en relación con el régimen de consolidación fiscal. Posteriormente, mediante comunicación notificada el 11/07/2008, se ampliaron actuaciones a los períodos 1/12/2002 a 30/11/2003 y 1/12/2003 a 31/12/2003, solo referida a X, SL. Como resultado de la comprobación, fue incoada el acta de disconformidad nº ... fecha 03/12/2009 por el período 2004.

En fecha 21/10/2010 fue dictado acuerdo de liquidación, resultando una deuda tributaria de 874.027,27 euros, de los que 683.754,76 corresponden a cuota y 190.272,51 a intereses de demora.

Los motivos de la regularización fueron los siguientes:

1) Respecto a la entidad dominante X, SL, la inspección no admite la compensación de las pérdidas efectuada por la entidad generadas en el periodo impositivo 01/12/2002 a 30/11/2003.

En los ejercicios 2003 y 2004 la sociedad enajenó acciones cuya titularidad tenía como origen una operación de fusión por absorción de la sociedad ... , NF ..., realizada el 5/05/2003. La venta de acciones produce importantes pérdidas en la sociedad, ya que

se realiza por un precio notablemente inferior al valor contabilizado como valor de adquisición.

2) Respecto a la Sociedad dominada Y, SL:

a- No admisión de la compensación de bases imponibles negativas practicadas.

b- No deducibilidad de gastos que, por su naturaleza, han de ser activados por considerarse que forman parte de las existencias.

c- No deducibilidad de gastos por no haber sido justificados.

d- No deducibilidad de gastos por no existir correlación con los ingresos declarados.

3) Respecto a la sociedad dominada Z, SL, NIF ..., no deducibilidad de gastos contabilizados, por no haber sido justificados con la aportación de la factura correspondiente.

Como consecuencia de las actuaciones realizadas, fue iniciado expediente sancionador que finalizó con el acuerdo de imposición de sanción por la infracción consistente en dejar de ingresar parte de la deuda tributaria. En fecha 05/10/2010 fue notificado el acuerdo sancionador dictado, en el que resultaba una sanción a ingresar de 512.816,07 euros.

SEGUNDO: Contra los acuerdos dictados fueron interpuestas ante el TEAR de Madrid sendas reclamaciones económico-administrativas, que fueron tramitadas con los nº Después de haber sido acordada su acumulación, en fecha 25/01/2013 el TEAR desestimó las reclamaciones interpuestas. El fallo fue notificado el 11/02/2013.

TERCERO: Contra la Resolución dictada fue interpuesto recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 11/03/2013 alegando, en síntesis, lo siguiente:

- Falta de contestación por el TEAR a cuestiones planteadas por el contribuyente. Considera la reclamante que el Tribunal se limita a repetir lo ya manifestado por la Inspección y la Oficina Técnica, basándose en meras presunciones y sin entrar a valorar ni analizar.

- Prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IS de 2005 por el transcurso de 4 años, al concurrir una de las circunstancias previstas en el art. 150.2 de la Ley 58/2003 General Tributaria, por haber sido interrumpido injustificadamente el procedimiento inspector por no haber realizado la Administración actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario desde el 29 de octubre de 2008 (diligencia nº 15) hasta el 19 de octubre de 2009, es decir, 11 meses y 20 días.

Las diligencias de 5 de noviembre de 2008, 13 de noviembre de 2008, 19 de febrero de 2009, 5 de marzo de 2009 y 22 de mayo de 2009, o bien no se refieren al presente procedimiento inspector, o bien no contienen actuación inspectora alguna a estos efectos, limitándose a recoger o manifestaciones de X, SL o alegaciones por escrito en papel común que se adjuntan a la diligencia.

- Prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IS de 2005 por el transcurso de 4 años por incumplimiento del plazo de 12 meses de duración del procedimiento inspector, debido a que estima que el acuerdo de ampliación de plazo

notificado el 30 de abril de 2009 es ineficaz en lo que a la interrupción de la prescripción se refiere por dos motivos:

1) Se notifica transcurrido el inicial plazo de 12 meses de que ya disponía la Inspección para concluir su actividad comprobadora y no vale añadir como dilaciones imputables al contribuyente los 230 días a que se refiere el Acuerdo de Liquidación computados desde el 29 de febrero de 2008 (fecha de la Diligencia 1) hasta el 16 de octubre de 2008. De la lectura de las Diligencias extendidas en ese período se comprueba cómo no concurren las circunstancias previstas en la LGT ni en el RGAT para computar tan dilatados períodos de tiempo como dilaciones imputables al contribuyente. En ninguna de las Diligencias se advierte que el retraso en la aportación de tal o cual documentación, revierte en dificultad o trastorno para la actividad de la Inspección por este o aquél motivo, por lo que se puedan considerar determinados días como dilación.

2) Sólo se alega que la Inspección reviste especial complejidad porque X, SL es dominante en un grupo consolidado.

- Respecto a la regularización de la compensación de las pérdidas efectuada por la entidad dominante, X, SL, la Inspección alega la existencia de simulación, pero la relación entre los hechos acontecidos y las conclusiones de la Inspección no ha sido probada en ningún caso. La enajenación de las acciones que ha dado origen a las pérdidas contabilizadas y declaradas por la sociedad no ha sido simulada y realizada con la única finalidad de generar pérdidas fiscales, sino que se trata de unos hechos ciertos y probados, motivados por una serie de actos que tienen como fundamento una operación económica consecuencia de un intento de realizar nuevas inversiones y proyectos inmobiliarios, que desafortunadamente no han prosperado.

- Respecto a la regularización de la compensación de pérdidas de la entidad dominada, Y, SL, estima que la compensación de bases en cuestión es conforme a derecho por dos motivos:

1) Las bases negativas tienen su origen en 1992, 1993 y 1995, por lo que su compensación se regula por la Ley 61/1978, que no contiene limitación alguna a dicha compensación. Las bases compensadas se generaron antes del 1 de enero de 1996, fecha de entrada en vigor de la Ley 43/1995 del IS, en la que por primera vez se instaura la reducción de las bases a compensar por una Sociedad.

2) No concurren los requisitos para la reducción de las bases: ni el de la adquisición de la Sociedad por personas vinculadas ni el de ausencia de actividad. Subsidiariamente, muestra su desacuerdo con el cálculo de las aportaciones de los socios.

- Respecto a la regularización de los gastos no justificados de la entidad dominada, Y, SL:

1) En la cuenta 600000 se ha contabilizado una serie de gastos, por importe de 78.131,57 euros, 32.325,65 euros y 60.000,00 euros, que corresponden a gastos de contratación de partidas de obra y los cuales se han justificado mediante la aportación de sendos recibos y medios de pago correspondientes. El hecho de que el importe de la factura y el contabilizado no coincidan exactamente, así como que se haya contabilizado erróneamente en una cuenta de anticipos de clientes (4370200) en lugar de una cuenta de anticipos de proveedores (4070000), por un simple error material contable, no implica que el gasto no se haya producido realmente.

2) En la cuenta 6070000 se ha contabilizado una serie de gastos, por importe de 256.546,31, que corresponden a gastos de obras pendientes de certificar y los cuales se han justificado documentalmente. De dicho importe, la cantidad de 220.000,00 euros ha sido justificada mediante aportación de acuerdo de la Junta General de 27/04/2003 en el que se reconoce una retribución a los administradores de la sociedad por importe de 110.000,00 euros a cada uno. La cantidad restante de 36.546,31 euros se justifica con la aportación de la factura y el recibo de pago correspondiente.

- Respecto a la sociedad dominada Z, S.L:

1) En cuanto a la no deducibilidad de gastos por importe 70.140,70 euros, por no haber sido justificados, en la cuenta 6010000 se ha contabilizado una serie de gastos que corresponden mayoritariamente a compras de materiales, los cuales se justifican mediante recibos firmados por personas físicas en los que consta su identificación con nombre y apellidos.

