



Roj: **STS 4325/2017** - ECLI: **ES:TS:2017:4325**

Id Cendoj: **28079130022017100443**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **27/11/2017**

Nº de Recurso: **2998/2016**

Nº de Resolución: **1824/2017**

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 3253/2016,**  
**STS 4325/2017**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.824/2017**

Fecha de sentencia: 27/11/2017

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION

Número del procedimiento: 2998/2016

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 14/11/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: FGG

Nota:

RECURSO CASACION núm.: 2998/2016

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1824/2017**

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Angel Aguallo Aviles  
D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco  
D. Jose Antonio Montero Fernandez  
D. Francisco Jose Navarro Sanchis  
D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 27 de noviembre de 2017.

Esta Sala ha visto el Recurso de Casación que con el número 2998/2016 ante la misma pende de resolución, interpuesto por la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado don Vicente Bartual Ramón, contra la sentencia de 14 de julio de 2016 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 120/ 2014 ).

Siendo parte recurrida Promhorizonte, S.L., representada por la procuradora doña María Luisa Noya Otero y defendida por el abogado don Miguel Ángel Estiguín Capella.

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:

### « FALLO

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

**ESTIMAR** el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad PROMHORIZONTE S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de noviembre de 2013, por la que se desestiman las reclamaciones económico administrativas formuladas contra el acuerdo de liquidación de fecha 6 de Julio de 2011, procedente del acta de disconformidad nº 71883805, así como contra la sanción derivada de la misma, declarando nula la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central recurrida, por no ser conforme a **Derecho**, con las consecuencias legales derivadas de esta declaración.

*Con imposición de costas a la Administración demandada».*

**SEGUNDO.-** Notificada la anterior sentencia, la representación procesal de la Administración General del Estado manifestó su voluntad de plantear recurso de casación y la Sala de instancia lo tuvo por preparado y remitió las actuaciones a este Tribunal con emplazamiento de las partes.

**TERCERO.-** Recibidas las actuaciones, la representación procesal de la Administración General del Estado presentó escrito de interposición de su recurso de casación que, después de desarrollar el motivo en que se apoyaba (que también se expresará luego en el apartado de **FUNDAMENTOS DE DERECHO**), se terminaba con esta petición a la Sala

*«tenga por interpuesto el presente recurso y, (...), dicte sentencia por el que estimándolo, case la sentencia recurrida, dictando nuevo fallo por el que se desestime el recurso contencioso-administrativo interpuesto en la instancia».*

**CUARTO.-** La representación procesal de Promhorizonte, S.L., en el trámite de oposición al recurso de casación que le fue conferido, pidió que

*«(...) en su día acuerde la inadmisión o, en su defecto, la desestimación de dicho recurso de casación (...) confirmando la sentencia de la Sección Segunda de la Audiencia Nacional de 14/07/2016 , y con imposición de costas a la recurrente por ser preceptivas».*

**QUINTO.-** Conclusas las actuaciones se señaló para votación y fallo del presente recurso inicialmente la audiencia de 14 de noviembre de 2017.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Datos más relevantes de la actuación **administrativa** litigiosa y del proceso de instancia; y parte recurrente en la actual casación.



