

▣

Actuaciones inspectoras. Comprobación de ajustes y resultados contables. Sentencia de la Audiencia Nacional de 22-5-2014.

No es posible, y supone una irregularidad invalidante, que al inicio de las actuaciones se ponga en conocimiento del recurrente que las actuaciones van a referirse a la «comprobación de ajustes y resultados contables» y resulte que se produzcan cambios en el sistema de tributación ó imputación ó la aplicación del régimen de transparencia fiscal. La realización de ese cambio en el sistema de liquidación obliga a comprobar todos los ajustes fiscales y todas las anotaciones contables con el fin de determinar el cumplimiento ó no de los requisitos que permiten la aplicación que pretende la administración del régimen de transparencia fiscal. La Orden de Carga en Plan define el impuesto, el ejercicio y el motivo de la inspección (actuaciones de comprobación) y la liquidación ha superado estos límites por lo que debe afirmarse que se ha producido indefensión derivada de esta extralimitación tal como ha dicho esta Sala, en sentido contrario, en asuntos semejantes como puede ser en las sentencias dictadas en los recursos 197/2010 ó 173/2008. Todo ello obliga a la estimación del recurso y a la anulación de la resolución recurrida.

Madrid, a veintidós de mayo de dos mil catorce.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 247/2011, que ante esta **Sala de lo Contencioso-Administrativo** de la Audiencia Nacional (**Sección Segunda**) ha promovido el Procurador Don MARÍA LUISA SÁNCHEZ QUERO, en nombre y representación de la entidad mercantil GERMACAS S.L. (como sucesora de JAIPUR S.A.), frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico-Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía litigiosa no supera, teniendo en cuenta separadamente la liquidación y sanción impugnadas, la cantidad de 600.000 euros exigidos legalmente para el acceso al recurso de casación.

Es ponente el Ilmo. Sr. Don JOSE GUERRERO ZAPLANA, quien expresa el criterio de la Sala.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Por la mercantil recurrente se interpuso recurso contencioso-administrativo, mediante escrito de 12 de Julio de 2011, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 4 de Mayo de 2011 por la que se estima el parte, y se deja sin efecto la sanción, en relación a la resolución del TEAR de Cataluña de fecha 28 de Mayo de 2009 por la que se confirmaba la liquidación girada a JAIPUR (a la que sucede la ahora recurrente) en relación a la liquidación correspondiente al Impuesto de Sociedades de los años 1998 a 2001 (los importes se señalan en el FJ segundo y ascienden a un total de 13.637.189 pesetas) así como la liquidación girada en relación al año 2002 (con 158.898,75 euros de importe).

**SEGUNDO.-** En el momento procesal oportuno, la recurrente formalizó la demanda por escrito de 5 de Octubre de 2012, en que tras alegar los hechos y exponer los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando la estimación del recurso y que se declare la nulidad de la resolución objeto de recurso.

**TERCERO.-** El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito de 10 de Diciembre de 2012, en el que tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que

estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del recurso contencioso-administrativo, por ajustarse a Derecho las resoluciones impugnadas.

**CUARTO.-** Acordado el recibimiento del proceso a prueba y practicada la que se declaró pertinente, se acordó la celebración del trámite de conclusiones escritas, la Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 14 de Mayo como fecha para la votación y fallo de este recurso, día en que, efectivamente, se deliberó, votó y falló.

**QUINTO.-** En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia.

## **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

**PRIMERO.-** Es objeto de este recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de de fecha 4 de Mayo de 2011 por la que se estima el parte, y se deja sin efecto la sanción, en relación a la resolución del TEAR de Cataluña de fecha 28 de Mayo de 2009 por la que se confirmaba la liquidación girada a JAIPUR (a la que sucede la ahora recurrente) en relación a la liquidación correspondiente al Impuesto de Sociedades de los años 1998 a 2001 (los importes se señalan en el FJ segundo y ascienden a un total de 13.637.189 pesetas) así como la liquidación girada en relación al año 2002 (con 158.898,75 euros de importe).

