



Roj: **STS 4533/2016** - ECLI: **ES:TS:2016:4533**

Id Cendoj: **28079130022016100406**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **04/10/2016**

Nº de Recurso: **737/2015**

Nº de Resolución: **2151/2016**

Procedimiento: **Recurso de apelación. Contencioso**

Ponente: **NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 1744/2014,**  
**STS 4533/2016**

## SENTENCIA

En Madrid, a 4 de octubre de 2016

Esta Sala ha visto el Recurso de Casación para la Unificación de Doctrina que con el número 737/2015 ante la misma pende de resolución, interpuesto por CAR VALDEMORO, S.L., representada por el Procurador don Rodrigo Pascual Peña, contra la sentencia de 21 de abril de 2014 de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 169/2013). Siendo parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** La sentencia recurrida contiene una parte dispositiva que copiada literalmente dice:

« **FALLAMOS:**

*Que **estimando parcialmente** el recurso contencioso administrativo interpuesto por Car Valdemoro S.L. , y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Rodrigo Pascual Peña, frente a la **Administración del Estado** , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 20 de febrero de 2013**, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada en cuanto a la declaración de conducta infractora e imposición de sanción, y en consecuencia **debemos anularla y la anulamos** en tal extremo, **confirmándola** en sus restantes pronunciamientos, sin imposición de costas».*

**SEGUNDO.-** Notificada la anterior sentencia, por la representación de CAR VALDEMORO, S.L., se presentó escrito interponiendo recurso de casación para la unificación de doctrina que terminaba así:

« **A LA SALA SUPLICO** : (...) dicte en su día sentencia por la que se declare haber lugar al recurso, casando y anulando la sentencia impugnada, y unificando la doctrina de la misma y la doctrina expuesta en las sentencias de contraste invocadas, en el sentido de estas últimas y, modificando las declaraciones efectuadas y las situaciones creadas por la sentencia recurrida, se anulen así mismo las resoluciones dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Central el día 20 de febrero de 2013, en el recurso de alzada número 00/01385/2011, y por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, en las reclamaciones económico-administrativas acumuladas números 28/08981/08, 28/08982/08, 28/08985/08 y 28/08986/08, y los acuerdos de liquidación en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido períodos 1T 2005 y 2T 2006».



**TERCERO.-** La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, en el trámite de oposición al recurso de casación que le ha sido conferido, ha pedido:

«(...) se pronuncie resolución en la cual se declare no haber lugar al mismo, todo ello con imposición de las costas procesales».

**CUARTO.-** Concluidas las actuaciones se señaló para votación y fallo del presente recurso la audiencia de 27 de septiembre de 2016.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** La mercantil CAR VALDEMORO, S.L., interpuso reclamaciones económico-administrativas contra dos liquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2005 y 2006 (derivadas de Actas firmadas de conformidad y que dieron lugar a unas deudas tributarias de 500.299,42 y 311.360,74 euros) y contra los dos acuerdos sancionadores que se dictaron en relación con los hechos regularizados en dichas liquidaciones; y le fueron desestimadas por resolución de 29 de noviembre de 2010 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid.

Ésta última, a su vez, fue impugnada mediante un recurso de alzada ante el Tribunal Económico Central (TEAC), que lo desestimó por resolución de 20 de febrero de 2013.

El proceso de instancia fue iniciado por la mencionada mercantil mediante un recurso contencioso-administrativo dirigido contra la resolución del TEAC desestimatoria del recurso de alzada, y fue desestimado por la sentencia que se combate en el actual Recurso de Casación para la Unificación de Doctrina.

Esta sentencia estimó parcialmente el recurso jurisdiccional y anuló la recurrida resolución del TEAC "en cuanto a la declaración de conducta infractora e imposición de sanción", y confirmó los restantes pronunciamientos de dicha resolución.

Los principales argumentos de esa sentencia de instancia para justificar su pronunciamiento desestimatorio consistieron, como más adelante se expondrá con mayor detalle, en rechazar tanto la falta de motivación como la omisión del informe previsto en el artículo 48.3 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, que habían sido aducidas frente a las actas de la Inspección.

**SEGUNDO.-** El Recurso de Casación para la Unificación de Doctrina que aquí ha de enjuiciarse ha sido interpuesto también por CAR VALDEMORO S.L, que invoca como resoluciones de contraste, cuyos pronunciamientos serían contradictorios con el de la sentencia de instancia, éstas dos: (1) la sentencia de 16 de septiembre de 2002 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso núm. 500/2000; y la sentencia de 15 de octubre de 2012 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia en el recurso núm. 91/2008.