2) En cuanto a la no deducibilidad de gastos por importe de 154.556,30 euros, tales gastos han sido justificados documentalmente y procede su deducibilidad.

- Respecto a la sanción:

1) No se cumple el principio de responsabilidad subjetiva. Para proceder a sancionar una conducta que se presume constitutiva de infracción, no sólo bastará con acreditar que dicha actitud ha transgredido el ordenamiento jurídico ("dejar de ingresar"), sino que además, resulta inexcusable la prueba de la concurrencia de la existencia de intencionalidad, culpabilidad o negligencia en la persona del obligado tributario responsable de dicha conducta.

La ausencia, pues, de motivación o argumentación alguna sobre la existencia del elemento subjetivo preciso para concluir en la existencia de una conducta sancionable conculca el derecho reconocido en la Constitución Española (artículo 24), al suponer una inversión de la carga de la prueba inadmisibles en nuestro ordenamiento jurídico.

2) Exoneración de responsabilidad por interpretación razonable de la norma.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Concurren en el supuesto los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente alzada, en la que las cuestiones planteadas consisten en: falta de contestación por el TEAR a una serie de cuestiones planteadas, prescripción, existencia de simulación, compensación de bases imponibles negativas, deducibilidad de gastos y procedencia de la sanción.

SEGUNDO: Alega en primer lugar la entidad falta de contestación por el TEAR a una serie de cuestiones planteadas e ignorancia de las pruebas aportadas. En relación con la incongruencia omisiva, debemos comenzar diciendo que la STC 278/2006, de 25 de septiembre de 2006, recoge los distintos tipos de incongruencia procesal, en la que define la incongruencia omisiva como aquélla que tiene lugar "cuando el órgano judicial deje sin contestar alguna de las pretensiones sometidas a su consideración por las partes siempre que no quepa interpretar razonablemente el silencio judicial como una desestimación tácita cuya motivación pueda inducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución" (SSTC 202/1998, de 14 de octubre; 124/2000, de 16 de mayo; y 85/2006, de 27 de marzo).

En el presente caso, el TEAR contesta a todas las cuestiones planteadas desestimando las pretensiones de la reclamante. El que coincida con el criterio del órgano liquidador y en algún caso fundamente su resolución con los mismos argumentos que los desarrollados por la inspección en el acuerdo dictado no constituye motivo de anulación de la resolución impugnada. En este sentido, resulta conveniente recordar la Sentencia del Tribunal Supremo 3257/2012, en la que señala, en su F. D. SEGUNDO, lo siguiente:

“SEGUNDO.- No puede estimarse la incongruencia omisiva que se propugna en el motivo primero, puesto que, para que se cumpla el requisito de congruencia previsto en el art. 67.1 de la Ley Jurisdiccional, no es necesario que se contesten por el órgano judicial pormenorizadamente todas las alegaciones formuladas en sus escritos por las partes, pues basta que de los razonamientos del Tribunal pueda deducirse, incluso tácitamente cual ha sido el hilo conductor que le ha llevado al fallo.”

TERCERO: Respecto a la prescripción alegada, el primero de los motivos en que se basa la reclamante consiste en que concurre una de las circunstancias previstas en el art. 150.2 de la Ley 58/2003 General Tributaria, por haber sido interrumpido injustificadamente el procedimiento inspector, por no haber realizado la Administración actuación alguna durante más de seis meses debido a causas no imputables al obligado tributario desde el 29 de octubre de 2008 (diligencia nº 15) hasta el 19 de octubre de 2009, es decir, 11 meses y 20 días.

Alega la interesada que las diligencias de 5 de noviembre de 2008, 13 de noviembre de 2008, 19 de febrero de 2009, 5 de marzo de 2009 y 22 de mayo de 2009, o bien no se refieren al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004, o bien no contienen actuación inspectora alguna a estos efectos, limitándose a recoger o manifestaciones de X, SL o alegaciones por escrito en papel común que se adjuntan a la diligencia.