La **resolución del TEAC objeto de recurso** en cuanto a la supuesta extralimitación del procedimiento inspector respecto del alcance inicialmente comunicado entiende que el alcance fue parcial y las liquidaciones se practicaron como provisionales y la Inspección entró en el examen de la tributación aplicable al estar en íntima conexión la comprobación con los ajustes extracontables efectuados por lo que no podía hablarse de extralimitación inspectora y, en todo caso, no se habría producido indefensión puesto que la recurrente ha conocido en todo momento la actuación inspectora y ha tenido ocasión de impugnar su contenido.

En cuanto a la duración excesiva del procedimiento inspector se refiere a que la dilación de 30 días entre el día 26 de Junio de 2003 y el día 18 de Septiembre de 2003 se imputa al contribuyente sobre la base de considerar que se trataba de un aplazamiento solicitado por el contribuyente.

En cuanto a la aplicación del régimen de transparencia fiscal, la resolución entiende que se cumplen los requisitos legales puesto que no hubo ni local ni empleado (por las razones que se detallan en el Fundamento Jurídico cuarto de la resolución) y que se cumplen los requisitos previstos en el artículo 75 de la ley 43/95.

En cuanto a la aplicación del régimen de las Pymes, la resolución entiende que la única actividad de la recurrente es el arrendamiento de inmuebles y no puede caracterizarse como actividad empresarial por lo que se deniega la exención por reinversión y la aplicación del régimen especial de las Pymes. Entiende que si la sociedad es mera tenedora de bienes no puede tener ningún elemento del inmovilizado pues nada de lo que tenga sirve, y menos de forma duradera, para actividad empresarial alguna.

Finalmente se refiere a la motivación de la culpabilidad del acuerdo sancionador que, finalmente, fue dejado sin efecto por entender que no había motivación específica y que la resolución se limitaba a exponer como se habían aprovechado indebidamente los beneficios fiscales.

La **parte recurrente fundamenta su demanda** en que considera que se ha ampliado el objeto de la inspección de modo injustificado y que ello le ha ocasionado indefensión.

También considera que ha transcurrido en exceso el plazo de un año sin haber concluido las actuaciones de inspección y que las dilaciones imputadas no lo han sido correctamente por lo que considera que se ha producido la prescripción del derecho de la administración a liquidar la deuda tributaria.

También se impugna la cuestión del sometimiento al régimen de transparencia fiscal así como la compatibilidad entre el régimen de transparencia fiscal y el régimen de las Pymes. Entiende que se encuentra aportada suficiente justificación y prueba documental que acredita que se dispone de un local destinado a la actividad (y que se ha justificado la existencia de suficientes consumos) y que hay una persona contratada dedicada a dicha actividad.

Entiende la recurrente que tiene derecho a la aplicación del régimen de empresas de reducida dimensión, y ello aunque se estimara aplicable el régimen de transparencia fiscal.

Finalmente, se refiere a la aplicación del tipo reducido del 30% que se recoge en el artículo 127 bis de la LIS para empresas de reducida dimensión. Este beneficio se ha denegado por la Inspección por entender que se trata de una entidad transparente de mera tenencia de bienes y que no realiza actividad alguna. Considera la recurrente que como su cifra de negocios es inferior a los 250 millones de pesetas debería poder gozar del beneficio previsto en el artículo 127 bis de la LIS.

**SEGUNDO.-** Para una mejor comprensión de las cuestiones litigiosas, es conveniente recordar determinados datos de hecho relevantes en relación con las vicisitudes del procedimiento económico-administrativo:

- GERMACAS S.L. (como sucesora de JAIPUR S.A.) mediante escritura de fecha 28 de Junio de 2007 absorbió a la entidad JAIPUR constituyéndose la primera en sucesora universal de los derechos y obligaciones de la extinguida JAIPUR.