Y señala que las cuestiones sobre las que se había producido la contradicción serían éstas dos:

- A) La referida a "la consignación en las Actas de Inspección de los elementos esenciales del hecho imponible, en cumplimiento de lo dispuesto en los artículos 153 y 102.2 de la Ley General Tributaria"; y
- B) La concerniente "a si firmada un acta de conformidad y posteriormente recurrida, es preceptiva la emisión de Informe ampliatorio y su omisión debe acarrear la nulidad de la liquidación, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 48.3.a) del Real Decreto 939/1986".

**TERCERO.-** Debe recordarse que el recurso de casación para la unificación de doctrina es un instrumento procesal para garantizar el principio de igualdad en la aplicación de la ley cuando sobre controversias sustancialmente idénticas existen resoluciones contradictorias. Que realiza esa función principal anulando la sentencia impugnada, si esta incurre en infracción jurídica; pero, en el caso de que confirme como válida dicha resolución, por considerar correcta su doctrina y no la de las sentencias de contraste, deja inalteradas las situaciones creadas por estas resoluciones anteriores. Y que únicamente se puede acudir a él cuando no es posible utilizar el recurso de casación común.

En lo que acaba de expresarse están presentes las principales notas que lo caracterizan según declaración reiterada de este Tribunal Supremo (SSTS, entre otras, de 12 de marzo de 2008, rec. 130/2007; 9 de febrero de 2005, rec. 179/2004; 12 de julio de 2004, rec. 180/2003; 29 de octubre de 2003, Rec. 3625/1998), y éstas son principalmente las dos que continúan.



Por un lado, la doble finalidad que le corresponde: asegurar el principio constitucional de igualdad en la aplicación de la ley; y realizar, también, la función nomofiláctica de protección del ordenamiento jurídico que es propia de toda casación, fijando la solución correcta o doctrina legal sobre la cuestión controvertida.

Y, por otro, su significación de remedio procesal excepcional o subsidiario en relación con el recurso de casación común.

Ampliando la significación de esta última nota, debe decirse que este recurso revela la preocupación por ampliar los mecanismos de defensa del principio de igualdad en la aplicación de la ley.

La vulneración de este principio, como cualquier otra infracción del ordenamiento, se puede hacer valer a través del recurso de casación común, pero hay asuntos que tienen vedado este último recurso. Para estos últimos, el recurso de casación para la unificación de doctrina constituye precisamente una herramienta de salvaguarda del principio constitucional de igualdad en la aplicación de la ley; es decir, a esos litigios se les permite, al exclusivo efecto de tutelar el principio de igualdad en la aplicación de la ley, un remedio procesal que por regla general tienen excluido para cualquier otra infracción jurídica.

Como también ha de subrayarse que la consecuencia de esas notas que acaban de señalarse es la necesidad requerida por la jurisprudencia de estos dos fundamentos para que el recurso de casación para la unificación de doctrina pueda alcanzar éxito: que (1) existan fallos contradictorios en situaciones que presenten una identidad subjetiva, objetiva y causal y (2) se exponga la infracción legal que es imputada a la sentencia recurrida para apoyar su anulación.

La STS de 12 de julio de 2004, rec. 180/2003, es una muestra bien expresiva de esa jurisprudencia, y se expresa así:

*«(...) El acceso al mismo se encuentra condicionado por requisitos de cuantía, imposibilidad de acudir al recurso de casación ordinario y, fundamentalmente, por la circunstancia de que la contradicción que se alega se hubiese ocasionado con respecto a los mismos litigantes, u otros en idéntica situación, en mérito de hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales. Y sus efectos se reducen a casar y anular la sentencia recurrida, siempre que en la misma se hubiese producido una infracción de la correcta interpretación y aplicación de la normativa legal y jurisprudencial sentada por la resolución o resoluciones firmes citadas como contraste de la impugnada, aunque sin alterar -en caso contrario- las situaciones jurídicas creadas al amparo de aquéllas.*

*Así pues el éxito del escrito de interposición de un recurso de esta naturaleza está condicionado al cumplimiento de dos requisitos fundamentales: la acreditación de la identidad sustancial de las circunstancias subjetivas y objetivas entre el supuesto objeto de recurso y los que constituyen los precedentes que discordian con la solución adoptada, y la demostración, mediante la alegación de los correspondientes motivos de casación, de la errónea aplicación de la Ley o la jurisprudencia por parte de la sentencia recurrida, en contraposición a lo acertadamente resuelto en las resoluciones de contraste».*

Esos elementos de coincidencia que resultan necesarios encarnan lo que una reiteradísima jurisprudencia viene denominando el requisito de la triple identidad, esto es, de la identidad subjetiva, objetiva y causal.

