

Roj: STS 2580/2011
Id Cendoj: 28079130022011100397
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 872/2006
Nº de Resolución:
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN
Ponente: JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Tipo de Resolución: Sentencia

Resumen:

Alcance de la facultad de revisión de los órganos económico-administrativos. Funciones y potestades de los TEACS, límites: no cabe la retroacción cuando no se trata de vicios formales. La falta de prueba del sustrato fáctico determinante de la base imponible y del deber de tributar, al constituir una cuestión que afecta a los hechos determinantes, sometidos a las reglas de la carga de la prueba.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a siete de Abril de dos mil once.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación núm. 872/2006, interpuesto por la compañía mercantil TRANSPORTES CARRERAS, S.A., representada por Procurador y defendida por Letrado, contra la sentencia dictada el 22 de diciembre de 2005, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo núm. 373/2003 .

Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el recurso contencioso-administrativo nº 373/2003 seguido en la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 22 de diciembre de 2005, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO. Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de TRANSPORTES CARRERAS, S.A., contra la resolución presunta y posteriormente expresa de fecha 6 de mayo de 2005, del Tribunal Económico-Administrativo Central, a que las presentes actuaciones se contraen, y confirmar la resolución impugnada por su conformidad a Derecho.- Sin imposición de costas".

Esta sentencia fue notificada al Procurador D. Francisco Velasco Muñoz-Cuellar, representante de la compañía mercantil TRANSPORTES CARRERAS, S.A., el día 26 de diciembre de 2005.

SEGUNDO.- El Procurador de los Tribunales D. Francisco Velasco Muñoz-Cuellar, en representación de TRANSPORTES CARRERAS, S.A., presentó con fecha 10 de Enero de 2006 escrito de preparación del recurso de casación, en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Segunda- de la Audiencia Nacional acordó, por Providencia de fecha 26 de enero de 2006, tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

TERCERO.- El Procurador D. Francisco Velasco Muñoz-Cuellar, en representación de la compañía

mercantil TRANSPORTES CARRERAS, S.A., parte recurrente, presentó con fecha 15 de marzo de 2006 escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló los motivos que estimó pertinentes. El primero, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción de los artículos 40,54 y 101 del Real decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico- Administrativas; el segundo, con base en el artículo 88.1.c) y d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción del artículo 24 de la CE y de los artículos 335 y siguientes de la LEC, respectivamente; el tercero y el cuarto, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, concretamente, el tercero, por infracción del artículo 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente y del artículo 31.ter del Real Decreto 939/1986, por el que se aprueba el Reglamento General de Inspección y, el cuarto, por infracción del artículo 15 de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades y de los artículos 40 y 41 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, así como del artículo 15 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades; y, el quinto, por infracción de los artículos 24 y 120 de la CE y, 33 y 67 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala "case la sentencia recurrida declarándola nula y sin efecto, así como las liquidaciones tributarias y los acuerdos de imposición de sanción que le sirven de base, por no resultar ajustados a Derecho, y declare asimismo la procedencia de las declaraciones presentadas por esta parte por dicho concepto y períodos tributarios".

CUARTO.- La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, compareció y se personó como parte recurrida.

QUINTO.- La Sala Tercera -Sección Primera- acordó, por Providencia de fecha 27 de marzo de 2007, admitir a trámite el presente recurso de casación y remitir las actuaciones a la Sección Segunda de conformidad con las Normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

SEXTO.- Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, el Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, parte recurrida, presentó con fecha 16 de julio de 2007, escrito de oposición al recurso, formulando los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho, esto es, el primero, la recurrente entiende que el Tribunal Económico-Administrativo debió declarar la nulidad de la liquidación discutida, no ordenar la retroacción de actuaciones, pues el vicio de que adolecía aquella no era un defecto procesal o de tramitación, pero lo que procede es, dar aquí por reiterado el fundamento Quinto de la Sentencia recurrida, añadiendo que en la liquidación objeto de reclamación sí se aprecia un defecto de tramitación (la falta de prueba de los valores fijados) y un defecto formal (la insuficiencia de la motivación), por lo que dicho motivo debe ser inadmitido. El segundo, igualmente, debe ser inadmitido por su defectuoso planteamiento procesal, por carencia de fundamento (es una suposición decir que "el Tribunal ad quo rechazó sin más la pericial aportada"), toda vez que lo único que hace la Sentencia de instancia es diferenciar entre, perito escogido por la parte y, perito designado judicialmente y, además, porque en ningún precepto de la Ley de Enjuiciamiento Civil dice que los dictámenes periciales hagan prueba plena, sino que serán valorados por el Tribunal según las reglas de la sana crítica (artículo 348 LEC). Al tercero, también debe ser desestimado el tercer motivo de casación y, estando de acuerdo con el Fundamento de Derecho Tercero de la Sentencia de instancia, añadiremos que corresponde a la Inspección, y no al contribuyente, apreciar si concurren o no las circunstancias previstas en el artículo 29.1 de la Ley 1/98 para acordar la ampliación por otros doce meses del plazo de comprobación e investigación. El cuarto, debe ser inadmitido el cuarto motivo, por su nula razón de ser, ya que se dirige frente a un "obiter dicta", cual lo adviera su nula trascendencia en el fallo y, por ende, es manifiesto que la Sentencia de instancia no ha podido confirmar unas liquidaciones inexistentes por haber sido anuladas por el TEAC. El quinto, asimismo, debe ser inadmitido el quinto motivo, por no guardar relación con las cuestiones debatidas (artículo 93.2 .b). inciso tercero, de la Ley Jurisdiccional) y por su carencia manifiesta de fundamento (artículo 93.2.d) de la Ley de la Jurisdicción). Ello, primero, porque la congruencia se mide en relación con las pretensiones ejercitadas y no con las alegaciones formuladas en su apoyo y, segundo, porque, difícilmente, podían ser las sanciones objeto del debate en la instancia, si se atiende a que la anulación de la liquidación conlleva la anulación -la inexistencia- de las sanciones, de conformidad con el Fundamento Quinto, in fine, de la Sentencia recurrida, suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que sea desestimado el recurso de casación interpuesto por Transportes Carreras, S.A., contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 22 de diciembre de 2005, al ser la misma plenamente conforme a Derecho, con imposición de las costas a la mercantil recurrente por ser preceptivas".

Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el día 6 de Abril de 2011, fecha en la que tuvo lugar el acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 22 de diciembre de 2005, recaída en los autos 373/2003, desestimatoria del recurso dirigido contra la resolución desestimatoria presunta y posteriormente expresa del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de mayo de 2005, desestimatoria de las reclamaciones económico administrativas que en única instancia formuló la entidad Transportes Carreras, SA contra la liquidación practicada por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Aragón de la AEAT, de fecha 22 de noviembre de 2001, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1995 a 1999 y cuantía de 1.106.204,92 euros (184.057.011 ptas.) y el acuerdo de imposición de sanción de fecha 22 de noviembre de 2001 y cuantía de 532.835,50 euros.

Como se recoge en la sentencia de instancia, La resolución del TEAC, acuerda: "1º) Estimar parcialmente la reclamación; 2º) anular la liquidación practicada y el acuerdo sancionador que deberán ser sustituidos por sendos actos de conformidad con lo dispuesto en los Fundamentos de derecho Séptimo y Octavo".

La sentencia resuelve las cuestiones planteadas en el recurso en los siguientes términos:

1. En cuanto a la ampliación de las actuaciones inspectoras, consideró que *"no vulnera lo dispuesto en el art. 29 de la Ley 1/1998, por cuanto dicho precepto contempla la posibilidad de que el plazo inicial de doce meses se prolongue otros doce meses más cuando en las actuaciones concurre alguna de las circunstancias que en el precepto se exponen, siendo una de ellas la especial complejidad así como la dispersión geográfica, todo ello según la apreciación del actuario o equipo actuante. Y en el presente supuesto concurre especial complejidad por tratarse de una empresa con un volumen de operaciones elevado, y concurriendo además el criterio de la dispersión geográfica, habida cuenta de que para la valoración de las operaciones fue necesario la comparación entre concesionarios de diferentes puntos geográficos. Añadir, por último, que si bien, de antemano pueda preverse la complejidad de algunas inspecciones (grandes empresas, grupos consolidados, etc.), nada obsta a que sea ineludible esperar el desarrollo de la Inspección para poder apreciar su complejidad, que según establece el propio art. 31 ter del RD 136/2000 «la apreciación de la concurrencia de alguna de las circunstancias mencionadas en los apartados anteriores se realizará por el funcionario, equipo o unidad que esté desarrollando la actuación de que se trate», debiendo añadir que en el presente caso, no se ha producido ningún tipo de indefensión al recurrente por cuanto el acuerdo de ampliación de actuaciones está debidamente motivado y fue correctamente notificado"*.

2. Sobre el tipo de contrato que celebraba la parte recurrente, se decanta por la concurrencia de contratos de compraventa, sobre la siguiente base: *"Atendiendo al primero de los criterios, que es el fundamental, habida cuenta del carácter consensual del contrato de compraventa, que se perfecciona por el consentimiento de las partes, parece obvio que la voluntad de los contratantes en los contratos celebrados, es por parte de la empresa recurrente la de adquirir un camión nuevo y por parte del concesionario es evidente que no se busca hacerse con la propiedad de vehículos usados sino que lo que se pretende es vender un vehículo nuevo, siendo este tipo de operaciones por otro lado muy habituales en el mercado automovilístico y sin que el hecho de que la aceptación de la entrega del vehículo usado como parte del precio del vehículo nuevo, como una modalidad de pago para facilitar la consecución de la venta, pueda desnaturalizar una operación cuyo objeto resulta muy claro como es la venta de vehículos nuevos por parte de los concesionarios de automóviles y no la celebración de un contrato de permuta"*.