- 1.- El 9 de junio de 2009 fue emitida una Orden de carga que incluía a Promhorizonte SL dentro del Plan de **InspecciónInspección** de 2009 respecto del Impuesto de Sociedades.
  - 2.- El inicio de las actuaciones inspectoras tuvo lugar el 7 de abril de 2010, referidas al Impuesto sobre Sociedades los ejercicios 2005 y 2006 y limitadas a comprobar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
  - 3.- La Orden de modificación de carga en el Plan de 5 de noviembre de 2010 amplió el alcance de la **inspeccióninspección** a general por el mismo concepto y ejercicios anuales.
  - 4.- La Orden de ampliación de carga en el Plan de 4 de febrero de 2011 amplió la extensión de las actuaciones al Impuesto sobre Sociedades, períodos 2008 y 2009 con alcance parcial, limitado a comprobar el cumplimiento los establecidos en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
  - 5.- A Promhorizonte SL se le giró liquidación por el Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006; y también se le impuso sanción por incumplimientos referidos a esos mismos ejercicios.
- Esos actos fueron objeto de reclamaciones económico-**administrativa** y las desestimó una resolución del TEAC.
- Frente a esta última se inicio ante la Audiencia Nacional el proceso 122/2004, finalizado con la sentencia de 5 de mayo de 2016 , que estimó el recurso jurisdiccional y anuló la actuación recurrida.
- Su razón de decidir fue que las actuaciones de **inspeccióninspección** eran nulas de pleno **derecho**, por haberse iniciado en 2010 fuera del año a que correspondía el Plan de **InspecciónInspección** del 2009 en el que la sociedad Promhorizonte había sido incluida.
- 6.- A Promhorizonte SL se le giró así mismo liquidación por el Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009, como también se le sancionó por sus incumplimientos en estos mismos ejercicios, lo que se decidió por los acuerdos de 6 de julio y 11 de julio de 2011 (estas son las principales actuaciones litigiosas en el actual proceso jurisdiccional).
- Los anteriores acuerdos fueron objeto de reclamaciones económico-administrativas, desestimadas por una resolución del TEAC de 5 de noviembre de 2011.
- Frente a esta última se inicio ante la Audiencia Nacional el proceso de instancia (núm. 120/2014) finalizado con la sentencia de 14 de julio de 2016 , que también estimó el recurso jurisdiccional y anuló la actuación recurrida, reiterando los razonamientos de la anterior sentencia de 5 de mayo de 2016 .
- 8.- El actual recurso de casación lo ha interpuesto el Abogado del Estado.
- SEGUNDO.- La razón de decidir de la sentencia recurrida.**
- Considera que las prescripciones contenidas en los artículos 116 LGT 2003 y 170 del Reglamento de **InspecciónInspección** , sobre la elaboración anual de los Planes de **InspecciónInspección**, comporta el requisito esencial de que los procedimientos de **InspecciónInspección** dirigidos frente a contribuyentes que hayan sido incluidos en un concreto Plan han de iniciarse necesariamente antes de que finalice el concreto año a que está referido el Plan de **InspecciónInspección**.
- Este argumento principal, transcribiendo la sentencia anterior de 5 de mayo de 2016 dictada por la propia Sala de instancia en el proceso núm. 122/2004, se expone a través de estas afirmaciones:
- «La interpretación que sostiene la Administración, implica dejar sin efecto uno de los requisitos expresamente determinado en la norma reglamentaria y que configuran el ámbito de la actuación inspectora, el límite temporal.*
- Efectivamente, hemos señalado que, en la regulación reglamentaria, los planes de **inspeccióninspección** deben elaborarse anualmente. Considerar este límite temporal como un elemento accesorio sin relevancia invalidante, como sostiene la Administración demandada, implica eliminar la eficacia jurídica de uno de los elementos configuradores del ámbito de los planes de **inspeccióninspección**, y, llevaría al absurdo de entender que el plan, aprobado para un año, podría ejecutarse en cualquier momento posterior a su aprobación.*
- Por tal razón debemos concluir que el requisito temporal que examinamos es esencial en la aplicación de los planes y el inicio de las actuaciones inspectoras deben ajustarse a ese límite temporal.*
- Desde esta perspectiva, debemos acoger los planteamientos del recurrente en cuanto que, siendo esencial el límite temporal, su vulneración invalida el procedimiento inspector y provoca la ausencia del mismo ( artículo 217 LGT ).*



En conclusión, la orden de carga del plan de **inspeccióninspección** debe respetar el límite temporal del año, pues es esencial al plan, en cuanto delimita, junto con el ámbito material, el espacio en que se desarrollan los planes de **inspeccióninspección**.

Ya hemos señalado que la orden de carga fue fechada el 9 de junio de 2009 y las actuaciones inspectoras comenzaron el 7 de abril de 2010, por lo que el límite temporal al que nos venimos refiriendo no se ha respetado, y, siendo este esencial, provoca un vicio invalidante en el procedimiento inspector".

Así las cosas, es innecesario analizar las restantes cuestiones planteadas en el presente recurso, pues el vicio invalidante que examinamos, provoca la nulidad del procedimiento y la imposibilidad de girar la liquidación e imponer sanción con base a dicho procedimiento inspector.

De lo expuesto resulta la estimación del recurso».

### TERCERO . El recurso de casación de la Administración General del Estado.

Por el cauce de la letra d) del artículo 88.1 de la Ley reguladora de esta jurisdicción [LJCA ] se dirigen a la sentencia "a quo" los cuatro reproches principales, más otro planteado con carácter subsidiario, que seguidamente se exponen.