Y en lo que más particularmente hace a la identidad objetiva, debe decirse que está referida a las circunstancias de hecho, a las premisas fácticas tomadas en consideración por las sentencias comparadas para resolver las controversias enjuiciadas; y éstas han de ser sustancialmente análogas en cuanto a los datos que son trascendentes para el derecho que haya sido aplicado.

Finalmente, debe así mismo subrayarse que lo que la jurisprudencia viene exigiendo sobre esta segunda identidad objetiva es que los hechos deben ser tomados en consideración tal y como hayan sido descritos o apreciados por la sentencia recurrida, sin que sea posible revisarlos o corregirlos so pretexto de que hubo una indebida valoración probatoria ( SSTS de 12 de marzo de 2008, rec. 130/2007, y 8 de abril de 2008, rec. 210/2007 ).

**CUARTO.-** El debido enjuiciamiento de lo suscitado en el Recurso de Casación para la Unificación de Doctrina que aquí ha de resolverse aconseja resaltar inicialmente de la sentencia recurrida lo que continúa.

Delimitó el litigio así:

*«Es objeto de impugnación en autos la Resolución presunta del Tribunal Económico Administrativo Central a la reclamación de fecha 20 de febrero de 2013 relativa al concepto de IVA ejercicios de 2005 y 2006.*

*La cuestión que ha de resolverse en el presente recurso consiste en determinar si el régimen(n) de IVA aplicable lo es el de bienes usados y si procede la imposición de sanción.*



Previamente a la cuestión de fondo hemos de examinar las alegaciones relativas a la falta de motivación y al informe de la inspección».

Rechazó la falta de motivación denunciada con estas declaraciones:

«Comparte la Sala el planteamiento del TEAC en orden a que más que falta de motivación de las liquidaciones, el recurrente discrepa de la misma.

Efectivamente, las actas se firmaron en conformidad y, por ello, es de aplicación el artículo 156 de la Ley 58/2003, que dispone:

"...2. Cuando el obligado tributario o su representante manifieste su conformidad con la propuesta de regularización que formule la inspección de los tributos, se hará constar expresamente esta circunstancia en el acta.

3. Se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar, con alguno de los siguientes contenidos:

a) Rectificando errores materiales.

b) Ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan.

c) Confirmando la liquidación propuesta en el acta.

d) Estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique....".

Por ello, el recurrente invoca la aplicación del artículo 153 c) del mismo Texto Legal:

"Las actas que documenten el resultado de las actuaciones inspectoras deberán contener, al menos, las siguientes menciones:... c) Los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización".

La propia recurrente describe en su demanda la motivación del acta: el fundamento de la misma se encuentra en el sometimiento al régimen general del IVA de los vehículos vendidos por la recurrente, procedentes de países comunitarios, ya que en la adquisición al proveedor en dichos países se sometió al régimen de adquisiciones intracomunitarias.

La actora señala que tales hechos se han fijado teniendo en cuenta facturas en alemán. Pero tal circunstancia no afecta a la motivación. Y en cuanto a la prueba, al margen de que las actas se firmaron en conformidad, no existe indicio alguno de que la apreciación de la inspección no sea correcta.

Se señala igualmente, y así se recoge en la demanda, las normas de aplicación y la razón por la que la inspección entiende que no concurren los requisitos para someter la operación al régimen de IVA de bienes usados».

Lo que razonó sobre la impugnación referida al informe fue lo siguiente:

«En cuanto al informe previsto en el artículo 48.3 del Real Decreto 939/1986, al margen de que no es preceptivo y por ello no podría anular la Resolución por tratarse de una irregularidad no relevante, lo cierto es que las actas se formalizan el 7 de marzo de 2008, y por ello el Reglamento General de la Inspección Tributaria vigente al tiempo de la interposición de la reclamación ante el TEAR es el contenido en el Real Decreto 1065/2007».

**QUINTO.-** Para ese enjuiciamiento que aquí ha de hacerse también es obligado referirse a los aspectos de las sentencias de contraste que han de ser tenidos en cuenta para constatar si son o no de apreciar los elementos de identidad que resultan inexcusables para el éxito de todo recurso de casación en interés de la ley.

**A.-** Lo que debe destacarse de la sentencia de 16 de septiembre de 2002 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso núm. 500/2000, es lo que seguidamente se expone.

1.- Delimita el litigio en ella enjuiciado así:

«(...) En el presente recurso se impugna la resolución del TEAC de 7 Abr. 2000, desestimatoria de las reclamaciones económico administrativas interpuestas y acumuladas contra: A) los acuerdos liquidatorios - sanción - de fecha 30 Ene. 1996 derivados de las actas de disconformidad incoadas el 27 Oct. 1995 por IS, ejercicios 1990 y 1991. (reclamación núm. 969/96 interpuesta el 14 Feb. 1996), y B) En igual fecha, 27 Oct. 1995,



se incoaron dos actas de conformidad, en las que la regularización aceptada daba lugar a bases imponibles negativas (reclamación núm. 8811/95 interpuesta el 15 Dic. 1995).