Respecto de la valoración de los camiones, distingue entre el ejercicio de 1996, en el que era de aplicación el artº 15.5 de la Ley 61/1978, y el resto de ejercicios en los que debía aplicarse la Ley 43/1995; en el primer supuesto, *" el valor de enajenación del camión usado será el importe real por el que dicha enajenación se haya efectuado y el de adquisición del camión nuevo el importe real por el que dicha adquisición se ha producido y habida cuenta de que en ambos casos los valores reales difieren de los declarados por la parte, habrá que acudir al valor de mercado"*. En el resto de ejercicios, arts 10.3 de la Ley 43/1995, siguiendo los criterios contables aplicables y con referencia a la Resolución de 30 de julio de 1991, considera que *"En la Norma Primera de la citada Resolución se establecen los criterios de valoración en las transmisiones del inmovilizado material, y en el número tres se regulan las adquisiciones de inmovilizado material entregando como pago parcial otro inmovilizado material. Dicha norma que es directamente aplicable al caso que nos ocupa, dispone: «Para la valoración en este tipo de operaciones se aplicará lo previsto en esta resolución para las permutas y adquisiciones en general. En particular se tendrá*

en cuenta los siguientes criterios: la empresa que recibe el inmovilizado a cambio de otro más un diferencial monetario, valorará en general el bien recibido por el valor neto contable del bien que transmite más el importe monetario pagado, con el límite máximo del valor de mercado del activo recibido». Ahora bien, afirma la Inspección que en aplicación de este criterio procedería realizar una regularización más perjudicial para la reclamante que la realizada por la Inspección, razón por la que entiende que la norma fiscal de valoración aplicable a las operaciones de permuta debe entenderse aplicable también siempre que una parte del pago se realice mediante la entrega de un bien, casos en que las normas contables determinan que se contabilice siguiendo las reglas de las permutas. Esta solución es asimismo compartida por la Sala ya que el principio de la no «reformatio in peius», impide que en base a las normas de valoración contables se pueda efectuar una regularización más perjudicial para la actora que la ya efectuada por la Inspección. En consecuencia procede estimar parcialmente este motivo de impugnación, al entender la Sala que los contratos celebrados son contratos de compraventa, pero sin que su valoración conforme a esta calificación jurídica permita llegar a un resultado más perjudicial para la actora".

3. La última de las cuestiones en disputa es resuelta en el sentido siguiente:

" Finalmente alega la parte que la conclusión alcanzada por el TEAC de reponer las actuaciones en base a que la determinación de los precios de mercado de los camiones realizada por la Inspección es incorrecta, no se ajusta a Derecho y que el TEAC debió anular la liquidación y además carece de sentido que el TEAC ordene a la Inspección el inicio de un nuevo proceso de comprobación y valoración, habida cuenta de que en el presente recurso y mediante sendos informes periciales se ha procedido a determinar en el ramo de prueba la valoración de los vehículos nuevos adquiridos por la recurrente de acuerdo con los requisitos que el TEAC menciona en su resolución, es decir, atendiendo a las condiciones con las que habitualmente se opera en el mercado de referencia y a las concretas características técnicas de los vehículos. La Sala no puede compartir el criterio de la actora por cuanto en primer lugar el informe pericial aportado con la demanda es un informe emitido por un perito a solicitud de la parte y no de un perito nombrado por la Sala por lo que en razón a la valoración de la prueba conforme a lo dispuesto en el art. 348 de la Ley de Enjuiciamiento Civil , no cabe darle total credibilidad a la prueba pericial emitida por carecer de los requisitos de imparcialidad y objetividad necesarios. De otro lado, como ha declarado la Sala reiteradamente «Se trata, a juicio de esta Sala, de una actuación procesal legítima llevada a cabo por los Tribunales Económico-Administrativo Central y Regional, sin que se vulnere lo preceptuado en el artículo 101 del Reglamento en las Reclamaciones Económico-Administrativas que, referido al contenido de las resoluciones, dispone en su ordinal 5º que "El fallo contendrá alguno de los pronunciamientos siguientes:... b) Estimación total o parcial de la reclamación o recurso, declarando no ser conforme a derecho y anulando total o parcialmente el acto reclamado o recurrido. En su caso, especificará las medidas a adoptar para ajustarse a derecho el acto objeto de reclamación o recurso". Tal declaración de nulidad parcial, con la consiguiente retracción de actuaciones, ha de reputarse plenamente válida y ajustada a Derecho, tanto material como formalmente, a tenor de lo previsto en el artículo 54 de Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico Administrativas en el que textualmente se dispone lo siguiente: "1. La invalidez de un acto administrativo de gestión no implicará la de los sucesivos que sean independientes del primero. 2. La invalidez parcial de un acto administrativo o de una resolución económico-administrativa no implicará la de las demás partes de uno u otra que sean independientes de la parte inválida. 3. En tales casos se decretará la nulidad disponiendo la conservación de aquellos actos o trámites a cuyo contenido no afecte la infracción origen de la nulidad y ordenando que sea repuesto el expediente de gestión o de reclamación a su debido estado, para que sea resuelto de nuevo por la misma autoridad u órgano que fuere competente, sin perjuicio de las responsabilidades que procedieren". Pronunciándose en términos muy similares el artículo 64 de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre , de aplicación supletoria al caso a tenor de su Disposición Adicional Quinta . Todo ello sin olvidar que actos nulos únicamente pueden tener lugar en los supuestos tasados en los arts. 62 LRJ-PAC Ley 30/1992 y 153 LGT, que considera como tales las liquidaciones practicadas por órgano manifiestamente incompetente, las constitutivas de delito, o las practicadas prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido para ello o de las normas que contienen reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados, sin que proceda la declaración de nulidad de las liquidaciones tributarias por ningún otro motivo distinto de los que se acaban de citar. Por tanto la liquidación que nos ocupa es anulable y la anulación de un acto administrativo no significa, en absoluto, que decaiga o se extinga el derecho de la Administración Tributaria a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados». En cuanto a la sanción, no procede pronunciarnos sobre la improcedencia de las mismas, como solicita la parte actora, habida cuenta que el TEAC ha anulado la liquidación y en consecuencia las sanciones que de la misma se derivan".

SEGUNDO.- Interpone la parte recurrente el recurso de casación basándose en los motivos que a continuación se exponen:

1. Al amparo del *artº 88.1.d) de la LJ*, por infracción de lo dispuesto en los *arts. 40, 54 y 101 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo*. Considera la parte recurrente que la sentencia impugnada, al confirmar el criterio manifestado por el TEAC, ha vulnerado los anteriores artículos, en tanto que centrándose fundamentalmente la regularización en minorar las amortizaciones prácticas sobre una serie de camiones nuevos, y considerando la Inspección que las valoraciones realizadas por el contribuyente no se ajustaron al valor de mercado, que era el que debió tomarse como referencia, las ofrecidas por la Inspección tampoco fueron consideradas por el TEAC ajustadas al valor de mercado, por incongruentes y poco razonables; pero en lugar de anular las liquidaciones, procura una suerte de segunda oportunidad a la Inspección, ordenando la retroacción de actuaciones para practicar una nueva comprobación y determinar un nuevo valor de mercado de los camiones adquiridos.

Para la recurrente el TEAC debió de anular sin más las liquidaciones, en todo caso el Tribunal de la instancia disponía de los medios y elementos probatorios para apreciar que los valores declarados se ajustaban a los de mercado. No cabía una segunda oportunidad, puesto que la retroacción de actuaciones sólo se prevé legalmente cuando se ha producido un defecto formal, que provoca la anulabilidad de lo actuado, permitiendo que continúe las actuaciones desde el momento en que se produjo la irregularidad, pero no cuando el vicio no es formal sino ante una discrepancia en la valoración, que afecta al fondo del asunto y que conlleva que la regularización realizada por la Inspección no fuera correcta. En definitiva, la distinción nos coloca ante el distinto tratamiento que cabe hacer ante el error in procedendo y el error in iudicando, en el primer caso los defectos pudieran ser subsanados, en el segundo que afecta al fondo no cabe subsanación alguna, puesto que la consecuencia no puede ser otra que la de la improcedencia de la regularización llevada a cabo por la Inspección.

Correspondiéndole la carga de probar a la administración de que los valores declarados no se adecuaban a los exigidos legalmente, *artº 114 de la LGT*, el incumplimiento de esta carga conllevaba como consecuencia la anulación del acto, no otorgar una segunda oportunidad para demostrar lo que no pudo en el momento adecuado.

2. Con base en el *artº 88.1.c) de la LJ*, por quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas que rigen los actos y garantías procesales, en concreto por infracción del *artº 24 de la CE*, y también al amparo del *artº 88.1.d) de la LJ*, por infracción de los *arts. 335 y ss de la LEC*. Enlazando con el anterior motivo, considera la parte recurrente que su actuación procesal ante la Sala de instancia, permitió acreditar aquello por lo que el TEAC ordenó la retroacción de actuaciones, presentando documental a propósito y dos informes periciales que establecían la valoración de los vehículos; mas la Sala decide prescindir de dicho material probatorio, argumentando que no es posible otorgarle credibilidad alguna a los informes periciales por carecer de los requisitos de imparcialidad y objetividad. No se pone en cuestión la valoración que ha hecho el Tribunal de instancia de la prueba, lo que está vedado en el recurso de casación, sino que ha vulnerado los preceptos de la LEC en cuanto ha prescindido llana y simplemente de la prueba pericial practicada. Además la decisión conculca el principio de economía procesal, puesto que se ordena una retroacción de actuaciones cuando era factible en el seno del recurso contencioso administrativo llegar al resultado que se persigue con la retroacción de actuaciones.