1.- La infracción del artículo 116 LGT 2003 y del precepto reglamentario que lo desarrolla, el artículo 1.70 Rto Gral de Gestión e **InspecciónInspección** de 2007, como también de la jurisprudencia del Tribunal Supremo [recogida, entre otras, en la sentencia de 28 de octubre de 2013 -RC 5335/2011 -, que cita la previa de 9 de febrero de 2012 -RC3003/2008 -], que ha exigido que la actuación inspectora esté realizada al amparo de un Plan de **InspecciónInspección**.

Para justificar este reproche se aduce que esos preceptos y jurisprudencia no contemplan un límite temporal para la eficacia de los planes de **inspeccióninspección**; pues el artículo 116 LGT 2003 y el artículo 170 del Rto Gral de Gestión e **InspecciónInspección** de 2007 que lo desarrolla no establecen un plazo de aplicación y eficacia del Plan de **InspecciónInspección** aprobado que, transcurrido el cual, deje privada de habilitación a la actividad inspectora, al limitarse a establecer una norma organizativa y ordenar la elaboración anual de los planes de **inspeccióninspección**.

Y se añade que nada obsta, por tanto, a que un Plan de **InspecciónInspección** pueda servir de amparo a un actuación inspectora transcurrido un año desde la aprobación de aquel.

Se desarrolla esta argumentación en las páginas 9 a 24 del escrito de interposición destacando: (i) que las normas sobre planificación de actuaciones inspectoras son normas de carácter organizativo y no pueden compartimentarse en ejercicios estancos, y (ii) que el límite temporal del artículo 170.5 del Rto Gral de Gestión e **InspecciónInspección** de 2007 está dirigido a programar la actuación inspectora y no tiene incidencia directa sobre el procedimiento inspector.

2.- La infracción de los artículos 217 LGT de 2003 y 62 LRJ/PAC de 1992, por indebida aplicación.

Se traen a colación para justificar este otro reproche los criterios expresados por la jurisprudencia sobre el motivo de nulidad de pleno **derecho** del apartado e) de citado artículo 82 LRJ/PAC de 1992, defendiendo que no concurre tal motivo porque no se ha prescindido, total y absolutamente del procedimiento, no se ha utilizado un procedimiento distinto del legalmente establecido y tampoco se ha prescindido de un trámite esencial, porque "ni se produce dejación o inobservancia completa del procedimiento inspector, ni se produce la inobservancia de un **derecho** constitucionalmente reconocido (cabría insistir que ni siquiera se ha alegado)" (sic).

3.- La infracción del artículo 63.3 de la Ley 30/1992, de 26 noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común LRJ/PAC de 1992 [LRJ/PAC de 1992].

Lo que se censura a la sentencia recurrida es que, partiendo de la base de que el inicio de las actuaciones inspectoras incumplió un requisito temporal, "lo anula" (sic).

Se sostiene que con esa decisión de la Sala de instancia la vulneración de dicho artículo 63.3 de la LRJ/PAC de 1992 se produce porque tal precepto legal impide otorgar eficacia invalidante a las actuaciones administrativas realizadas fuera de plazo, salvo que así lo imponga la naturaleza del término o plazo; excepción ésta que no concurre en este caso.

Y se apunta que la exigencia de que el inicio de las actuaciones en el Plan de **InspecciónInspección** conste con la debida habilitación (consistente en acreditar la existencia de causa legal para la iniciación, según la jurisprudencia arriba citada) se cumple plenamente, aunque el Plan de **InspecciónInspección** se hubiera aprobado con una antelación superior a un año.

4.- La infracción del artículo 63.2. LRJ/PAC de 1992 .



Se afirma que la sentencia recurrida anula el procedimiento inspector y con ello el acto impugnado, por haber considerado que concurre un defecto de forma consistente en la extemporaneidad del acto de iniciación.

Y se arguye que con lo anterior se vulnera el precepto cuya infracción se denuncia porque el mismo impide conceder eficacia invalidante a los defectos de forma que no generen indefensión del interesado ni impidan al acto alcanzar su fin.

5.- Con carácter subsidiario, defiende que en virtud del principio de conservación de actuaciones (artículo 66 LRJPAC), la eventual anulación del acuerdo de iniciación del procedimiento, notificado el 7 de abril de 2010, no afectaría a las actuaciones de comprobación de los ejercicios 2008 y 2009, iniciadas en virtud de acuerdo del órgano competente por el que se modificó el alcance de las actuaciones, porque la carga en plan para citar esos ejercicios 2008 y 2009 y la comunicación de la ampliación de las actuaciones inspectoras se produjeron el mismo año 2011.