- La recurrente consideraba que no estaba sometida al régimen de transparencia fiscal y que para el ejercicio de su actividad de arrendamiento disponía de personal asalariado y local destinado a dicha actividad.

- La entidad disponía de una nave en la Urbanización Les Fonts que fue destruida por un incendio en Agosto de 1998 arrendada a una sociedad del grupo y la indemnización recibida fue invertida en participaciones en INMOBRUCH y en un local en la Calle Severo Ochoa

- Las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 12 de Junio de 2003 respecto a los ejercicios 1998 a 2001 con alcance parcial limitándose a la comprobación de los ajustes y al resultado contable en los ejercicios comprobados.

- La inspección consideró que la empresa debía tributar en régimen de transparencia al no tener local ni empleado y pertenecer el capital a menos de 10 socios. También eliminó la exención por reinversión pretendida relativa al importe de 50 millones de pesetas recibidos como indemnización por el incendio de una nave en el ejercicio 1998

- La liquidación correspondiente al ejercicio 1998 fue de 9.141.197 pesetas, la correspondiente al ejercicio 1999 de 4.306.646 y la correspondiente al ejercicio 2000 de 189.345 pesetas

- También se impuso a la recurrente la correspondiente sanción que, sin embargo, fue eliminada por la resolución del TEAC que ahora es objeto de recurso.

- El ahora recurrente interpuso reclamación económico administrativa frente al TEAR de Barcelona en relación a los expedientes acumulados relativos a la sanción y liquidación reseñadas mas arriba y tras la desestimación de las mismas, se interpuso recurso de alzada que fue estimado parcialmente por la resolución que ahora es objeto del presente recurso contencioso administrativo.

**TERCERO.-** La cuestión que se suscita en el presente recurso se centra en determinar la conformidad o no a Derecho de la resolución ahora impugnada, trataremos primero las cuestiones de procedimiento (ampliación de las actuaciones inspectoras y posible prescripción) para, solo en el caso de que se rechacen, entrar en las cuestiones de fondo (aplicación del régimen de transparencia fiscal, deducción por reinversión y aplicación del tipo reducido del 30%).

El primer argumento del recurrente hace referencia a que **las actuaciones inspectoras se iniciaron con carácter parcial** y concluyeron modificando el régimen del Impuesto de Sociedades a que se somete el recurrente. Entiende la parte recurrente que esto supone una extralimitación y que produce indefensión puesto que, además, no se notificó a la parte interesada la extralimitación en el objeto de la Inspección que se estaba produciendo. Por esto entiende que se ha incumplido lo que señala los artículos 11 y 30 del R.D. 939/1986 sobre la Inspección de los Tributos.

Como ya ha dicho esta Sala en otros recursos (por ejemplo sentencia correspondiente al recurso 197/2010), no resulta ocioso efectuar una consideración general en relación a la **fuerza invalidatoria de los defectos formales**. Cabe señalar, en primer término, que debe tenerse presente tanto lo establecido en el art. 63.2 de la Ley 30/92, de 26 de noviembre como el criterio mantenido en numerosas sentencias del Tribunal Supremo en sentencia de 20 de julio de 1992, entre otras varias, al afirmar que:

&lt;&lt;La teoría de la nulidad de los actos administrativos ha de aplicarse con parsimonia, siendo necesario ponderar siempre el efecto que produjo la causa determinante de la invalidez y las consecuencias distintas que se hubieran seguido del correcto procedimiento rector de las actuaciones que se declararon nulas y, por supuesto, de la retroacción de éstas para que se subsanen las irregularidades detectadas... En el caso de autos, tratándose, como la Sala sentenciadora razonó, no de que se hubiera prescindido totalmente del procedimiento establecido al efecto, sino tan sólo del trámite de audiencia del interesado, exclusivamente se incidiría en la de simple anulabilidad del art. 48.2, y ello sólo en el supuesto de que de la omisión se siguiera indefensión para el administrado, condición esta que comporta la necesidad de comprobar si la indefensión se produjo; pero siempre, en función de un elemental principio de economía procesal implícitamente, al menos, potenciado por el art. 24 CE, prohibitivo de que en el proceso judicial se produzcan dilaciones indebidas, adverando si, retrotrayendo el procedimiento al momento en que el defecto se produjo a fin de reproducir adecuadamente el trámite omitido o irregularmente efectuado, el resultado de ello no sería distinto del que se produjo cuando en la causa de anulabilidad del acto la Administración creadora de este había incurrido. (...)

Se ha dicho que no hay derecho menos formalista que el Derecho Administrativo y esta afirmación es plenamente cierta. Al vicio de forma o de procedimiento no se le reconoce siquiera con carácter general virtud anulatoria de segundo grado, anulabilidad, salvo aquellos casos excepcionales en que el acto carezca de los requisitos indispensables para alcanzar su fin, se dicte fuera de plazo previsto, cuando éste tenga carácter esencial o se produzca una situación de indefensión.

El procedimiento administrativo y la vía del recurso ofrecen al administrado oportunidades continuas de defenderse y hacer valer sus puntos de vista, lo cual contribuye a reducir progresivamente la inicial trascendencia de un vicio de forma o una infracción procedimental. Así, por ejemplo, si el interesado no fue oído en el expediente primitivo, esa falta puede eventualmente remediarse con la interposición del correspondiente recurso cuya propia tramitación, incluye un nuevo período de audiencia y vista del expediente. En otros casos, la omisión inicial del trámite de audiencia puede entenderse, salvo en algún caso, subsanada y se hace intranscendente, no pudiendo dar lugar en buena lógica a la nulidad del acto y en este sentido se pronuncian numerosas sentencias del Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional. Por otra parte, la interposición de un recurso permite a la Administración poner en juego los poderes de convalidación que le reconoce la Ley, y subsanar los defectos iniciales una vez advertida su existencia, así como permite al administrado la constancia de todos los elementos de hecho y de Derecho que sirvieron de base al acto administrativo impugnado, así como formular las alegaciones y ofrecer las pruebas necesarias para desvirtuarlos.

Para formular un pronunciamiento sobre la trascendencia que el vicio procedimental haya podido ocasionar a la esencia misma del acto administrativo habrá que tener en cuenta la relación existente entre el defecto de forma y la decisión de fondo adoptada por el acto recurrido y ponderar, sobre todo, lo que habría podido variar el acto administrativo origen del recurso, en caso de observarse el trámite omitido. Las hipótesis por tanto pueden ser varias.>>

Resulta que en este caso que la Orden de Carga en Plan se habla de "Ajuste del resultado Contable del Impuesto de Sociedades; Actuaciones de comprobación de Investigación"; en la Comunicación del Inicio de Actuaciones de Comprobación e Investigación se habla de que se "limita a la comprobación de los ajustes al resultado contable en los ejercicios antes indicados"

Dispone el art. 148 de la Ley General Tributaria lo siguiente: 1. Las actuaciones del procedimiento de inspección podrán tener carácter general o parcial.

2. Las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación y en todos aquellos supuestos que se señalen reglamentariamente. En otro caso, las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general en relación con la obligación tributaria y período comprobado.

3. Cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad salvo que concorra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta Ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias".

A su vez, el artículo 11 del R.D. 139/1986 (Reglamento General de la Inspección de los Tributos) establece en sus primeros párrafos lo siguiente:

1. Las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación podrán tener carácter general o parcial.

2. Tendrán carácter general cuando tengan por objeto la verificación en su totalidad de la situación tributaria del sujeto pasivo u obligado tributario, en relación con cualquiera de los tributos y deberes formales o de colaboración que le afecten dentro de los límites determinados por:

a) La competencia del órgano cuyos funcionarios realizan las correspondientes actuaciones.

b) Los ejercicios o períodos a que se extienda la actuación inspectora.

c) La prescripción del derecho a la Administración para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación y de la acción para imponer las sanciones correspondientes a las infracciones tributarias que, en su caso, se aprecien. (...)