3. Al amparo del *artº 88.1.d) de la LJ*, por infracción de lo dispuesto en el *artº 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero* y *artº 31.ter del Real Decreto 939/1986*. A juicio de la parte recurrente no concurría motivo alguno que justificara la ampliación del plazo de doce meses de las actuaciones inspectoras, puesto que las dos circunstancias en las que se fija la Audiencia Nacional no resultaban suficientes; el hecho de la dispersión geográfica sólo debe ser relevante cuando la misma permita descubrir una especial complejidad, sin que el volumen de operaciones ni la comparación entre concesionarios en distintos puntos geográficos justificaran la ampliación, puesto que la Inspección se centró en exclusividad en unas concretas operaciones perfectamente susceptibles de ser comprobadas y, en su caso, regularizadas, dentro del plazo común establecido, limitándose los hechos investigados en analizar las entregas de camiones usados a los distintos concesionarios en los que se adquirirían los camiones nuevos, a fin de determinar las plusvalías generadas, y, por otro, en concretar el precio por el que se efectuaban tales adquisiciones, con el objeto de determinar si se ajustaban a lo que la Inspección consideraba valor de mercado. Destacando el escaso volumen de las operaciones y que la Administración tardase 6 meses en dirigirse al primero de los concesionarios y 7 y 9 meses en el caso de los restantes, cuando a los veinte días de comenzar la inspección la Administración tenía a su disposición todas las facturas relativas a las operaciones. Sin que el hecho de que se notificara el acto de ampliación, suficientemente motivado, añada o reste algo al motivo de oposición, puesto que la cuestión radica en la concurrencia o no de los presupuestos exigidos legalmente a efecto de la ampliación acordada. Por ello, al haberse extralimitado en el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras que prevé el *artº 29.1 de la Ley 1/1998*, debe acordarse el consiguiente efecto jurídico de caducidad del procedimiento y de nulidad de las liquidaciones practicadas.

4. Al abrigo del *artº 88.1.d) de la LJ*, por infracción del *artº 15 de la Ley 61/1978*, *arts. 40 y 41 del Real Decreto 2631/1982* y *artº 15 de la Ley 437/1995*. La cuestión tanto respecto del ejercicio de 1995 como en los restantes, radica en determinar el valor a efectos fiscales de los camiones nuevos adquiridos y el de los camiones usados entregados como parte del precio de los camiones nuevos. Tanto la Inspección como el TEAC consideraron que las operaciones llevadas a cabo debían de calificarse como permutas, la sentencia de la Audiencia Nacional rectifica dicha calificación y considera las operaciones como compraventas. La regla general de valoración de los elementos patrimoniales transmitidos y adquiridos es el precio de adquisición por el que las partes han realizado la operación, criterio seguido por la recurrente; la regla especial de valoración en caso de permuta es el de la valoración según mercado; mas si la propia Audiencia Nacional reconoce que las operaciones fueron las de compraventas y no las de permuta, no cabe aplicar las reglas especiales para el supuesto de permuta. Sin embargo, bajo el argumento de que los valores reales difieren de los declarados por las partes, entiende que debía acudirse al valor de mercado, cuando al mismo tiempo reconoce que los valores fijados por la Inspección mostraban resultados incongruentes, sin que existiese prueba alguna que demuestre la divergencia entre los valores declarados y los de mercado; tampoco en las operaciones de los ejercicios 1996 a 1999 tiene respaldo legal el que a la valoración se pueda aplicar una regla especial, por el hecho de que parte del pago se realice mediante la entrega de un bien, de suerte que si el legislador hubiese querido la aplicación de las reglas de la permuta para la compraventa, cuando concurra las circunstancias vistas, así lo hubiera hecho expresamente. Sin que por demás puedan prevalecer las normas contables a las que alude la Audiencia Nacional, puesto que en realidad estamos en presencia de operaciones diferentes, por un lado la adquisición de camiones nuevos y por otro la venta de los usados. Incluso se reconoce que no siempre a la adquisición de un camión nuevo seguía la venta de uno usado, superando en más de un 6% las operaciones de adquisiciones de camiones nuevos en exclusividad. Por todo ello, ha de estarse a las normas fiscales, y el valor a tener en cuenta es el real o de adquisición, que no es otro que el efectivo pagado por las partes.

5. Por último articula el siguiente motivo de casación con base al *artº 88.1.c) de la LJ*, por vulneración de los *arts. 24 y 120 de la CE*, en relación con los *arts. 33 y 67 de la LJ*, al no responder el Tribunal a quo de las cuestiones referidas a las sanciones. Expresamente la sentencia de instancia se inclina en el sentido de que no cabe pronunciarse sobre las sanciones habida cuenta de que el TEAC había anulado la liquidación, pero ello no puede mantenerse desde el punto y hora que el propio TEAC deja abierta la posibilidad de imponer nuevas sanciones, por lo que no había obstáculo para determinar o no la existencia de culpabilidad y, en su caso, de estimar las alegaciones, excluir definitivamente las sanciones. Por ello, el Tribunal debió resolver las cuestiones planteadas, en primer lugar la prescripción de la infracción imputable al ejercicio de 1995, puesto que la autoliquidación de dicho ejercicio se presentó en 25 de julio de 1996, y la fecha de comunicación de inicio del expediente sancionador lo fue en 25 de julio de 2001; en segundo lugar la inexistencia de culpabilidad por tratarse simplemente de una simple discrepancia en la valoración de los camiones.

Se opone al primer motivo el Sr. Abogado del Estado, remitiéndose a lo resuelto en el Fundamento Quinto de la sentencia, sin añadir más que además sí se aprecian defectos de tramitación, la falta de prueba de los valores fijados, y formales, la insuficiencia de la motivación. Para el Sr. Abogado del Estado el segundo motivo debe ser desestimado por su mal planteamiento, pues lo plantea por las letras c) y d) del *artº 88.1 de la LJ*; sin que pueda aceptarse que la sentencia de instancia rechace sin más la prueba pericial, sino que se limita a diferenciar entre el perito elegido por la parte y el designado judicialmente, que además debe valorarse según las reglas de la sana crítica. Tampoco considera infringido el *artº 29.1 de la Ley 1/1998*, como pone de manifiesto el Fundamento Tercero de la sentencia, sin más que añadir que es a la Inspección a la que corresponde apreciar si concurren razones para acordar la ampliación. El cuanto motivo debe ser inadmitido, pues se dirige a combatir un simple obiter dicta. Igual suerte debe correr el último motivo, pues debe inadmitirse por no guardar relación con las cuestiones debatidas, *artº 93.2.b) de la LJ*, y por su manifiesta carencia de fundamento.

TERCERO.- Al resolver la reclamación económico administrativa el TEAC acordó estimar parcialmente la reclamación, anulando la liquidación y el acuerdo sancionador, que debían ser sustituidos por sendos actos de conformidad con lo dispuesto en los Fundamentos Jurídicos Séptimo y Octavo, en base a que la Inspección había llegado a resultados incongruentes, por lo que no podían ser considerados como precios reales de mercado, y se afirma que "A juicio de este Tribunal, lo más razonable es establecer el valor de los camiones nuevos y, a partir de ese valor, determinar el valor dado por las partes a los camiones usados entregados a pago", ordenando que "se repongan actuaciones para que la Inspección determine un nuevo valor real de mercado de los camiones nuevos adquiridos y realice la regulación correspondiente y un nuevo acuerdo de liquidación que deberá sustituir al acuerdo objeto de esta reclamación". La Sala de instancia, como se dejó dicho, resuelve la oposición de la parte actora en este punto, por un lado no dándole valor alguno al informe pericial de parte, por carecer de los requisitos de

imparcialidad y objetividad necesarios, y por otro legitimando el actuar del TEAC en base a lo dispuesto en los arts. 101 y 54 del Reglamento de Procedimiento Económico Administrativo .

El artº 40 , de dicho texto normativo concuerda con lo dispuesto en el artº 169 de la LGT , "las reclamaciones tributarias atribuyen al órgano competente para decidirlos en cualquier instancia la revisión de todas las cuestiones que ofrezca el expediente de gestión y el de reclamación ante el órgano inferior, hayan sido o no planteadas por los interesados, a quienes se le expondrá para que puedan formular alegaciones".

La extensión de la facultad de revisión que otorga la ley a los órganos económico administrativos, como sin duda se desprende del texto del artículo citado, es amplísima, en tanto que aquel texto no ofrece limitación alguna, comprendiendo, pues, todos los supuestos susceptible de revisión, desde la mera modificación a la nulidad radical, pasando por decidir cuantas cuestiones se deriven del expediente. Por ello, la posibilidad de ordenar al órgano competente que girara una nueva liquidación, es una opción de las que legítimamente le corresponde, pues es la propia ley la que autoriza la revisión sin restricciones, comprendiendo, claro está, la de ordenar nueva liquidación atendiendo a la real trascendencia fiscal de las operaciones examinadas.

Ciertamente, tan amplias facultades, deben ir acompañadas por las garantías necesarias para preservar la seguridad jurídica subjetiva y la defensa en plenitud de los interesados.

Ahora bien esta revisión sin restricciones debe entenderse enmarcada dentro de las funciones y potestades que le vienen asignadas a los Tribunales Económico Administrativos, entre las que no se encuentran, desde luego, las de proyectar y hacer las funciones propias de los órganos de la Inspección en la regularización tributaria a la que tiende el procedimiento de comprobación e investigación, supliendo la inactividad de estos o subsanando los defectos materiales en la determinación de los hechos que constituyen el sustrato o presupuesto de legitimación del acto de liquidación objeto de la impugnación, colmando los defectos en los que incurrió el órgano en su tramitación o resolución. No corresponde a los Tribunales Económicos Administrativos llevar a cabo la actividad inspectora. La reclamación económico administrativa se configura como medio de impugnación cuya resolución se encomienda a otros órganos de los que han dictado el acto recurrido, situándose la Administración en pie de igualdad con los interesados.

En el caso que examinamos no podemos compartir el parecer del Sr. Abogado del Estado cuando afirma que "en la liquidación objeto de reclamación sí se aprecian un defecto de tramitación (la falta de prueba de los valores fijados) y un defecto formal (la insuficiencia de la motivación)", puesto que en modo alguno se plantean defectos formales en la tramitación del procedimiento de inspección, ni menos aún una falta de motivación, sino que el núcleo del debate giró en torno a la insuficiencia de los elementos o presupuestos necesarios para la validez y legitimación del acto liquidatorio, y ello por el explícito reconocimiento de que los valores fijados por la Inspección no eran congruentes ni razonables. La falta de prueba de los valores fijados, conformando estos el sustrato fáctico imprescindible, conlleva un problema de ausencia de determinación de los presupuestos fácticos del acto, concluyendo el TEAC que ni eran correctos los valores declarados por la parte recurrente, ni los determinados por la Inspección.