Incluso aceptando, a efectos dialécticos, que en el procedimiento de **inspeccióninspección** de los ejercicios 2005 y 2006 se hubiera producido un vicio, de ahí no derivaría la invalidez de la comprobación realizada para los ejercicios 2008 y 2009, que se habría realizado cumpliendo el criterio manifestado por la Sala sentenciadora.

#### **CUARTO.- La oposición de Promhorizonte al recurso de casación.**

Consta de una alegación previa seguida de otras ocho más, cuya esencia se puede resumir en lo que seguidamente se señala.

La alegación previa defiende la inadmisión del recurso de casación.

Así lo hace tras recordar que el recurso de casación debe quedar reducido al análisis de las concretas infracciones denunciadas en su único motivo, porque el escrito de interposición no ha mantenido ya los motivos referidos a la falta de incongruencia y motivación de la sentencia, así como a la infracción de las normas de la sana crítica en la valoración **probatoria**, que fueron señalados en el escrito de preparación.

Y argumentando básicamente en defensa de la pretendida inadmisibilidad que ni los preceptos señalados como infringidos en el motivo único, como tampoco la doctrina jurisprudencial que en él se considera vulnerada, guardan relación con las cuestiones debatidas.

1.- La alegación primera viene a resaltar que los datos fácticos relevantes en la controversia son estos tres: (i) que las actuaciones de **inspeccióninspección** se iniciaron el 7 de abril de 2010 y para los ejercicios 2005 y 2006; (ii) que ese inicio tuvo lugar respecto de una orden de carga en el plan de **inspeccióninspección** emitida en el año anterior; y (iii) que el 4 de febrero de 2011 se ampliaron a las actuaciones de **inspeccióninspección** a los ejercicios 2009 y 2009.

Esas afirmaciones fácticas se ven acompañadas de estas otras consideraciones de índole jurídico que, desde su criterio, realiza la parte recurrente: (a) el inicio de la actuación de **inspeccióninspección** debe ser calificado como extemporáneo por haber tenido lugar en el año siguiente a aquel en que se fue emitida la orden de carga; (b) las liquidaciones de 2005 y 2006 fueron anuladas por la sentencia de la Audiencia Nacional dictada en el proceso 122/2012, y los efectos de cosa juzgada inherentes a esta sentencia deben alcanzar a las liquidaciones de los ejercicios 2008 y 2009 litigiosas en la actual casación, pues estas últimas derivaron de la misma actividad de comprobación; y (c) estas liquidaciones de 2008 y 2009 no tienen cobertura en orden de carga en plan de **inspeccióninspección** para ninguno de esos dos años, pues pretenden ampararse en la Orden de 2009 que no contemplaba dichos ejercicios.

2.- La alegación segunda comienza defendiendo que las sentencias a que hace referencia el Abogado del Estado permiten concluir que el espacio temporal en el que se ha de iniciar el procedimiento ha de coincidir dentro del año en que se aprueba el Plan de **InspecciónInspección** y se emite la orden de carga; y esto constituye un elemento esencial sobre los plazos que han de ser aplicados que, de no ser respetados, genera indefensión al contribuyente ( "*quien podría -se añade- por ejemplo, de entender procedente la revisión de la Administración Tributaria de los ejercicios 2005 y 2006, haber regularizado los posteriores*" ).

Luego aduce que la extemporaneidad del inicio del procedimiento de **inspeccióninspección** equivale a la inexistencia de orden que la faculte, y cita lo razonado en la STS de 28 de octubre de 2010 sobre la indefensión que se genera cuando no consta orden escrita y motivada del Inspector-Jefe respectivo, como tampoco la inclusión en un determinado plan de **inspeccióninspección**.

Y añade que entenderlo de otro modo permitiría la vulneración del principio de seguridad jurídica y que se instaurara la arbitrariedad, "*de forma que la Administración podría, a su voluntad, alargar los plazos de prescripción, impidiendo que esta se produjera para el administrado*".

Más adelante se citan como ejemplos (en el criterio de la recurrente) de que el acto administrativo de iniciación de la **inspeccióninspección** debe ser dentro del año la STS 2482/2016, de 21 de noviembre y la 1109/2015 del TSJ de Madrid.