(...). La actora plantea ante esta vía jurisdiccional cuatro cuestiones que las formula de forma subsidiaria para el caso de no estimarse la precedente y que ordena de la siguiente manera:

- a. anulación de la resolución del TEAC por omisión del informe previsto en el art. 48.3 a) RGIT .
- b. prescripción.
- c. improcedencia de la regularización.
- d. calificación del expediente».

2.- Aborda luego la impugnación referida al informe previsto en el artículo 48.3 a) del RGIT realizando unas consideraciones sobre la significación y alcance de dicho informe en estos términos.

«(...) Descartada la prescripción, se plantea, en primer lugar, la nulidad de la resolución del TEAC aquí impugnada por la omisión del informe previsto en el art. 48.3 a) del RGIT .

Ha de entenderse, en principio y a salvo de lo que se desarrollará al final de este fundamento en cuanto a la motivación, que tal nulidad se limitaría a la parte de resolución relativa a la reclamación núm. 8811/96 que es la que se interpuso contra la liquidación por el transcurso de un mes desde su firma de las actas de conformidad pues la otra liquidación impugnada, la liquidación de la sanción, deviene de un acta de disconformidad y cuya tramitación se llevo a cabo mediante expediente contradictorio conforme al art. 56 del RGIT y por tanto no le afectaría la omisión de trámite denunciada.

Dicho lo anterior, y en cuanto al informe ampliatorio no hay que olvidar que partimos de actas de conformidad, y que hubo impugnación de la liquidación derivada de dichas actas, impugnación que supuso trasladar la contradicción acerca de las mismas a la vía de reclamación económico-administrativa, en la que el recurrente planteó el incumplimiento de los requisitos formales del Acta, entre los cuales se halla la omisión de los elementos esenciales del hecho imponible, contradicción que no consta que se complementara con los Informes emitidos en virtud del artículo 48.3.a) del RGIT y que obliga al Tribunal a pedir informe a la Inspección de Hacienda («Se solicitará asimismo, informe por los órganos económico-administrativos cuando se interponga directamente reclamación contra la liquidación tributaria resultante de un acta de conformidad») y según el criterio asentado en la S. TS 10 May. 2000 , la petición de informe debe lógicamente hacerse cuando el recurrente ha presentado el escrito de alegaciones, dándole traslado del mismo a la Inspección de Hacienda, para que pueda emitirlo con conocimiento de causa, y no cuando el Tribunal pida la remisión del expediente.

Evidentemente el art. 48.3 del RD 939/1986 hace aparecer este informe como preceptivo con claros términos imperativos: «se emitirá», " se solicitara», pero habrá que ver en que medida esta vulneración sustancial del procedimiento, por omisión de dicho informe, acarrea nulidad por indefensión.

La razón de ser de dicho informe esta en que RGIT no ignora que las liquidaciones originadas por actas de conformidad pueden ser recurribles ante los Tribunales Económico-Administrativos, aunque se haya previamente prestado conformidad a la liquidación, y consciente de que el acta de conformidad será probablemente muy concisa, establece en su artículo 48, apartado 3, que se solicitará informe a la Inspección por los órganos económico-administrativos cuando se interponga directamente reclamación contra la liquidación tributaria resultante de un acta de conformidad y así evitar que exista indefensión por falta de motivación.

( S. TS 3ª, Secc. 2ª, de 22 Oct. 1998, recurso 7931/1992 , Pte. Exmo. Sr. D. Alfonso Gota Losada

"En el caso de autos, El Tribunal Económico-Administrativo no pidió el preceptivo informe, ni lo rindió «ex officio» la Inspección de los Tributos cuando tuvo que remitir el expediente del acta de conformidad, ni cuando practicó la liquidación para anular la condonación de la sanción, acordada automáticamente al liquidar, como consecuencia de la aceptación de la liquidación, por todo lo cual la Sala debe examinar si los datos que figuran en el acta de conformidad, son suficientes o no, para que la entidad recurrente tenga conocimiento de los hechos y de los fundamentos de derecho de la liquidación impugnada").