4. Las actuaciones de comprobación e investigación serán parciales cuando se refieran sólo a uno o varios de los tributos o deberes que afectan al sujeto pasivo u obligado tributario, o a hechos imponibles determinados o cuando de cualquier otro modo se circunscriba su objeto a límites más reducidos de los que se señalan en los apartados anteriores.

El artículo 30.1 de la misma norma establece que en la comunicación de inicio, se informará al contribuyente de "En dicha comunicación se indicará al obligado tributario el alcance de las actuaciones a desarrollar.

A su vez, el artículo 178 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, que lleva por rúbrica "Extensión y alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección", contempla la previsión, ya recogida en el artículo 11.3 del antiguo Reglamento General de Inspección de los Tributos de 1986, de modificar el alcance de las actuaciones, señalando:

"5. Cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen, el órgano competente podrá acordar de forma motivada:

a) La modificación de la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o períodos no comprendidos en la comunicación de inicio o excluir alguna obligación tributaria o período de los señalados en dicha comunicación.

b) La ampliación o reducción del alcance de las actuaciones que se estuvieran desarrollando respecto de las obligaciones tributarias y períodos inicialmente señalados. Asimismo, se podrá acordar la inclusión o exclusión de elementos de la obligación tributaria que esté siendo objeto de comprobación en una actuación de alcance parcial".

Por lo tanto no es posible, y supone una irregularidad invalidante, que al inicio de las actuaciones se ponga en conocimiento del recurrente que las actuaciones van a referirse a la "comprobación de ajustes y resultados contables" y resulte que se produzcan cambios en el sistema de tributación ó imputación ó la aplicación del régimen de transparencia fiscal. La realización de ese cambio en el sistema de liquidación obliga a comprobar todos los ajustes fiscales y todas las anotaciones

contables con el fin de determinar el cumplimiento ó no de los requisitos que permiten la aplicación que pretende la administración del régimen de transparencia fiscal.

La Orden de Carga en Plan define el impuesto, el ejercicio y el motivo de la inspección (actuaciones de comprobación) y la liquidación ha superado estos límites por lo que debe afirmarse que se ha producido indefensión derivada de esta extralimitación tal como ha dicho esta Sala, en sentido contrario, en asuntos semejantes como puede ser en las sentencias dictadas en los recursos 197/2010 ó 173/2008. Todo ello obliga a la estimación del recurso y a la anulación de la resolución recurrida.

**CUARTO.-** De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, vigente al momento de la interposición del presente recurso contencioso administrativo, procede no efectuar expresa imposición a ninguna de las partes.

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY

### **FALLAMOS**

Que debemos estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador Don MARÍA LUISA SÁNCHEZ QUERO, en nombre y representación de la entidad mercantil GERMACAS S.L. (como sucesora de JAIPUR S.A.), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 4 de Mayo de 2011 por la que se estima el parte, y se deja sin efecto la sanción, en relación a la resolución del TEAR de Cataluña de fecha 28 de Mayo de 2009 por la que se confirmaba la liquidación girada a JAIPUR (a la que sucede la ahora recurrente) en relación a la liquidación correspondiente al Impuesto de Sociedades de los años 1998 a 2001 así como la liquidación girada en relación al año 2002; liquidaciones que dejamos sin efecto por ser contrarias al ordenamiento jurídico. Todo ello sin haber lugar a expresa imposición de las costas procesales a ninguna de las partes.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de Julio del Poder Judicial.

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

**PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma Ilmo. Sr. D. JOSE GUERRERO ZAPLANA estado celebrando Audiencia Publica la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.