Se concluye con esta afirmación:

*"En fin, tal y como precisa el Abogado del Estado, el artículo 170 R.G.A.T. está dirigido a programar la actividad inspectora, pero no sine die, sino cada año, marcando así el programa de actuación según el sector, grupo, sujetos pasivos o impuesto, en la anualidad en que se instaura el plan y la orden de carga del mismo".*

3.- La alegación tercera aduce que, frente a lo sostenido por el Abogado del Estado, en ninguna de las normas reguladoras de la materia de que se viene hablando que han ido sucediéndose históricamente se determina la posibilidad de prolongar los planes más allá del año en que se dictan y publican; y añade que todos los preceptos de esa normativa han centrado o circunscrito al año en que se emiten los planes de **inspeccióninspección** la iniciación de las actuaciones que a ellos se refieren.

Como también afirma que los Planes no tuvieran carácter perentorio y temporal quedaría la actuación inspectora al libre arbitrio e iniciativa de cada funcionario en el momento en que así lo decidieran.

Así mismo se refiere a lo que el artículo 170 del Reglamento General de Gestión e **InspecciónInspección** de 2007 dispone sobre que

*"4. En el ámbito de las competencias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el plan o los planes parciales de **inspeccióninspección** se elaboraran anualmente basándose en las directrices del Plan de control tributario, en el que se tendrán en cuenta las propuestas de los órganos inspectores territoriales, y se utilizará el oportuno apoyo informático.*

*5. El plan o los planes parciales de **inspeccióninspección** recogerán los programas de actuación, ámbitos prioritarios y directrices que sirvan para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate".*

Y dice que no puede quedar más claro su significado y que la interpretación del Abogado del Estado contraviene su sentido gramatical y teleológico.

Recuerda más adelante las siguientes declaraciones de la exposición de motivos de la LGT 2003 sobre sus objetivos de seguridad jurídica y sus soluciones adoptadas sobre el incumplimiento de los plazos:

*"En este sentido, la nueva ley supone una importante aproximación a las normas generales del **derecho** administrativo, con el consiguiente incremento de la seguridad jurídica en la regulación de los procedimientos tributarios.*

(...).

*De acuerdo con lo señalado, los principales objetivos que pretende conseguir la Ley General Tributaria son los siguientes: reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica,*

(...).

*En cuanto a los plazos de resolución y efectos de su incumplimiento, se incrementa notablemente la seguridad jurídica con una regulación similar a la de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, salvo en el cómputo de los plazos donde se tiene en cuenta la especificidad de la materia tributaria".*

Posteriormente transcribe el artículo 12 de la LGT sobre interpretación de las normas tributarias; y subraya que el Abogado del Estado no ha traído ninguna prueba, ni indicado ninguna disposición, que permitan entender otra cosa distinta sobre el marco anual que ha de tenerse en cuenta.

Hay después en esta alegación unas consideraciones sobre que el principio de eficacia no está reñido con la (interdicción de la) arbitrariedad; y que todo ello es lo que ha llevado a la sentencia de instancia a la solución que adopta, realizando así una interpretación del artículo 170 del Reglamento General de Gestión e **InspecciónInspección** de 2007 no sólo literal sino teleológica.

Termina afirmando que por todo lo anterior el límite temporal del citado artículo 170 no puede considerarse como simple norma de carácter organizativo, sino como una garantía del principio de seguridad jurídica de los administrados.

4.- La alegación cuarta insiste, frente a lo sostenido por el Abogado del Estado, en que el incumplimiento del límite anual cuya observancia aquí se discute, sí es causa de nulidad de pleno **derecho**.



Y asume y defiende como correcto lo que razona a este respecto la sentencia recurrida, destacando lo que en ella se razona sobre la importancia que tienen los Planes y la observancia del límite temporal que les afecta para que las actuaciones que en desarrollo de los mismos se realicen pueda ser considerados títulos habilitantes de la posterior actuación inspectora.

5.- La alegación quinta pone de manifiesto que la falta de iniciación del procedimiento de **inspeccióninspección** dentro del tiempo oportuno no ha sido el único incumplimiento de la Administración, pues hubo otras infracciones.

Y sostiene el recurso de casación ha este respecto lo que ya alegó sobre que las actuaciones de la **InspecciónInspección** tributaria deberían considerarse nulas de pleno **derecho**, en aplicación de lo establecido en el artículo 217 de la LGT de 2003, puesto en relación con el artículo 170 del Reglamento General de Gestión e **InspecciónInspección** de 2007, porque no se ha dado cumplimiento a lo preceptuado no solo en cuanto a plazos, sino también respecto de la justificación y motivación de la **InspecciónInspección** a la recurrente de la orden de carga y de sus sucesivas prolongaciones y modificaciones en los dos años posteriores.