Por tanto se trata de concretar que indefensión le ha supuesto a la parte la irregularidad procedimental de la falta de tal informe y al efecto conviene señalar que la doctrina jurisprudencial tiene declarado que:

"Procede recordar que, como ha tenido ocasión de declarar esta Sala, refiriéndose a la alegación de posibles irregularidades en la tramitación de expedientes administrativos: que, en principio, la comisión de la existencia de las mismas no ha de ser suficiente para proceder a anular el acto administrativo si no se ha producido indefensión del afectado (S. 6 May. 1987);



que la omisión de un trámite, por muy importante que sea, no es bastante para declarar la nulidad de pleno derecho del acto ya que el artículo 47.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo exige para ello que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido (S.14 Jul. 1987). ( S.T.S., Sala 3ª, de 23 May. 1989 ).

"Los defectos formales solo pueden provocar la anulación cuando se aprecia la existencia de indefensión". ( S.T.S., Sala 4ª, de 1 Jul. 1986 ).

Centrándonos en la motivación de las actas y siguiendo la S. TS de 10 May. 2000 anteriormente citada, la doctrina del Tribunal Supremo sobre esta cuestión se ha basado en los siguientes preceptos:

el artículo 145, apartado 1, letra b), de la Ley General Tributaria , que dispone:

"1. En las Actas de la Inspección que documenten el resultado de sus actuaciones se consignarán: (...) b). Los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo(...)",

y el artículo 49, apartado 2, letra d), del Reglamento General de la Inspección de los Tributos , aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 Abr., que dispone:

"2. En las actas de la Inspección que documenten el resultado de sus actuaciones se consignarán: (...) d) Los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo, retenedor, u obligado a efectuar ingresos a cuenta con expresión de los hechos y circunstancias con transcendencia tributaria que hayan resultado de las actuaciones inspectoras o referencia a las diligencias donde se hayan hecho constar(...)",

y dicha doctrina consiste en sostener que tanto en las actas de conformidad, como en las de disconformidad, e incluso en las diligencias extendidas para hacer constar hechos o circunstancias, es obligado exponer de modo pormenorizado y concreto los elementos del hecho imponible, debidamente circunstanciado, que determinan los aumentos de la base imponible, o las modificaciones de las deducciones, reducciones, bonificaciones, etc., de modo que el contribuyente conozca debidamente los hechos que acepta en las actas de conformidad o que niega en las de disconformidad, debiendo rechazarse la tesis de que precisamente por tratarse de un acta de conformidad, la aceptación prestada por el contribuyente subsana los defectos formales de omisión del detalle obligado en el relato de los aumentos o modificaciones de la base imponible, propuestos por los Inspectores actuarios.

Debe rechazarse también la tesis basada en el artículo 61, apartado 3, del Reglamento General de la Inspección de los Tributos , aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 Abr., que dispone: «3. En ningún caso podrán impugnarse por el obligado tributario los hechos y los elementos determinantes de las bases tributarias respecto de las que dio su conformidad, salvo que pruebe haber incurrido en error de hecho», y que sostiene que, prestada la conformidad a lo consignado en el Acta, no puede posteriormente el contribuyente, alegar defecto de forma.

La doctrina mantenida por la Sala del TS es que, para que exista la debida vinculación respecto de los actos propios del contribuyente, entre ellos la conformidad a los hechos, vinculación exigida por el artículo 117, apartado 1, de la Ley General Tributaria y artículo 61, apartado 3, del Reglamento mencionado, es necesario, como requisito «sine qua non», de obligado cumplimiento, que el Acta contenga los elementos, circunstancias, datos y antecedentes, que permitan la identificación y comprensión de los hechos que se aceptan, para que así el acto cognoscitivo y volitivo en que consiste la conformidad a los hechos consignados en el acta, se lleve a cabo con conocimiento de causa.

"La conformidad prestada a las actas de la Inspección, no excluye el que éstas deban, en todo caso, contener los datos necesarios para evitar que el contribuyente quede indefenso, por desconocimiento de los hechos, a su vez es innegable que todo contribuyente puede impugnar las liquidaciones, pero para ejercitar tal derecho debe estar en condiciones de identificar y comprender los elementos del hecho imponible, calificados e interpretados jurídicamente en la liquidación".

El pronunciamiento esencial de la doctrina jurisprudencial es que la conformidad prestada a los hechos consignados en el acta de modo incompleto, es imperfecta e inválida».

3.- Finalmente, consigna las razones que a partir de las consideraciones anteriores hacen procedente la anulación del acta en el concreto caso enjuiciado; y lo explica con estas declaraciones:

«Dicho esto, y de acuerdo con la doctrina expuesta la Sala considera que la motivación de las actas de conformidad que nos ocupan es notoriamente insuficiente ya que carecen de una concreción mínima en los hechos que determinan el incremento de la base imponible, y la existencia por tanto de infracción tributaria y sanción derivada, limitándose las mismas a decir que hay excesos de amortización fiscal en una determinada cuantía y gastos no deducibles en determinado importe, provisiones por depreciación de valores dotadas en exceso, pero sin especificar a que amortizaciones, a que gastos, a que provisiones en concreto afectan tales



afirmaciones y sin concretar e identificar datos esenciales, por ejemplo en materia de amortización de edificios: el tipo de edificación, el coeficiente utilizado por la entidad y el que correspondería conforme a tablas.