La retroacción ordenada por el TEAC, queda justificada en la sentencia en base a lo dispuesto en el artº 54 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico Administrativas . Del texto y del contexto sistemático de dicho artículo, dentro de la Sección Segunda del Capítulo Primero del Título IV , sobre actuaciones en general, y en concreto sobre defectos e invalidez de los actos, que viene a consagrar el principio del favor acti, inspirado en los principios de economía, celeridad y eficacia, se deriva que la previsión contenida se refiere en exclusividad a supuestos de actuaciones viciadas formalmente. Mas en este caso, como se ha tenido ya la ocasión de precisar no estamos ante ningún supuesto de vicio formal.

El artº 109.2 de la LGT establece que "La comprobación podrá alcanzar a todos los actos, elementos y valoraciones consignados en las declaraciones tributarias, y podrán comprender la estimación de las bases imponibles utilizando los medios a que se refiere el artículo 52 ", corresponde, pues, a la actividad de comprobación el constatar la exactitud de, entre otras, las valoraciones consignadas por el sujeto pasivo en su declaración. Las actuaciones de valoración, como lo ratifica el artº 13 del Reglamento General de Inspección , que tiene por objeto la comprobación de los valores declarados, y que pueden desarrollarse en el ejercicio de actuaciones de comprobación e investigación, artº 70 del mismo texto, le corresponde a la propia Inspección de los Tributos. Por tanto, es a este órgano al que en el desarrollo de actuaciones inspectoras tendentes a la regularización de la situación tributaria del contribuyente, al que se le asigna el deber de determinar el valor de los elementos conformadores del hecho imponible y estimación de la base imponible, y para ello, en referencia a los arts. 15 y 16 de la Ley 43/1995 , se le dota de los medios y se le procura de los instrumentos adecuados a dicho fin. Llevada a cabo la comprobación en el seno de

actuaciones inspectoras, su resultado se va a incorporar al acta pertinente, y va a posibilitar que el sujeto pasivo pueda impugnar la liquidación por discrepar de dicha valoración, *artº 70 del RGI*, tal y como ocurrió en el caso que nos ocupa. La finalidad de la actividad inspectora es la determinación o fijación de los elementos tributariamente relevantes para la aplicación de los tributos, si el procedimiento de comprobación debe desembocar en el acto que determine la existencia de la obligación tributaria y su quantum, le corresponde a la Administración Tributaria en vía de gestión determinar los elementos y hechos determinantes para la liquidación de la deuda tributaria, entre los que se encuentra, desde luego, y en lo que respecta al asunto que nos ocupa, el fijar los valores de los camiones nuevos que se adquirieron y los usados vendidos. En definitiva, la fijación de los hechos relevantes es consustancial en la actividad de comprobación y que debe desarrollarse en vía de gestión.

La fijación en el procedimiento de comprobación e investigación de los elementos y presupuestos relevantes tributariamente, para la procedente regularización tributaria, conlleva una serie de consecuencias jurídicas derivadas de la vinculación a los presupuestos del hecho normativos, de suerte que se conforma el presupuesto y base fáctico-jurídica que dota de validez y legitimación al acto liquidatorio. Si en el curso del procedimiento se ha realizado una valoración de elementos relevantes para determinar el quantum de la obligación tributaria, a la que se opuso la parte recurrente, logrando llevar al convencimiento del órgano llamado a controlar dicha actuación inspectora y liquidadora, de la falta de veracidad de la valoración y, por ende, de la falta de validez de la liquidación, no cabe, cuando no existe vicio formal del procedimiento, una retroacción de actuaciones, que más es una reconstrucción de un resultado equivocado derivado del ejercicio de las potestades que a tal fin tiene asignada la Inspección de los Tributos, a los efectos de una nuevas valoraciones hasta lograr el acierto en la determinación de los elementos relevantes; menos aún es factible que el Tribunal Económico Administrativo, excediéndose de sus funciones, indique siquiera como deben desarrollarse las potestades que a tal fin se le asigna normativamente a la Inspección de los Tributos, *artº 13 del Reglamento General de Inspección*, de cómo llevar a cabo la comprobación a los efectos de las actuaciones de valoración, indicando el método cuando este ya viene determinado en el *artº 16.3 de la LIS*, pues otra cosa no se desprende cuando el TEAC recoge en su resolución lo siguiente: "A juicio de este Tribunal, lo más razonable es establecer el valor de mercado de los camiones nuevos y, a partir de ese valor, determinar el valor dado por las partes a los camiones usados entregados en pago"; en definitiva, en un procedimiento en el que no existió una sola tacha formal, el TEAC debió limitarse a examinar la legalidad de la liquidación -y de la sanción impuesta- en base a los antecedentes y justificantes que la Inspección incorporó a las actas, conformadores de las posteriores liquidaciones y, puesto en duda la corrección de la valoración de los camiones por parte del sujeto pasivo, en el procedimiento revisor comprobar la veracidad de los hechos base del acto, concluido que la Administración no ha logrado probar la veracidad de dichos hechos, de las valoraciones, o mejor teniendo por acreditado lo contrario, esto es que la valoración resultaba incongruente y poco razonable, y habiendo llegado también a la conclusión de la improcedencia e incorrección de aplicar los valores declarados por el contribuyente, debió limitarse a declarar la nulidad de la liquidación -y sanción-, y no procurar la reconstrucción de los elementos relevantes determinante del acto impugnado mediante la correspondiente retroacción del procedimiento, sino que, *artículo 101 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas*, aprobado por *Real Decreto 391/1996*, la " *estimación total o parcial de la reclamación o recurso declarando no ser conforme a derecho y anulando, total o parcialmente, el acto reclamado o recurrido* ", así como especificar " *las medidas a adoptar para ajustar a derecho el acto objeto de reclamación o recurso* ", debió de proceder a anular las liquidaciones y sanciones combatidas, especificando las medidas a adoptar, en su caso, para ajustar a derecho las liquidaciones, y por otro lado entrar a dilucidar la conformidad a derecho de las sanciones por los motivos sustanciales hechos valer por la reclamante; y de ordenar nuevas medidas de ser procedentes, deberían llevarse a cabo en ejecución de la resolución, sin que fuese correcto ordenar la retroacción de lo actuado a los fines referidos.

Estimado el primero de los motivos de casación opuestos a la sentencia, procede casar la sentencia de instancia, siendo de aplicación lo dispuesto en el *artº 95.2.d) de la LJ*.

CUARTO.- Alega la parte actora la nulidad de actuaciones inspectoras por improcedente ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras. Sin embargo no es la nulidad la consecuencia jurídica que se anuda al supuesto de la invalidez del acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras, sino, en su caso, y según los plazos, la prescripción. La *Ley 1/1998, de 26 de Febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, estableció en el *art. 29* que el plazo máximo para llevar a cabo las actuaciones de comprobación e investigación y liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos era de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las actuaciones, con posibilidad de prolongación por otros doce meses cuando se traten de actuaciones de especial relevancia, o cuando se descubrieran nuevas actividades profesionales o empresariales del investigado, sin que dicha regulación pretendiera establecer un plazo de caducidad, al prever como único efecto del incumplimiento los plazos, tanto del de seis meses de interrupción injustificado como del de duración de las actuaciones, "que no se

considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones", (apart. 3 del *art. 29* de Inspección), ordenando el *art. 31 quater del Reglamento de Inspección*, (modificado por el *Real Decreto de 4 de Febrero de 2000*) en esta situación la continuación de las actuaciones hasta su terminación, lo que se reitera en el actual *apartado 2 art. 150 de la Nueva Ley General Tributaria*, al contemplar únicamente también la eficacia interruptiva de la prescripción en estos casos, señalando ahora la Ley de forma expresa que el incumplimiento de plazos en el procedimiento inspector no produce la caducidad del mismo, que debe continuar hasta su terminación, con lo que se introduce una excepción a la regla general de caducidad de los procedimientos tributarios contenida en el *art. 104 de la Ley*, y a la especial del procedimiento sancionador.

Pues bien, no determinando la inobservancia del plazo previsto la caducidad del procedimiento inspector, la única consecuencia sería la no interrupción de los plazos de prescripción.

Consta que en 31 de enero de 2001 el Inspector actuario propone la ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras sobre la base de "el volumen de operaciones de los ejercicios 1995, 1996, 1997 y 1998, objeto de comprobación, es superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas... El obligado tributario realiza actividades fuera del ámbito territorial de la Delegación Especial de la AEAT de Aragón:

- Adquisición en 1995 de ocho camiones a la sociedad MAN Vehículos Industriales España... domiciliada en el municipio de Coslada (Madrid)..."

- Adquisición en 1996 de dos camiones a la sociedad DAF... domiciliada en municipio de San Fernando de Henares (Madrid)..."

- Adquisición en 1997 a la firma anterior de cinco camiones.

- Adquisición en 1998 de dos camiones a la sociedad IVECo PEGASO, S.A... domiciliada en Madrid.

Requiriéndose por parte de esta URI nº 03 actuaciones de comprobación en dichas sociedades relacionadas con las ventas de los citados camiones a la sociedad Transportes Carreras, S.A. y las formas de pago por parte de esta".

Por resolución de 22 de febrero de 2001, por el Inspector Regional se adopta el acuerdo de ampliación en atención a que "Se aprecia que concurre en las actuaciones inspectoras la circunstancia de corresponderse con actuaciones que revisten especial complejidad, a la vista del volumen de operaciones de la entidad que, respecto de los períodos objeto de comprobación inspectora, es superior al requerido para la obligación de auditar cuentas. Así mismo, y de otro lado, se hace precisa la comprobación, fuera del ámbito competencial territorial de este órgano, de determinar operaciones de adquisición de activos, según obran descritas en el Informe del actuario, que, en el desarrollo de su actividad, fueron realizadas por la entidad fuera del ámbito territorial correspondiente a su domicilio fiscal". El Informe a que se refiere la resolución es de fecha 21 de febrero de 2001, en el mismo se da cuenta de las importantes inversiones en adquisición y venta de camiones realizadas por la obligada tributaria en los ejercicios objeto de inspección, centrándose la actividad de comprobación en dichas operaciones, efectuándose tales adquisiciones en concesionarios fuera de Madrid, precisando la documentación que necesitaba obtener de tales concesionarios y que se limitan a fotocopias de las facturas de la ventas de camiones nuevos realizada a otros clientes de iguales o parecidas características de los adquiridos por la obligada tributaria, facturas de compras de dichos camiones y fotocopias de la facturas de venta de los camiones usados y entregados por Transportes Carreras, S.A. y vendidos por la concesionaria.