En relación con esta cuestión, viene siendo criterio reiterado de este Tribunal (entre otras, 30 de abril de 2009, RG 4365/08 o 28 de octubre de 2005, RG 3032/03), el considerar que las actuaciones inspectoras se hallan sujetas al principio de uniformidad o procedimiento único, “en el sentido de afirmar que la comprobación inspectora que abarca los conceptos impositivos y períodos reseñados en la comunicación de inicio de la comprobación ha de considerarse como un todo, resultando eficaces las actuaciones que en la misma se desarrollen indistintamente en cualquiera de las áreas afectadas por la inspección. Es decir, la normativa reguladora fija unos plazos máximos, en este caso para culminar las actuaciones inspectoras desde que se inician, este plazo se refiere a las actuaciones inspectoras tomadas en su totalidad, como el conjunto de actos que realiza la Inspección desde la comunicación de inicio de las mismas hasta que se dicta el acto de liquidación y se notifica y que tienen por objeto regularizar la situación tributaria del contribuyente respecto de los tributos que estén siendo objeto de comprobación, en función del alcance de dichas actuaciones. (...) en todo caso son liquidaciones que resultan de una misma actuación inspectora y las dilaciones que se produjeron en el transcurso de las mismas afectan a todos los tributos a los que ésta se extendiese”.

El principio de procedimiento único fue objeto de pronunciamientos contradictorios durante la vigencia de la Ley 230/1963, General Tributaria, de 28 de diciembre, que han sido zanjados por la Sentencia de 13 de enero de 2011 del Tribunal Supremo, que, recopilando su jurisprudencia anterior y reconociendo vacilaciones en este punto, concluye (Fundamento de Derecho Quinto, letras B) a E), lo siguiente:

“Ciertamente, el contenido de estas diligencias revela que en ellas se requirió información y se examinaron aspectos que nada tenían que ver con el tributo y periodos a que se contrae el presente recurso de casación, a saber, IRPF, retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo personal y profesionales, ejercicios 1992 (junio a diciembre), 1993 y 1994. Sin embargo, también es cierto que las diligencias que acabamos de enumerar sí resultaban esenciales y se hallaban directamente relacionadas con otros de los tributos y ejercicios a que se refería la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, de fecha 30 de mayo de 1997, y que fueron los siguientes: Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1992, 1993 y 1994; Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 1992 (de junio a diciembre), 1993 y 1994; declaración anual de operaciones con terceros, ejercicios 1992, 1993 y 1994; e, Impuesto sobre Actividades Económicas, ejercicios 1993 y 1994. Y esta circunstancia, conforme a nuestra jurisprudencia, resulta determinante para rechazar que haya existido la interrupción injustificada de actuaciones inspectoras que aprecia la Sala de instancia. (...)

Como ya hemos señalado, en virtud de nuestra doctrina general, no existiría interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras en la medida en que las diligencias extendidas desde el 30 de junio de 2000 hasta el 11 de mayo de 2001, al referirse a tributos, conceptos y ejercicios incluidos en el acuerdo de inicio del procedimiento inspector seguido con FCC, tuvieron efectos interruptivos de la prescripción.(...)

“F) Por consiguiente, teniendo en cuenta que, en principio, salvo supuestos excepcionales -que no es necesario ahora especificar-, las diligencias extendidas en el curso del procedimiento inspector tienen efectos interruptivos en relación con todos los conceptos, tributos y ejercicios comprendidos en el acuerdo de iniciación, el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado debe estimarse, lo que conlleva la anulación de la Sentencia recurrida en este extremo.”