Por ello la falta de motivación es de entidad suficiente como para causar indefensión al sujeto y para impedir comprobar en sede jurisdiccional la corrección de la actuación inspectora, lo que hace imposible comprobar la conformidad a derecho de las partidas positivas y negativas aplicadas por la Inspección en las liquidaciones derivadas de las actas y derivadamente de ello la entidad de las anomalías para la exacción del tributo a efectos de infracción de defraudación y sanción, al limitarse a especificar las cantidades que no se consideran deducibles y el concepto genérico de las mismas.

Es por ello que pese a que la falta de informe solo afecta a las actas de conformidad la falta de motivación de las actas de conformidad arrastra a las de disconformidad comprensivas de la sanción pues estas últimas en cuanto a los hechos de la infracción tributaria parten de los hechos recogidos en las de conformidad lo que como ya hemos visto se ha hecho de un modo notoriamente incompleto y sin que el informe ampliatorio y el acuerdo liquidatorio conectado a las actas de disconformidad hagan la más mínima concreción en cuanto a los hechos.

Por todo ello y ante la infracción constatada de los art. 48.3 a) del RGIT, del art. 145.1 b) de la LGT y del art. 49.2 d) del RGIT procede estimar el presente recurso, anulando las actas de conformidad y disconformidad incoadas a la recurrente por IS, ejercicios 1990 y 1991, sin que proceda plantearse el resto de las cuestiones subsidiariamente formuladas».

**B.-** Lo que merece resaltarse de la sentencia de 15 de octubre de 2012 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia en el recurso núm. 91/2008 es lo que continúa.

(I) Delimita la controversia de dicho proceso jurisdiccional así:

«Interpone el actor el presente recurso contencioso administrativo frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de 31 de octubre de 2007 desestimatoria de la reclamación económico-administrativa nº (...), presentada contra la liquidación girada por la Dependencia de Inspección de la A.E.A.T., Delegación Especial de Murcia, contenida en Acta de Conformidad nº (...), relativa al IVA de los periodos 2003 y 2004, en la que se aumentan los ingresos de la actividad empresarial (como arquitecto).

La parte recurrente alega en síntesis:

1) Que aunque otorgo un apoderamiento general a la persona que actuó en su representación y suscribió el acta de conformidad, el mismo no debe estimarse suficiente teniendo en cuenta que a diferencia de lo que ocurre con las actas de disconformidad, las de conformidad implican una renuncia de derechos y por tanto requieren de un apoderamiento especial realizado en documento público o mediante comparecencia ante el órgano inspector. No basta con la autorización administrativa realizada en un impreso normalizado como el que figura en el expediente.

2) Y que el acta de conformidad cuando aumenta los ingresos declarados por el actor y disminuye los gastos deducibles no está suficientemente motivada ( arts. 103.1 LGT 58/2003 y 9 C.E. en relación con el 54 de la Ley 30/1992 ), y en consecuencia origina la consiguiente indefensión en el interesado.

Se opone la Administración demandada a la demanda, entendiéndolo que la resolución recurrida es conforme a derecho en cuanto desestima la reclamación al estar acreditada la representación del actor en expediente (mediante apoderamiento otorgado el 11 de octubre de 2006) y al contener el acta de conformidad y la liquidación los elementos esenciales que determinan el aumento de la base imponible ( art. 102. 2 b ) y c) de la LGT 58/2003), sin que dicho defecto haya originado indefensión al interesado, máxime teniendo en cuenta que el acta fue firmada de conformidad por su representante y que en consecuencia solamente puede oponer frente a ella haber incurrido en error de hecho y no cuestiones de derecho o jurídicas. Asimismo entiende que el recurso debe ser desestimado en lo que se refiere a la sanción impuesta ya que la infracción está tipificada en el art. 191 LGT al no haber ingresado toda o parte de la deuda en plazo, remitiéndose en lo demás a lo señalado en la resolución recurrida, al no apreciarse en este caso ninguna de las causas que dan lugar a la exclusión de responsabilidad de las previstas en el art. 179 de la misma Ley, concurriendo además una conducta negligente en el obligado tributario».