La normativa aplicable, como se ha señalado, se contiene en el *artº 29 de la Ley 1/1998 y Real Decreto 136/2000*, el cual introdujo en el *Reglamento General de Inspección el artículo 31. ter, que estableció en su apartado 1º* que el plazo general de duración de las actuaciones inspectoras podrá ser ampliado cuando concurren alguna de las siguientes circunstancias:

"a) Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional.

A estos efectos, y sin perjuicio de su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación, podrá considerarse que las actuaciones revisten especial complejidad cuando se produzca alguno de los siguientes supuestos:

1º. Cuando el volumen de operaciones de la persona o entidad sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas.

2º. Cuando el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales de la persona o entidad, la desaparición de los libros o registros contables o su falta de aportación por el contribuyente, determine una mayor dificultad en la comprobación que requiera de la ampliación del plazo.

3º. Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y dichas actuaciones requieran la realización de comprobaciones a diversos sujetos pasivos en el ámbito de diferentes Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

4º. Cuando el obligado tributario realice actividades fuera del ámbito territorial de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda a su domicilio fiscal, que requieran la realización de actuaciones de comprobación de la inspección fuera de dicho ámbito territorial.

b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el contribuyente ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades, empresariales o profesionales, que realice".

El propio *precepto -apartado 2* - prevé que "la apreciación de la concurrencia de algunas de las circunstancias mencionadas en los apartados anteriores se realizará por el funcionario, equipo o unidad que esté desarrollando la actuación de que se trate. La propuesta de ampliación se dirigirá por escrito al Inspector Jefe, ponderando la importancia de las circunstancias reseñadas en orden a la necesidad de ampliar el plazo".

Normativa de la que claramente se desprende que la prórroga del plazo no es automática, sino que la ampliación es una excepción a la regla general de conclusión de las actuaciones inspectoras en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente, debiéndose motivar tanto la propuesta como el acuerdo de ampliación, en tanto que la propuesta elaborada por quién de forma directa y personal conoce las circunstancias y características de las concretas actuaciones cuyo plazo pretende ampliarse y que, en definitiva, van a constituir los pilares básicos sobre los que se asiente el acuerdo del órgano competente.

Por ello no basta la concurrencia de una de las circunstancias que contempla el *artº 31 ter del Reglamento General de Inspección* , y su mera mención justifica la ampliación, sino que es preciso que a la ampliación acompañe la motivación suficiente referida a la concreta situación del contribuyente cuya situación tributaria se está comprobando. Por lo que no puede entenderse suficientemente motivado el acuerdo cuando las únicas menciones que se hace lo son a algunos de los supuestos contemplados en la norma transcrita

Sobre la cuestión objeto de litigio se ha pronunciado este Tribunal en numerosas ocasiones, creando un cuerpo de doctrina consolidado, en concreto en la sentencia de 31 de mayo de 2010 se vino a señalar que, aparte de la excepcionalidad de la ampliación del plazo para el desarrollo de las actuaciones inspectoras, no sólo es necesario la concurrencia de una de las causas previstas normativamente para acordar la ampliación, sino que es preciso motivar y justificar la ampliación conforme a los pormenores del caso, así se dijo que " *Ahora bien, en la disciplina del artículo 29.1 de la Ley 1/1998 la Administración no goza de una potestad discrecional para ampliar el plazo; muy al contrario, únicamente puede acordar la prórroga si concurre alguna de las dos siguientes circunstancias: que las actuaciones revistan especial complejidad [artículo 29.1 .a)] o que en su curso se descubra que el contribuyente ocultó a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice [artículo 29.1 .b)]. En particular, para apreciar la complejidad ha de tomar en consideración el volumen de operaciones de la persona o entidad sometida a comprobación e inspección, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupo consolidado o en régimen de transparencia fiscal internacional [artículo 29.1 .a), segundo inciso].*

Fácilmente se comprende que la Administración sólo puede usar esa potestad en tales tesituras y que, además, si así lo decide debe explicitar las razones que le impulsan a hacerlo, justificando suficientemente que concurre alguno de los presupuestos de hecho a los que el legislador ha vinculado la posibilidad de romper la regla general y demorar el tiempo de las actuaciones por un plazo superior al inicialmente previsto, con el límite siempre infranqueable de veinticuatro meses. Esta es una exigencia que se encuentra implícita en la propia naturaleza de la decisión de prorrogar y en la necesidad de hacer patentes las causas que la justifican. Responde al espíritu de la Ley 1/1998 y viene impuesta directamente por el artículo 54.1.e) de la Ley 30/1992 , donde se preceptúa que han de motivarse los actos de ampliación

de plazos, previsión aplicable con carácter supletorio a los procedimientos tributarios en virtud de la disposición adicional quinta, apartado 1, de la propia Ley 30/1992 .

Esta exigencia de motivación, que no aparecía expresa en la Ley 1/1998 , fue explicitada en la vía reglamentaria. En efecto. La nueva ordenación de los procedimientos tributarios derivada de dicha Ley forzó la modificación del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, que se llevó a cabo mediante el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero (BOE de 16 de febrero), cuya disposición final primera dio nueva redacción al artículo 31 , incorporando, entre otros, el artículo 31 ter. Esta norma, amén de facilitar determinadas pautas interpretativas para llenar de contenido los conceptos jurídicos indeterminados «actuaciones que revistan especial complejidad» y «ocultación por el contribuyente de algunas actividades empresariales o profesionales» (apartado 1) y de diseñar el procedimiento para la adopción del acuerdo de ampliación (apartado 2, párrafo primero), exige que este último sea motivado (apartado 2, párrafo segundo).

En consecuencia, no basta la mera concurrencia de alguna de las *circunstancias que el artículo 29.1 de la Ley 1/1998* menciona para que proceda la ampliación del plazo. Resulta menester, además, justificar la necesidad de dilatarlo a la vista de los pormenores del caso; esa justificación demanda la exteriorización de las razones que imponen la prórroga y su plasmación en el acuerdo en que así se decrete. En otras palabras, ha de ser una decisión motivada, sin que a tal fin resulte suficiente la mera cita del precepto y la apodíctica afirmación de que concurren los requisitos que el precepto legal menciona. Así lo hemos entendido en las sentencias de 19 de noviembre de 2008 (casación 2224/06 , FJ 3º), 18 de febrero de 2009 (casación 1932/06, FJ 4 º) y 18 de febrero de 2009 (casación 1934/06 , FJ 4º)". *También dijimos en la sentencia de 30 de septiembre de 2010 que "Para poder ampliar el plazo debe concurrir alguna o algunas de las circunstancias referidas y además viene obligada la Administración a justificar suficientemente la concurrencia de alguno de los presupuestos habilitantes, artº 54.1.e) de la Ley 30/1992 , que exige la motivación de los procedimientos tributarios conforme a su Disposición Adicional Quinta ; sin que baste la mera invocación a la concurrencia de aquellas circunstancias, sino que es necesario dotar de contenido real a los presupuestos habilitantes, verdaderos conceptos jurídicos indeterminados a integrar caso por caso, siguiendo para ello las pautas que facilita el artº 31. ter del RGIT, en redacción por Real Decreto 136/2000 , aunque en el caso que nos ocupa por razones temporales no estaba vigente aún dicho precepto".*

En el presente caso, ya se ha dicho, se entiende que concurre especial complejidad, por tener en cuatro de los cinco ejercicios inspeccionados un volumen de operaciones superior al requerido para la obligación de auditar las cuentas y por haber realizado la entidad inspeccionada determinadas operaciones de adquisición de activos en un ámbito territorial distinto a su domicilio fiscal. Pero lo cierto es que se omite absolutamente dotar de contenido a la circunstancia del volumen de operaciones para derivar de dicha circunstancia la especial complejidad que demandaba el aumento del plazo, al punto que ni tan siquiera se da noticia específica de cual fue el volumen de operaciones en cada uno de los ejercicios; la simple referencia de este dato en el reglamento denota e indica que a los grandes volúmenes de operaciones normalmente se asocia una especial complejidad a la hora de llevar a cabo las actuaciones inspectoras, pero en modo alguno puede determinarse como criterio objetivo e inapelable que cuando el volumen de operaciones supere el límite para que surja la obligación de auditar las cuentas, la consecuencia obligada sea el aumento automático del plazo, pues de haberlo querido así el legislador así lo habría establecido sin más, sin necesidad de motivar el aumento del plazo. A lo anterior ha de unirse que la entidad inspeccionada no tenía actividad alguna fuera de Aragón, puesto que el hecho de comprar y vender camiones en Madrid no determina que su actividad se desarrollara en parte en este lugar, simplemente, como consta, adquirió en cuatro años un total de quince camiones y también vendió un número no concretado, en Madrid, y el informe del Inspector solicitante de 21 de febrero de 2001, al que nos hemos referido, traslada abiertamente al Inspector Jefe la razón de la solicitud de ampliación, que se concretó, como se ha indicado, en la solicitud de determinada información y documentación a tres entidades, información y documentación objetivamente muy moderada, de fácil y pronto cumplimiento, al constatar el contenido de las mismas y del que anteriormente nos hemos hecho eco. Todo lo cual nos lleva a considerar, por lo limitado y moderada de las actuaciones que se requerían en relación con la ampliación solicitada, que ni el acuerdo responde sinceramente a una necesidad que se deriva de las actuaciones en relación con la situación de la empresa inspeccionada, descubriendo que la referencia al volumen de operaciones resulta una justificación vacía de contenido material, y que la única razón era obtener una información y una documentación que por falta de complejidad, no precisaban, por sus características, un plazo excepcional para su cumplimentación ni por parte de una actividad propia de la Administración, bastaban tres requerimientos señalando los datos y documentos precisados que ya estaban además identificados, ni por parte de las entidades requeridas, pues eran muy limitados y de fácil obtención los datos requeridos. Los que no ha de llevar a declarar la falta de validez del acuerdo de ampliación de 22 de febrero de 2001.