Ninguna duda ha tenido el Alto Tribunal para procedimientos inspectores que, como el que aquí nos ocupa, se han iniciado después de la entrada en vigor, el 1 de julio de 2004 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, por así desprenderse de lo dispuesto por el artículo 150 de la vigente Ley General Tributaria, como así interpreta el propio Tribunal Supremo en su sentencia de 4 de marzo de 2009 (recurso nº 185/2007). Frente a lo recogido por el último inciso del artículo 184.1 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007 (en el sentido de extender la ampliación del plazo de duración de las actuaciones a todos los conceptos y periodos a los que se extienda el procedimiento), la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona, impugnó el referido inciso, aduciendo que, “tal como está redactado puede permitir que se entienda que una ampliación del plazo que se basa en circunstancias que afectan exclusivamente a un impuesto, afecta a todos los impuestos a que se refiera la actuación inspectora”. Frente a aquel alegato, el Tribunal Supremo tuvo ocasión de argumentar aquello que ahora nos atañe, esto es, la existencia de un único procedimiento a la luz de aquel artículo 150 de la LGT. Así, en su Fundamento Noveno concluyó que:

“Sin duda alguna la recurrente acierta en la interpretación que da el inciso cuestionado, pero todo ello es consecuencia del carácter unitario del procedimiento inspector que se deduce del art. 150 de la Ley General Tributaria , aunque se refiera a más de un tributo o a distintos periodos.

El concepto de actuación inspectora única se desprende de la regulación de la materia, por lo que la ampliación del plazo de actuaciones determinará la ampliación

del plazo en el que puedan dictarse los actos de liquidación correspondientes a todos los tributos y periodos a los que afecta la actuación, y ello aunque la causa que habilite a la ampliación de plazo únicamente pueda predicarse de alguno de los tributos y periodos a los que afecta el procedimiento.

En efecto, el art. 150 de la Ley establece que 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, y que no obstante podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro periodo que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concurren las circunstancias que señala. Por tanto, la Ley regula un único plazo aplicable al procedimiento de inspección de 12 meses o, en el caso de ampliación, como máximo de 24 meses.

Siendo así las cosas, la anulación del último inciso del art. 184.1 del Reglamento impugnado, tal como pretende la Cámara recurrente, implicaría computar tantos plazos como obligaciones tributarias comprobadas o periodos revisados, lo cual iría en contra de la existencia de un único procedimiento de inspección.

Finalmente, llama la atención que la recurrente sólo se refiera al último inciso del apartado primero, cuando los apartados 6 y 7, que también desarrollan lo establecido en la Ley en relación con la duración del procedimiento inspector, están también relacionados con el reparo cuestionado, pues el primero de ellos señala que el cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada establecido en el art. 150.2 de la Ley 58/2003, se iniciará de nuevo por la realización de cualquier actuación respecto de las obligaciones tributarias o periodos objeto del procedimiento, con lo que bastará a estos efectos con cualquier tipo de actuación y además respecto a cualquiera de las obligaciones o periodos objeto del procedimiento de comprobación o investigación en cuestión, agregando que la reanudación de las actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a que se refiera el procedimiento”.

Cualquier duda a este respecto queda mitigada con lo recogido por el artículo 102.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, según el cual: “Los periodos 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 periodos objeto del procedimiento”.

La Inspección de los Tributos ha iniciado, pues, una única actuación inspectora, la cual se encauza a través de un único procedimiento inspector; es por ello, que las circunstancias que inciden en el cómputo del plazo de duración de las actuaciones sean todas aquellas que afectan a la comprobación e investigación de todos los conceptos y periodos a los que se extiendan las mismas (esto es, los que constan en la comunicación de inicio). Es decir, las actuaciones inspectoras son únicas, sin perjuicio de que la Inspección de los Tributos pueda extender, con respecto a cada obligación tributaria relacionada en la comunicación de inicio, un acta o varias actas respecto a todo el ámbito temporal objeto de la comprobación. Por tanto, en todo caso, debe tenerse en cuenta la aplicación al presente caso de la doctrina sobre el “procedimiento único” aplicada por este Tribunal Central en esta materia, y que determina el rechazo de la pretensión de la interesada.