(II) Acoge la impugnación concerniente a la falta de motivación del acta con estos razonamientos:

«En lo que se refiere a la falta de motivación del acta de conformidad la Sala viene sosteniendo en sus sentencias 562/04, de 28 de septiembre; 806/04, de 29 de diciembre; 89/06, de 27 de febrero; 132/06 y 3912009, de 15 de mayo (recurso 106/2005), entre otras, que la jurisprudencia ha señalado que

"el sujeto pasivo debe conocer por medio del ejemplar del acta de conformidad, que le entregan los inspectores actuarios y que opera como notificación, los hechos y motivos de la propuesta de liquidación, como exige el art.



124.1 a) LGT , así como las circunstancias concurrentes que permitan conocer la tipificación de las infracciones tributarias y los criterios aplicados para cuantificar las sanciones (así lo señala la STS de 10-5- 2000, dictada en unificación de doctrina).

Y añadía que ello no obstante en la realidad solía suceder que en las actas de conformidad la expresión de los hechos y de los fundamentos jurídicos suele ser muy concisa, tanto que en algunas ocasiones se incumplen los arts. 49 RD 939/1986 de 25 de abril , que aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos y 124.1 a) LGT. En cambio, en las actas de disconformidad ocurre lo contrario, porque los inspectores actuarios deben incluso redactar un informe ampliatorio del acta, como dispone el art. 56.3 R.D. 939/1986 . No ignora el citado Reglamento que las liquidaciones originadas por actas de conformidad pueden ser recurribles ante los Tribunales Económico Administrativos, aunque se haya previamente prestado conformidad a la liquidación, y consciente de que el acta de conformidad será probablemente muy concisa, establece en su art. 48.3 que "se solicitará, asimismo, informe por los órganos económico-administrativos cuando se interponga directamente reclamación contra la liquidación tributaria resultante de un acta de conformidad", de modo que, cuando se ponga de manifiesto al recurrente el expediente administrativo, éste tenga conocimiento de los hechos y fundamentos jurídicos precisos para enjuiciar la liquidación y las sanciones impuestas, sin que se le origine indefensión.

Este trámite es el equivalente al que debe realizarse por la Inspección de los Tributos cuando, dentro del mes siguiente a la firma del acta de conformidad, el sujeto pasivo se vuelve atrás, rechaza la conformidad prestada y discute los hechos y la propuesta de liquidación, que también había aceptado, en cuyo caso debe, en ese momento, iniciarse la instrucción del correspondiente expediente de disconformidad, en el que es preceptivo que los inspectores actuarios emitan el informe ampliatorio, para que así, al igual que en el caso de impugnación directa ante los Tribunales Económico-Administrativos, no se produzca indefensión del sujeto pasivo.( STS 3.ª Secc. 2.ª de 22 de octubre de 1998 )".

En la sentencia 478/12 nos pronunciamos sobre esta cuestión en relación con el mismo contribuyente, aunque en referencia al IRPF de los mismos ejercicios.

En aquel asunto estimamos que el acta de conformidad estaba suficientemente motivada ya que recogía todos los hechos esenciales del hecho imponible y estaba completada tanto por el informe ampliatorio del actuario, emitido como consecuencia de la reclamación económico administrativa, como por las diligencias de constancia levantadas por la Inspección a las que la misma se remitía, y, por tanto, el actor tenía conocimiento de los datos que originaron la regularización tributaria y podía haber negado o acreditado que el incremento de ingresos referido era improcedente o que los documentos presentados según registro y facturas aportadas (y por tanto conocidas para él), ascendían a una cantidad superior a la referida, así como que el representante del actor que intervino en tales actuaciones no hizo constar ningún reparo a las manifestaciones realizadas por el actuario, mostrando su conformidad con el acta levantada.

Sin embargo, en este procedimiento, a diferencia de aquél, no constan en el expediente tales elementos al no estar incorporado informe ampliatorio alguno. Se trata de un documento esencial para garantizar la debida y completa motivación de la actuación administrativa, lo que justifica que por la Sala se anule la resolución impugnada pues la falta de informe ampliatorio no sólo puede determinar la alegada indefensión sino que, sobre todo, sustrae elementos esenciales de juicio».

**SEXTO.-** La comparación de la sentencia aquí recurrida con esas dos sentencias de contraste que han sido invocadas (la sentencia de 16 de septiembre de 2002 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, dictada en el recurso núm. 500/2000 , y la sentencia de 15 de octubre de 2012 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia en el recurso núm. 91/2008 ) pone de manifiesto que entre aquella y éstas no se da la identidad objetiva y causal que resulta necesaria para que el recurso de casación para la unificación de doctrina que aquí se enjuicia pueda alcanzar éxito.