Las consecuencias a la que nos conduce dicha declaración han sido delimitadas en numerosas sentencias dictadas por este Tribunal Supremo, por todas Sentencia de 31 de mayo de 2010 , en cuyo

Fundamento de Derecho Tercero se dice:

" (...) el examen de este motivo requiere que nos detengamos en tres puntos, cada uno de los cuales es presupuesto del análisis del siguiente. (1) En primer lugar hay que determinar si la Ley 1/1998 era aplicable al caso debatido; de llegarse a una respuesta afirmativa, (2) procederá averiguar si se respetaron en el caso los parámetros temporales que dispone el artículo 29 de dicha Ley, para terminar, en su caso, (3) indagando las consecuencias de su incumplimiento.

(1) La Ley 1/1998 entró en vigor a los veinte días de su publicación en el Boletín Oficial del Estado (disposición final 7ª.1), esto es, antes de terminar el mes de marzo de 1998. Pues bien, conforme al apartado 1 de su única disposición transitoria, los procedimientos ya en trámite antes de ese momento seguirían rigiéndose, hasta su conclusión, por la normativa anterior, de donde se infiere que los iniciados con posterioridad quedaban sometidos a la disciplina prevista en la propia Ley.

Como quiera que en el caso debatido las actuaciones arrancaron el 23 de julio de 1999, resulta indiscutible que el procedimiento de inspección que desembocó en la liquidación impugnada debía atenerse a los términos de la Ley 1/1998 y, en particular, a los de su artículo 29, como, por lo demás, consideraron la Inspección de los Tributos, el Tribunal Económico-Administrativo Central en la expresa resolución que tardíamente adoptó el 20 de enero de 2005 y, de modo implícito, la Sala de instancia, que, sin mencionar el artículo 29 de la Ley 1/1998, alude en el penúltimo párrafo del tercer fundamento de su sentencia a la ampliación del tiempo previsto en dicho precepto para dar término a las actuaciones inspectoras.

(2) Así pues, dichas actuaciones debieron concluirse en doce meses contados desde el 23 de julio de 1999, en que se comunicó al sujeto pasivo su inicio; sin embargo, no fue posible, por lo que se acordó alargar el plazo por otros doce meses en resolución de 27 de junio de 2000, notificada dos días más tarde. Este lapso temporal ampliado fue respetado, pues la liquidación se aprobó el 28 de mayo de 2001. Hasta aquí, y en apariencia, la actuación administrativa fue correcta.

Ahora bien, en la disciplina del artículo 29.1 de la Ley 1/1998 la Administración no goza de una potestad discrecional para ampliar el plazo; muy al contrario, únicamente puede acordar la prórroga si concurre alguna de las dos siguientes circunstancias: que las actuaciones revistan especial complejidad [artículo 29.1 .a)] o que en su curso se descubra que el contribuyente ocultó a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice [artículo 29.1 .b)]. En particular, para apreciar la complejidad ha de tomar en consideración el volumen de operaciones de la persona o entidad sometida a comprobación e inspección, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupo consolidado o en régimen de transparencia fiscal internacional [artículo 29.1 .a), segundo inciso].

Fácilmente se comprende que la Administración sólo puede usar esa potestad en tales tesituras y que, además, si así lo decide debe explicitar las razones que le impulsan a hacerlo, justificando suficientemente que concurre alguno de los presupuestos de hecho a los que el legislador ha vinculado la posibilidad de romper la regla general y demorar el tiempo de las actuaciones por un plazo superior al inicialmente previsto, con el límite siempre infranqueable de veinticuatro meses. Esta es una exigencia que se encuentra implícita en la propia naturaleza de la decisión de prorrogar y en la necesidad de hacer patentes las causas que la justifican. Responde al espíritu de la Ley 1/1998 y viene impuesta directamente por el artículo 54.1.e) de la Ley 30/1992, donde se preceptúa que han de motivarse los actos de ampliación de plazos, previsión aplicable con carácter supletorio a los procedimientos tributarios en virtud de la disposición adicional quinta, apartado 1, de la propia Ley 30/1992.

Esta exigencia de motivación, que no aparecía expresa en la Ley 1/1998, fue explicitada en la vía reglamentaria. En efecto. La nueva ordenación de los procedimientos tributarios derivada de dicha Ley forzó la modificación del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, que se llevó a cabo mediante el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero (BOE de 16 de febrero), cuya disposición final primera dio nueva redacción al artículo 31, incorporando, entre otros, el artículo 31 ter. Esta norma, amén de facilitar determinadas pautas interpretativas para llenar de contenido los conceptos jurídicos indeterminados «actuaciones que revistan especial complejidad» y «ocultación por el contribuyente de algunas actividades empresariales o profesionales» (apartado 1) y de diseñar el procedimiento para la adopción del acuerdo de ampliación (apartado 2, párrafo primero), exige que este último sea motivado (apartado 2, párrafo segundo).

Poco importa que las modificaciones introducidas en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos por el Real Decreto 136/2000 produjeran efectos desde su entrada en vigor, que tuvo lugar a los veinte días de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, esto es, antes de finalizar marzo de 2000, porque, de un lado, el acuerdo de ampliación se adoptó en el actual supuesto más tarde (en junio de dicho año) y, de otro, el procedimiento se inició una vez vigente la Ley 1/1998, cuyas exigencias procedimentales

eran inmediatamente aplicables sin necesidad de ulterior complemento o desarrollo reglamentario. A lo anterior se ha de añadir que, como ya hemos apuntado, la exigencia de motivar la decisión de prolongar el plazo de las actuaciones inspectoras estaba presente en nuestro ordenamiento jurídico antes de su plasmación expresa en el artículo 31 ter del repetido Reglamento General .

En consecuencia, no basta la mera concurrencia de alguna de las circunstancias que el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 menciona para que proceda la ampliación del plazo. Resulta menester, además, justificar la necesidad de dilatarlo a la vista de los pormenores del caso; esa justificación demanda la exteriorización de las razones que imponen la prórroga y su plasmación en el acuerdo en que así se decreta. En otras palabras, ha de ser una decisión motivada, sin que a tal fin resulte suficiente la mera cita del precepto y la apodíctica afirmación de que concurren los requisitos que el precepto legal menciona. Así lo hemos entendido en las sentencias de 19 de noviembre de 2008 (casación 2224/06 , FJ 3º), 18 de febrero de 2009 (casación 1932/06, FJ 4 º) y 18 de febrero de 2009 (casación 1934/06 , FJ 4º).

Pues bien, a juicio de esta Sala, en el caso presente la motivación, tanto de la propuesta como del acuerdo de ampliación, no cumple los mínimos exigibles.

En la propuesta la jefe del equipo número 6 de la Oficina Nacional de Inspección, tras indicar que se habían iniciado actuaciones por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1994 y 1995, sobre el Valor Añadido de 1995 y 1996 y las retenciones y otros pagos a cuenta sobre los rendimientos de trabajo y del capital mobiliario de 1996 (esta afirmación se contradice con el acuerdo de iniciación donde se alude exclusivamente al impuesto sobre sociedades de 1994 y 1995 y al que grava el valor añadido de este último ejercicio), considera necesaria la extensión del periodo previsto para las actuaciones por otros doce meses debido a la especial complejidad de la comprobación, habida cuenta del volumen de operaciones declarado por la sociedad en los ejercicios 1994 (18.885.242.422 pesetas), 1995 (23.680.112.081 pesetas) y 1996 (22.858.865.907) pesetas. En los «resultandos» del acuerdo de ampliación se relata que Ros Casares no hizo uso de la posibilidad de alegar respecto a aquella propuesta, constatándose que, iniciadas las actuaciones el 23 de julio de 1999, ya habían transcurrido más de seis meses y que el volumen de operaciones en todos los ejercicios era superior al requerido para la obligación de auditar las cuentas. Ya en los «considerandos» se reproducen los artículos 29.1.a) de la Ley 1/1998 y 31 ter, apartado 2 , del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, para terminar razonando que «en el presente caso concurren las circunstancias determinantes para proceder a la ampliación del plazo máximo en otros doce meses».

De esta última afirmación, aisladamente considerada, no cabe deducir cuál sea la razón por la que se decide la prórroga. No obstante, si se pone en conexión con el resto del acuerdo, se obtiene que la complejidad de las actuaciones es la que justifica la medida. Indagando algo más, el acto permite saber que la complicación de la tarea investigadora derivaba del volumen de operaciones declarado por Ros Casares, que era superior al requerido para la obligación de auditar las cuentas, precisamente el primero de los supuestos previstos en el artículo 31 ter, apartado 1 .a), para llenar de contenido el concepto jurídico indeterminado «actuaciones que revistan especial complejidad». Ahora bien, ha de tenerse en cuenta que no basta la concurrencia de alguna de las tesituras previstas, a efectos interpretativos, por el titular de la potestad reglamentaria para considerar complejas las actuaciones. Se trata de criterios exegéticos que no eximen a la Administración, como el propio artículo 31 ter indica, de justificar en cada caso concreto esa complejidad. El párrafo segundo del apartado 1.a) de dicho precepto resulta muy revelador al venir encabezado por la siguiente frase: «A estos efectos, y sin perjuicio de su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación, podrá considerarse que las actuaciones revisten especial complejidad cuando se produzca alguno de los siguientes supuestos [...]».

Resulta insuficiente, pues, la concurrencia abstracta de uno de los casos previstos en el artículo 31 ter, apartado 1 .a), para considerar complejas las actuaciones (como tampoco permitiría calificar de «no complejas» unas por la simple circunstancia de que no estuviera presente ninguno de esos casos), sino que es menester analizar y explicitar en el acuerdo de ampliación por qué en el supuesto controvertido las actuaciones de comprobación e inspección son complicadas por el hecho de que, como acontece en el asunto litigioso, la sociedad hubiese declarado un volumen de operaciones superior al requerido para la obligación de auditar cuentas. La motivación no puede reducirse a una simple exigencia formal de recoger en el acto administrativo, de modo formulario, la indicación de la causa legal en que se ampara dicha ampliación, sino que se requiere, además, que esté materialmente legitimada la Administración para acordar la ampliación, agravando con ello la situación jurídica del sujeto pasivo, al que se le impone un plazo superior al inicialmente previsto en la ley; esta justificación sólo se produce válidamente cuando se consignan y razonan fundadamente, aun de forma sucinta, las razones en virtud de las cuales no se ha podido razonablemente completar el procedimiento en el plazo regularmente establecido.