En cuanto a las diligencias que, según la reclamante, no contienen actuación inspectora alguna a estos efectos, limitándose a recoger manifestaciones de X, SL o alegaciones por escrito, debemos señalar que las actuaciones de la Administración tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos se recogen, entre otros documentos, en las diligencias que, tal y como señala el artículo 99.7 de la Ley 58/2003, son los documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones. De hecho, 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, recoge expresamente en su artículo 98, en la relación de los extremos que se harán constar en las diligencias, "Las alegaciones o manifestaciones con relevancia tributaria realizadas, en su caso, por el obligado tributario, entre las que deberá figurar la conformidad o no con los hechos y circunstancias que se hacen constar".

Debemos destacar que recoger las manifestaciones o alegaciones del obligado tributario forma parte también de las actuaciones de comprobación de la Administración, como no podía ser de otro modo, teniendo en cuenta la importancia que la información y argumentación que el obligado tributario aporta ocupa un papel primordial en la comprobación de los diferentes elementos de la obligación tributaria comprobada.

CUARTO: Alega la reclamante la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IS de 2005 por el transcurso de 4 años en base a otro motivo, el incumplimiento del plazo de 12 meses de duración del procedimiento inspector, debido a que el acuerdo de ampliación de plazo notificado el 30 de abril de 2009 es ineficaz en lo que a la interrupción de la prescripción se refiere por dos motivos: Uno, porque se notifica transcurrido el inicial plazo de 12 meses de que ya disponía la Inspección para concluir su actividad comprobadora y no vale añadir como dilaciones imputables al contribuyente los 230 días a que se refiere el Acuerdo de Liquidación computados desde el 29 de febrero de 2008 (fecha de la Diligencia 1) hasta el 16 de octubre de 2008. Otro, porque no se justifica, a su juicio, suficientemente la especial complejidad.

Comenzando por el primero de los motivos, en relación con la temporaneidad de la adopción del acuerdo de ampliación de plazo, este TEAC ha venido sosteniendo que el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras debía notificarse antes de que transcurrieran doce meses desde su inicio, deduciéndose para su cómputo las dilaciones no imputables a la Administración y las interrupciones justificadas, a diferencia de lo que ocurría con el plazo mínimo de seis meses que debía transcurrir antes de su adopción.

Entre las resoluciones en que se mantenía este criterio cabe citar las de 5 de mayo de 2010 (RG 4860/08), 17 de febrero de 2011 (RG 1074/10) o 15 de marzo de 2012 (RG 5555/10). Mas recientemente han abordado la cuestión en ese mismo sentido, analizando diversas sentencias del Tribunal Supremo, las resoluciones de 31 de enero de 2013 (RG. 3198/2010) y 27 de junio de 2013 (RG. 5449/2010). En ellas se invocaban como proclive a este criterio sentencias del Tribunal Supremo tales como la de 28/01/2011 (Rec. Nº 3213/2007), de 7/6/2012(Rec. Nº 2059/2011), 3/10/2011 (Rec Nº 1706/2007) y de 28/09/2012(Rec. Nº 4728/2009)

Asimismo en la última de dichas resoluciones se citaba a favor de esta tesis, con el matiz añadido de que deberían deducirse las dilaciones imputables al interesado o interrupciones justificadas que hayan afectado de forma sustantiva el normal desarrollo

de la actuación, una mas reciente sentencia del Alto Tribunal de 16 de mayo de 2013 (Rec. de casación núm. 4602/2010), cuyo Fundamento de Derecho SEGUNDO se trascribía:

“SEGUNDO.- En primer lugar, aducen los recurrentes que el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras fue dictado antes del plazo establecido para ello en el art. 31.ter.3 del Reglamento General de la Inspección Tributaria , esto es, antes de haber transcurrido los seis primeros meses desde el inicio de las actuaciones inspectoras. A su juicio, si la notificación del inicio del procedimiento inspector tuvo lugar el 1 de diciembre de 1999, y las dilaciones imputables al interesado fueron de 230 días, el acuerdo de ampliación debió ser adoptado entre el día 17 de enero de 2001 y el 17 de julio de 2001, por lo que al dictarse la ampliación el 5 de enero de 2001 y notificarse el día 8 de dicho mes y año, se ha anticipado al transcurso del indicado plazo de seis meses. Con carácter subsidiario, aduce también la nulidad de dicho acuerdo, para el caso de que se entendiera que las dilaciones indebidas no deben tenerse en cuenta a los efectos del cómputo de los plazos, pues en dicho caso, el acuerdo de ampliación se notificó transcurrido el plazo del año desde la notificación del inicio del procedimiento, plazo que habría concluido el 1 de diciembre de 2000.

El motivo debe desestimarse, tanto en su parte principal, como subsidiaria, pues las interrupciones y dilaciones producidas en el procedimiento inspector operan por imperativo legal de diferente forma a la hora de determinar el "dies a quo" y el "dies ad quem", en orden a la adopción del acuerdo de ampliación.

En efecto, para el primero, es el propio precepto (art. 31.ter.3 del RGI) que se dice vulnerado el que claramente indica que "El acuerdo del inspector-jefe no podrá dictarse en tanto no hayan transcurrido al menos seis meses desde el inicio de las actuaciones, al objeto de que, durante dicho plazo, pueda apreciarse la necesidad de ampliar su duración. A estos efectos, no se tomarán en consideración las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al interesado que concurren en la actuación".

En relación con el segundo aspecto de la cuestión, es el propio artículo 29.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Garantías y Derechos del Contribuyente , el que expresamente especifica que " A los efectos del plazo previsto en el apartado anterior, no se computarán las dilaciones imputables al contribuyente, en los períodos de interrupción injustificada que se especifiquen reglamentariamente".

Esta distinta operatividad de las dilaciones en uno y otro caso es debido, a que en el primer supuesto se está fijando un término a partir del cual, y no antes, se puede realizar una determinada acción (ampliar el plazo para resolver), mientras que en el segundo, lo que se está regulando es la duración del procedimiento de inspección, añadiendo al fijado por la ley, el de las dilaciones imputables al interesado.”

No obstante, a la vista de los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo, en los que recapitula una serie de sentencias en las que rechaza la tesis de la Administración, se estima preciso modificar el criterio hasta ahora aplicado y acoger la doctrina fijada por el Alto Tribunal.

Así, la sentencia de 6 de junio de 2013 (Rec. nº 3383/2010), se manifiesta en el siguiente sentido:

“6. Ante la doctrina de esta Sala que se ha dejado expuesta, procede reiterar el criterio de nuestras sentencias de 28 de septiembre de 2012 (cas. 4728/2009) y 31 de mayo

de 2013 (cas. 3258/2010) que rechazaron motivo de casación formulado por el Abogado del Estado en idénticos términos que el articulado en el presente recurso y ante un supuesto análogo al aquí contemplado.

En conclusión, que el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras ha de producirse con anterioridad a que finalice el plazo inicial de doce meses, sin tener en cuenta las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al contribuyente durante esos doce meses pues entendemos que es correcta la apreciación de la sentencia de la Sala de instancia de 28 de mayo de 2009 (rec. 466/2005) de que el acuerdo de ampliación tiene un momento inicial y uno final en que puede adoptarse, el momento inicial no puede ser anterior al transcurso de seis meses desde el inicio de las actuaciones, tal y como determina el art. 31 ter 3 del RGIT , añadiendo el citado precepto que "a estos efectos, no se tomarán en consideración las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al interesado que concurren en la actuación" y el momento final en el que puede adoptarse es dentro de los doce meses y ello prescindiendo también de las eventuales dilaciones que se hubieran podido producir, pues tales dilaciones serán apreciadas al término de las actuaciones inspectoras dado que, en caso contrario, de admitirse que se pudieran tomar en consideración para el momento de la adopción del acuerdo de ampliación se podría producir un doble cómputo de tales dilaciones, uno inicial que determinarían que se tuvieran en cuenta para el momento válido de adopción de dicho acuerdo de ampliación, y otro final determinante de la extensión del procedimiento inspector."