Lo primero que debe subrayarse en relación con lo anterior es que, para efectuar esa comparación, han de aceptarse los concretos puntos de hecho que integran la versión fáctica de la sentencia recurrida, porque, como antes se expuso, el recurso de casación para la unificación de doctrina no es un instrumento procesal que permita corregir o revisar la valoración probatoria que haya dado como resultado la convicción reflejada en dicha versión fáctica.

Tras lo anterior, debe decirse que las razones que conducen a concluir en esa falta de identidad son las siguientes:

1.- La primera sentencia de contraste (la de 16 de septiembre de 2002 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, dictada en el recurso núm. 500/2000 ) revela lo que sigue.

Realiza unas consideraciones, apoyadas con citas jurisprudenciales, sobre la justificación y finalidad que corresponde al polémico informe regulado en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado





por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril; aduciendo sobre lo primero que dicho informe está llamado a completar las carencias de las actas de conformidad cuando estas sean concisas sobre los elementos que deben justificar la liquidación y, respecto de lo segundo, que la finalidad del informe es suplir esas carencias para que el recurrente tenga conocimiento de los hechos y fundamentos de la liquidación impugnada.

Transcribe unos párrafos de una sentencia de este Tribunal Supremo en los que, tras afirmarse que en el caso de Autos no se pidió el informe, se dice que lo procedente en esa circunstancia es que la Sala examine si los datos del acta de conformidad eran suficientes para que la recurrente tuviera conocimiento de los hechos y fundamentos de la liquidación impugnada.

Cita varias sentencias en las que se declara que la mera omisión del informe no tiene entidad para ser motivo de nulidad de pleno derecho y que lo decisivo para la anulación es que se haya apreciado indefensión.

Concluye, finalmente, que la motivación de las actas de conformidad controvertidas en el proceso eran notoriamente insuficientes por carecer de una concreción mínima de los hechos relevantes y que esa falta de motivación era de entidad suficiente para causar indefensión.

2.- La segunda sentencia de contraste (la de 15 de octubre de 2012 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia ), según resulta también del texto que de ella ha sido antes transcrito, invoca así mismo la jurisprudencia sobre el informe regulado en el artículo 48.3 del Reglamento General de la Inspección de Tributos de 1986 , y destaca de ella lo referido a la razón y finalidad de ese informe en términos muy similares a como lo hace la primera sentencia de contraste.

Y justifica su fallo estimatorio en que, en el procedimiento litigioso además de faltar los elementos esenciales del Acta, tampoco se había incorporado informe ampliatorio alguno, por lo que la omisión de éste último era determinante de indefensión.

3.- La sentencia recurrida, como pone de manifiesto el texto que de ella igualmente ha sido transcrito, por un lado, afirma que el acta litigiosa no carecía de motivación, pues exponía los hechos que motivaban la liquidación y señalaba las normas y la razón por las que la Inspección entendía no concurrían los requisitos para aplicar el régimen de IVA de bienes usados.

Y, por otro, declara que, en razón a la fecha de formalización de las actas, el Reglamento de Inspección vigente era aprobado por el Real Decreto 1065/2007 (de 27 de julio).

Estas declaraciones descartan la identidad objetiva con la situación fáctica apreciada por las sentencias de contraste, ya que la de instancia no advierte en el acta controvertida falta de motivación; y también excluyen la identidad causal, pues la sentencia recurrida no considera aplicable el mencionado Reglamento de Inspección de 1986.

**SÉPTIMO.-** Procede, pues, de conformidad con lo antes razonado, declarar no haber lugar al actual recurso de casación para la unificación de doctrina, y esta declaración determina la imposición a la parte recurrente de una condena en costas en aplicación de lo establecido en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional .

Pero la Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el apartado 3 de ese artículo 139 de la LJCA , señala como cifra máxima a que asciende esa imposición de costas, por la totalidad de los conceptos comprendidos en ellas, la de dos mil euros.

Y para la fijación de la expresada cantidad se tienen en cuenta los criterios habituales seguidos por esta Sala y, desde ellos, se pondera la complejidad de lo suscitado en el recurso de casación y la dedicación requerida para formular el escrito de oposición.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido  
**1.-** No haber lugar al recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por CAR VALDEMORO, S.L., contra la sentencia de 21 de abril de 2014 de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional (dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 169/2013 ). **2.-** Imponer a la parte recurrente las costas correspondientes al presente recurso, con la limitación que se expresa en el último fundamento de derecho de esta sentencia

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

Así se acuerda y firma.

Manuel Vicente Garzon Herrero Nicolas Maurandi Guillen Emilio Frias Ponce Jose Diaz Delgado Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Manuel Martin Timon



Juan Gonzalo Martínez Mico Rafael Fernández Montalvo **PUBLICACIÓN**.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Nicolás Maurandi Guillen, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