Nada de lo anterior aparece en el acuerdo litigioso, por lo que hemos de considerar que la ampliación no cumple con la irrenunciable exigencia de motivación.

Se ha de tener en cuenta, a mayor abundamiento, que la ley exige una «complejidad especial», expresión que pide algo más que la mera superación de la dimensión requerida para auditar cuentas. A nuestro entender ese «algo más» no sólo no fue explicado por la Administración para ampliar el plazo, sino que también está ausente, como se demuestra con el desenlace en una liquidación (la del ejercicio 1995 del impuesto sobre sociedades), de cuota moderada (casi en el límite para acceder a la casación) derivada de incrementar la base imponible con una serie de gastos indebidamente documentados o improcedentes y con la eliminación de una deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos y de otra por «plusvalía de fusión». Tal desenlace es el resultado de una serie de diligencias practicadas, después de la prórroga, entre el 21 de julio de 2000 y el 26 de febrero de 2001, reducidas todas, salvo las dos últimas (puesta de manifiesto del expediente y anuncio de que se avisaría telefónicamente al sujeto pasivo para la firma de las actas), a pedir la aportación de documentación y a su presentación. No se atisba pues complejidad alguna, máxime si se tiene en cuenta que en el cómputo del tiempo de duración no se tienen en cuenta las dilaciones imputables al contribuyente, como las demoras en la presentación de los documentos pedidos [artículos 29.2 de la Ley 1/1998 y 31 bis, apartado 2, del Reglamento General de la Inspección de los Tributos].

En suma, la Inspección no motivó, como estaba obligada, la decisión de prorrogar hasta veinticuatro meses la duración de las actuaciones, sin que las circunstancias concurrentes evidenciasen la necesidad de la prórroga.

(3) Como quiera que la ampliación de las actuaciones inspectoras no se encontraba justificada, hemos de estimar que la Administración incumplió el periodo máximo previsto por el legislador, de modo que las diligencias llevadas a efecto hasta la finalización del plazo de duración de la mismas carecen de fuerza para interrumpir la prescripción (artículos 29.3 de la Ley 1/1998 y 31 quarter del Reglamento General de la Inspección de los Tributos).

Así las cosas, conviene precisar cuál sea el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria.

Como se sabe, el artículo 64 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre) dispuso un tiempo de cinco años de prescripción. Sobre esta situación normativa incidió la Ley 1/1998, que, en el artículo 24 y en la disposición final 1ª, modificó aquel artículo 64, reduciéndolo a cuatro años. Las dudas que se suscitaron acerca del alcance retroactivo del nuevo, y más corto, periodo de prescripción fueron resueltas por la disposición final 4ª del Real Decreto 136/2000. En efecto, el apartado 3 de la citada disposición final señaló el 1 de enero de 1999 como día para su entrada en vigor, «con independencia de la fecha en que se hubieran realizado los correspondientes hechos imponibles, cometido las infracciones o efectuado los ingresos indebidos, sin perjuicio de que la interrupción de la prescripción producida, en su caso, con anterioridad a aquella fecha produzca los efectos previstos en la normativa vigente».

Esta Sección 2ª de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en la sentencia de 25 de septiembre de 2001 (recurso de casación en interés de la ley 6789/00, FJ 5º), ha precisado que, si la interrupción tuvo lugar después de la indicada fecha (1 de enero de 1999), el plazo a considerar es el de cuatro años (aunque el dies a quo sea anterior), rigiéndose la prescripción por el artículo 24 de la Ley 1/1998 y el nuevo artículo 64 de la Ley General Tributaria. Por el contrario, si la inactividad administrativa cesó antes, el periodo es el antiguo de cinco años y el régimen imperante el previo a la citada Ley 1/1998, pues no puede aplicarse el nuevo a las situaciones en las que el dies ad quem ya había acaecido.

Proyectando esta doctrina al caso del incumplimiento del periodo previsto para la finalización, la fecha a considerar es posterior al 1 de enero de 1999, por lo que el lapso temporal para calcular la prescripción es de cuatro años. Tratándose del impuesto sobre sociedades de 1994 el dies a quo del plazo de prescripción ha de situarse el 25 de julio de 1995 [artículo 289.1 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprobó el Reglamento del impuesto sobre sociedades (BOE de 21 de octubre)], habiéndose notificado la liquidación tributaria resultante de la actividad inspectora el 1 de junio de 2001, fecha en la que, como resulta obvio, ya había expirado el indicado plazo de cuatro años, encontrándose, por consiguiente, prescrita la potestad administrativa para practicarla.

En consecuencia, procede estimar el segundo motivo de casación y anular la sentencia de instancia en cuanto no consideró excedido indebidamente el plazo de duración de las actuaciones inspectoras ni, por

ende, prescrita la potestad administrativa para liquidar el tributo, siendo innecesario el examen del último motivo del recurso.

Resolviendo el debate en los términos suscitados [artículo 95.2.d) de la Ley 29/1998], y sin necesidad de entrar a resolver el tercer motivo, debemos estimar el recurso contencioso-administrativo promovido por Ros Casares y anular los actos administrativos impugnados en la medida en la que, al haberse incurrido en aquel exceso, prescribió aquella potestad administrativa, siendo improcedente la liquidación."

Mutatis mutandi, aplicando la doctrina expuesta al caso concreto que nos ocupa, liquidaciones del Impuesto de Sociedades de los ejercicios 1995, 1996, 1997, 1998 y 1999, y las correspondientes sanciones, siendo las fechas de la liquidación y de la resolución sancionadora de 22 de noviembre de 2001, notificadas en 29 de noviembre de 2001; ha de convenirse que estaban prescritas la acción para liquidar y sancionar correspondientes a los ejercicios de 1995 y 1996.

QUINTO.- Declarado prescrito el ejercicio de 1995, no resulta ya procedente entrar a dilucidar la cuestión de fondo desde la perspectiva de la regulación prevista en la Ley 61/1978 .

Respecto de los tres ejercicios que restan, no se pone en cuestión que es de aplicación el artº 15 de la Ley 43/1995. Para la parte actora considera que las operaciones llevadas a cabo deben calificarse como compraventa, por la cual se adquiere un camión a cambio de un precio cierto que parte se paga en efectivo y parte mediante la entrega de un camión usado, siendo ello así, es de aplicación al caso el artº 15.1 de la LIS , según el cual los elementos patrimoniales se valorarán al precio de adquisición o coste de producción. Por tanto debe mantenerse el acierto de las declaraciones efectuadas en tanto la valoración se realizó por el precio real que medió entre la actora y los concesionarios. Sin que pueda mantenerse el criterio de la Inspección y del TEAC, puesto que a criterio de la actora no estamos ante una permuta, sin que sea de aplicación el artº 15.2.e) de la LIS , conforme al cual los elementos patrimoniales adquiridos por permuta se valorarán por su valor normal de mercado.

A nuestro entender la polémica resulta artificial, puesto que el núcleo de la controversia no radica en que se le otorgue a los contratos realizados una u otra calificación, compraventa o permuta, sino en la determinación de los criterios para valorar el inmovilizado material, en este caso los camiones adquiridos y los transmitidos. Desde luego la descripción de los hechos, en los que no existe discusión entre las partes, así se adquiere en los años que nos ocupa diversos camiones a distintos concesionarios entregando a cambio parte en metálico y parte en un inmovilizado material cual eran los camiones usados; típico contrato de compraventa en el que se descubren los elementos que lo caracterizan, artº 1445 del Código Civil , el bien que se adquiere y el precio que se paga por el mismo, en el que ambas partes consienten, sin que se vea desnaturalizado el contrato por el hecho de que parte del precio consista en un bien material que no es dinero.

Así las cosas, con carácter general el inmovilizado material se valorará según el precio de adquisición o coste de producción, teniendo en cuenta las correcciones valorativas que, en su caso, deban efectuarse. Ahora bien, existen supuestos de operaciones complejas, como es la permuta que supone la entrega de un bien a cambio de otro, o el caso que nos ocupa, en el que se adquiere un inmovilizado material entregando como pago parcial otro inmovilizado material -se adquiere un camión nuevo y se entrega el precio parte en metálico y parte mediante la entrega de un camión usado-. Supuesto que reciben un tratamiento contable diferenciado. Ciertamente que las normas contables ceden ante la norma fiscal, pero sólo en los casos en los que haya oposición entre ambas, siendo de aplicación el artº 10.3 de la Ley 45/1995 , por lo que habiéndose determinado la base imponible en régimen de estimación directa deben computarse los ingresos y los gastos por sus valores contables, salvo que una norma tributaria específica establezca lo contrario, lo que no sucede en este caso. Por demás, la Disposición Final Séptima del Real Decreto 1643/1990 , por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, prevé que los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades contabilicen sus operaciones de acuerdo con lo establecido en el Plan General de Contabilidad, estableciendo su artº 2 su carácter obligatorio. La recepción de las normas contables en el ámbito fiscal, excepto que se dispusiera otra cosa, conlleva además de la aplicación en el ámbito fiscal de los principios contables, las normas de valoración generales y las contenidas en el Plan General de Contabilidad, y específicamente los principios y normas contables que establezca el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Si se acude al ámbito del PGC se establece claramente que se consideran principios y normas de contabilidad generalmente aceptados los establecidos en el Código de comercio y la restante legislación mercantil, el PGC y sus adaptaciones sectoriales y las normas de desarrollo que, en materia contable, establezca en su caso el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). En cualquier caso, las Resoluciones dictadas por el ICAC, en cuanto desarrollan las normas de valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales comprendidas en el Plan General de Contabilidad, poseen carácter

obligatorio, tal y como dispone la *Disposición Final Quinta del Real Decreto 1643/1990*, "El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales en relación con las normas de valoración y las normas de elaboración de las Cuentas Anuales, sin perjuicio de lo dispuesto en la *disposición final tercera*".