Posteriormente, en sentencias de 14 de octubre de 2013 (recurso casación unificación de doctrina 1342/2013) y de 9 de enero de 2014 (recurso casación unificación de doctrina 1877/2012) se ratifica este criterio. En la última citada, se expone:

"Y dicho lo anterior, ante el dilema de si a efectos de determinar el plazo para acordar y notificar la ampliación, han de computarse o no las dilaciones imputables al contribuyente, ha de darse la razón a la sentencias de contraste, de conformidad con reiterada jurisprudencia de esta Sala, de la que es ejemplo la Sentencia de 30 de mayo de 2013 (recurso de casación 3258/2010), en cuyo Fundamento de Derecho Segundo se dice: (...)

La exigencia de que para la validez del acuerdo de ampliación es necesario que se dicte y notifique antes de que finalice el plazo inicial de doce meses, y que para el cómputo de este plazo no se tengan en cuenta ni eventuales interrupciones justificadas ni dilaciones imputables al contribuyente, ha sido recordada más recientemente por las Sentencias de 6 de junio de 2013 (recurso de casación número 3383/2010) y 14 de octubre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina número 1342/2013).

(...)

Finalmente, debe señalarse que, ciertamente, algunas sentencias declaran que de no proceder así se produciría un doble cómputo de las dilaciones y en verdad ello es así, porque primeramente, se tendrían en cuenta a la hora de fijar el plazo máximo en que puede adoptarse el acuerdo de ampliación y luego, en su caso, para determinar si finalmente, las actuaciones inspectoras se produjeron en el plazo prorrogado, circunstancia ésta que se ve claramente en el caso presente, pues si no se procediera en la forma expuesta, resultaría que los 318 días de dilaciones imputables al contribuyente servirían inicialmente para considerar que el acuerdo de ampliación estaba dictado y notificado dentro de plazo, con el consiguiente efecto de que éste sería el de veinticuatro meses y no el inicial de doce, y, luego, para considerar que el conjunto de la actuación inspectora se había producido dentro del plazo ampliado.

Lo expuesto nos lleva a acoger el motivo y, sin necesidad de resolver sobre los demás formulados, a la estimación del recurso interpuesto y a la casación de la sentencia.”

Aun cuando las referidas sentencias emanan en el marco del antiguo Reglamento General de la Inspección de los Tributos (artículo 31.ter), la redacción del actual artículo 184.4 del Reglamento aprobado por RD.1065/2007, de 27 de julio, no difiere a los efectos aquí debatidos de su predecesor.

Aplicado al presente supuesto, se advierte que las actuaciones inspectoras se iniciaron el 2 de febrero de 2008 y el acuerdo de ampliación del plazo se notificó el 30 de abril de 2009, por lo que conforme a la doctrina expuesta, fue adoptado una vez excedido el plazo de 12 meses, sin computar las dilaciones imputadas al contribuyente.

Ello, como bien dice el Alto Tribunal no determina la caducidad del procedimiento pero sí que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones. En el presente expediente, referido a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 01/01 a 30/06 de 2005, ya a la fecha de la notificación, el 24 de mayo de 2010, del acuerdo dictado el 21 de mayo, había prescrito el derecho de la Administración a liquidar dicho período, por lo que procede estimar la pretensión actora y anular la liquidación y sanción impugnadas, sin necesidad de entrar en las restantes cuestiones alegadas.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el presente recurso de alzada, ACUERDA:

ESTIMARLO, anulando la resolución impugnada y, en consecuencia, los acuerdos de liquidación y sancionador dictados.