Por Resolución de 30 de julio de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se dictaron normas de valoración del inmovilizado material, de obligado cumplimiento, tal y como se ha dejado dicho. Regulándose el supuesto de "Adquisiciones de inmovilizado material entregando como pago parcial otro inmovilizado material", esto es, el específico supuesto que nos ocupa; y al respecto previene lo que sigue: "3.1. Para la valoración en este tipo de operaciones se aplicará lo previsto en esta Resolución para las permutas y adquisiciones en general.

En particular se tendrán en cuenta los siguientes criterios:

La empresa que recibe el inmovilizado a cambio de otro mas un diferencial monetario, valorará en general el bien recibido por el valor neto contable del bien que trasmite más el importe monetario pagado, con el límite máximo del valor de mercado del activo recibido.

La contabilización de la operación anterior se ajustará a lo previsto para las adquisiciones en general en el Plan General de Contabilidad y en lo regulado en los apartados 1 y 2 de esta Norma Primera".

Y respecto de las permutas, a la que reenvía la anterior norma se prevé que: "2. Permutas de inmovilizado material. 2.1. En las operaciones de permuta de activos del inmovilizado material, se aplicarán los siguientes criterios de valoración: a) El inmovilizado recibido se valorará de acuerdo al valor neto contable del bien cedido a cambio, con el límite del valor de mercado del inmovilizado recibido si éste fuera menor. b) No obstante lo anterior, para el caso en que existan provisiones que afecten al inmovilizado cedido la diferencia entre su precio de adquisición y su amortización acumulada será el límite por el que se podrá valorar el inmovilizado recibido a cambio, en el caso de que el valor de mercado de este último fuera mayor que el valor neto contable del bien cedido a cambio. c) Los gastos que ocasione el inmovilizado recibido hasta su puesta en funcionamiento, incrementarán el valor del mismo siempre que no supere el valor de mercado del referido bien. d) El inmovilizado cedido se dará de baja por su valor neto contable".

Todo lo cual nos lleva a concluir en la corrección de la actuación inspectora en cuanto a la normativa aplicable, que no respecto de la determinación del valor de mercado de los camiones, rechazado expresamente por la resolución del TEAC, y dado que, tampoco se cuestiona, el valor neto contable de los camiones transmitidos era cero, puesto que todos estaban amortizados, el valor a computar era el del resto del precio pagado en metálico por los camiones nuevos con la limitación de que no supere el valor de mercado. Conclusión a la que también llega el TEAC, aunque mediante otro razonamiento contenido en el Fundamento Jurídico Quinto.

Rechazando el TEAC que el valor de mercado determinado por la Inspección sea el correcto, al afearle a la Inspección el método seguido, partir del valor de reventa de los camiones usados por parte de los concesionarios a terceros, incrementando a este importe que considera de mercado, el efectivo pagado, dando como resultado el valor de mercado de los vehículos nuevos.

Lo cual nos lleva al siguiente punto cuestionado, cual es la aspiración de la parte actora de que se considere que el valor determinado por la Inspección de los vehículos nuevos no responde al valor de mercado de los mismos, por el contrario aún cuando se considere que lo correcto era la consignación no de los precios de adquisición, sino los correspondiente al valor de mercado, los consignados también son respetuosos con este criterio.

SEXTO.- Antes de abordar la cuestión anteriormente esbozada, a la vista de las conclusiones a las que se ha llegado parece oportuno por claridad expositiva, analizar las cuestiones relativas a las sanciones.

Para la parte actora se ha producido la prescripción de la sanción correspondiente al ejercicio de 1995, por el transcurso del plazo de más de cuatro años desde el 25 de julio de 1996, a 25 de julio de 2001, fecha de inicio del expediente sancionador. Cuestión que fue resuelta en los Fundamentos anteriores, y que como se indicó nos llevó a considerar prescrito las sanciones correspondientes a los ejercicios 1995 y 1996, por las razones recogidas en aquel Fundamento.

Alega, también la parte actora la nulidad de las sanciones impuestas por inexistencia de culpabilidad, en tanto que simplemente se trata de una mera discrepancia valorativa, se parte de distinta calificación de

los contratos, compraventa para la parte actora y permuta para la Administración, constando a la Administración todos los datos necesarios para la posible regularización, se ha realizado correctamente todas las declaraciones, y, en definitiva, todo el debate se limita a la distinta valoración acerca de un precio.

De los antecedentes que se han dejado consignados en el desarrollo de la presente sentencia, la conclusión se impone con fuerza, y el motivo debe ser estimado. Habida cuenta de las cuestiones suscitadas y de los conceptos implicados en la interpretación de las normas aplicables, cabe hablar de una discrepancia interpretativa razonable, por lo que, si a ello se añade, la inexistencia de ocultación y de sustracción de datos a la Administración, resulta plenamente operativa la causa de exclusión de la responsabilidad prevista en el *artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria*.

Para explicar el anterior aserto se han de tener en cuenta que no hubo ocultación ni sustracción de datos, pues la Inspección conoció desde el principio la valoración que la entidad actora estaba dando a los camiones adquiridos y a los vendidos. La calificación de los contratos, como compraventa o permuta, admite interpretaciones encontradas pero posibles, baste recordar que mientras para la Administración tributaria y TEAC estamos ante una permuta, esta Sala se inclina por el parecer de la actora que consideró los operaciones como compraventas, considerando que lo correcto era computar los precios de adquisición; las dificultades interpretativas se ponen de manifiesto en la propia resolución del TEAC, que a pesar de considerar que estamos ante una permuta, por las consecuencias derivadas de tal calificación, matiza las normas contables y en definitiva considera que lo correcto era calcular el valor de mercado, poniendo en evidencia que tampoco en este punto nuclear acierta la Inspección, hallando unos valores que no pueden entenderse que responden al concepto de valor de mercado.

En definitiva, desde la misma calificación de los contratos, la aplicación de las normas aplicables e, incluso, los valores dados, no sólo resultaba discutible sino que, por lo razonado en el anterior fundamento, tampoco resulta claro que la parte actora se apartara de la normativa aplicable, siendo defendible la tesis de entidad actora, debe concluirse que no es posible descubrir en la conducta de la entidad actora no ya una conducta tendente a vulnerar las normas tributarias, sino tan siquiera una falta de diligencia en su actuar.

SÉPTIMO.- Retomando la cuestión sobre la determinación del valor de mercado, debemos conectar lo que ahora decimos con lo dicho en el Fundamento Jurídico Tercero de esta sentencia.

Ya se dejó dicho que el valor a computar era el del resto del precio pagado en metálico por los camiones nuevos con la limitación de que no supere el valor de mercado; por lo tanto lo determinante es comprobar si se supera el valor de mercado, lo que hace imprescindible hallar el valor de mercado de los camiones.

La cuestión debe tener como punto de partida las reglas de la carga de la prueba contenida en el *artº 114 de la LGT*. Como se tuvo ocasión de poner de relieve del *artículo 10.3* se deriva que el núcleo esencial de la base imponible se regula en el vigente impuesto a través de normas de naturaleza mercantil y contable, y en base al principio de imagen fiel, se entienda que la contabilidad responde a la verdadera situación patrimonial de la entidad. Lo que debe llevar a considerar que conforme al *artº 114 de la LGT*, es a la Administración a la que corresponde acreditar cuál es el valor de mercado de los camiones a los efectos que pretende derivar.

El *artº 15.2* in fine del mismo texto, establece que "se entenderá por valor normal de mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes", remitiéndose al *artº 16.3* a efecto de aplicar los métodos a través de los cuales puede llegarse a dicha determinación, lo que debe conectarse con lo dispuesto en el *artº 70 del RGIT*.

En este caso no resulta necesario valorar si el valor fijado por la Administración responde al valor de mercado, resultando inútil, por ende, la valoración de las pruebas que propone la parte actora a fin de acreditar que se ajustó al valor de mercado, o mejor que el precio de adquisición respondía al valor de mercado, en tanto que es el propio TEAC en su resolución el que concluye que el método empleado por la Inspección para determinar el valor de mercado es incorrecto, haciendo incorrecto su resultado. Conforme a lo dicho en el Fundamento Jurídico Tercero, a nuestro entender si era la Administración Tributaria la que venía obligada a acreditar el presupuesto fáctico necesario para justificar el acierto de la liquidación, esto es que los valores fijados respondían al valor de mercado, y a criterio del TEAC no lo hace, el hecho de que el contribuyente no haya logrado acreditar en sede de reclamación económico administrativa que los declarados se ajustaban a los valores de mercado, carece de relevancia alguna, en tanto que recayendo la carga de la prueba en la Administración Tributaria, si esta no logra despejar la duda, las consecuencias negativas derivadas recaen sobre quien obligado a probar no lo hace. Decayendo, por consiguiente, la

validez de la liquidación, lo que conlleva la estimación del recurso contencioso administrativo.

SÉPTIMO.- En cuanto a las costas, y en virtud del *artículo 139 de la Ley* de esta jurisdicción, no procede hacer un especial pronunciamiento en cuanto a las costas causadas en la tramitación del recurso, sin que, en virtud del apartado 1 del mismo precepto, se aprecien circunstancias de mala fe o de temeridad que obliguen a imponer expresamente a una de las partes las costas de la instancia.

FALLAMOS

1º) Estimar el recurso de casación interpuesto TRANSPORTES CARRERAS, S.A., contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 22 de diciembre de 2005 , la que casamos y anulamos.

2º) Estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por esta compañía contra la resolución aprobada el 6 de mayo de 2005 por el Tribunal Económico Administrativo Central, que ratificó la liquidación practicada por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Aragón de la AEAT, de fecha 22 de noviembre de 2001, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios de 1995 a 1999 y el acuerdo de imposición de sanción de 22 de noviembre de 2001, las que anulamos por no ser conforme con el orden jurídico, así como los actos de los que trae causa.

3º) No procede hacer un especial pronunciamiento sobre las costas derivadas del recurso de casación, sin que tampoco deba imponerse a una de las partes las devengadas en la primera instancia.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse por el Consejo General del Poder Judicial en la publicación oficial de jurisprudencia de este Tribunal Supremo, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Juan Gonzalo Martinez Mico Emilio Frias Ponce Angel Aguallo Aviles Jose Antonio Montero Fernandez Ramon Trillo Torres **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.