6.- La alegación sexta vuelve a insistir, frente al Abogado del Estado, en que se está ante una causa de nulidad y no ante una irregularidad no invalidante, por esta razón: ausencia total de procedimiento.

También se dice que el inicio del procedimiento no tuvo lugar dentro del plazo de un año que, en este caso, se trataba de un plazo esencial; y que por ello el eventual encuadramiento de este incumplimiento temporal dentro del artículo 63.3 de la LRJ/PAC (Ley 30/1992) tampoco impediría el pronunciamiento anulatorio.

7.- La alegación séptima rebate el argumento subsidiario del Abogado del Estado; y lo hace contraargumentando que la actuación de comprobación de los ejercicios posteriores 2008 y 2009 no se puede disociar del inicio del procedimiento de **inspeccióninspección** del que derivaron y de la concreta Orden de carga (de 2009) que determinó ese inicio (en 2010).

Se viene a decir que si el procedimiento iniciado en 2010 carecía de un válido título habilitante (por no merecer esta consideración la Orden de 2009), lo mismo es predicable de los actos administrativos que decidieron ampliar la actividad inspectora a estos dos últimos ejercicios.

Y se vuelve a decir que la sentencia firme que anuló las liquidaciones de 2005 y 2006 extiende sus efectos de cosa juzgada a los ejercicios aquí enjuiciados de 2008 y 2009.

8.- La alegación octava defiende la acogida de lo que fue planteado por Promhorizonte SL en su demanda formalizada en la instancia sobre estas cuestiones:

- (1) Exceso del plazo de duración de las actividades inspectoras.
- (2) Carácter de activos usados de los apartamentos.
- (3) Carácter de activos nuevos de los apartamentos adquiridos en 2009 a efectos de materializar la inversión.

**QUINTO.- Admisibilidad del recurso de casación y cuestión principal que en él se suscita.**

La inadmisibilidad que ha opuesto Promhorizonte SL respecto del recurso de casación no puede ser compartida porque, según resulta de la reseña que antes se efectuó de dicho recurso, en él se exponen los reproches en que se apoya y las infracciones normativas y jurisprudenciales que a través de ellos se quieren hacer valer, como también se razona sobre la directa conexión de todas ellas con la controversia enjuiciada por la sentencia recurrida y con sus razones de decidir. Lo cual determina que sí sean de apreciar los presupuestos procesales que son necesarios para su admitir su válida interposición.

En lo que hace a la principal cuestión suscitada en tal recurso de casación, está referida a determinar si el inicio de las actuaciones de **inspeccióninspección** respecto de un determinado obligado tributario, como consecuencia de su inclusión en un concreto Plan anual de **InspecciónInspección**, debe efectuarse antes de que finalice el año natural a que dicho Plan anual corresponde.

La tesis de la sentencia recurrida es que ese límite temporal es un requisito esencial para el procedimiento de **inspeccióninspección** que, si no resulta observado, genera una nulidad de pleno **derecho** de las actuaciones de **inspeccióninspección**.

Esa tesis no puede ser acogida por las razones que seguidamente se exponen.

1.- Ha de partirse de la finalidad principal que corresponde a los Planes de actuación: que el inicio de las actuaciones inspectoras se haga con patrones de objetividad en cuanto a la selección de los obligados tributarios y no responda al mero voluntarismo de la Administración.

Para ello los Planes de cada año establecen los criterios que se seguirán para seleccionar a los obligados tributarios que serán objeto de procedimientos de **inspeccióninspección**.

Y las correspondientes de Orden de carga en el Plan incluyen a personas singulares dentro de un determinado Plan anual, habiendo de motivar o explicar por qué lo hacen.

2.- Lo anterior permite diferenciar dos actuaciones distintas:

(a) La selección del contribuyente que es incluido en un determinado Plan anual, lo que se decide mediante la Orden de carga en el Plan; y es esta selección del contribuyente, a través de la emisión de la Orden de carga, la que efectivamente habrá de efectuarse dentro del año natural a que corresponde el Plan Anual. Y

(b) La iniciación del procedimiento de **inspeccióninspección**: siendo los tiempos que han de regir para esta decisión los generales establecidos para el ejercicio de la potestad de la Administración de determinación de la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación ( artículos 66 y siguientes de la LGT ).

3.- El principio de seguridad jurídica, respecto de la **incertidumbre** del contribuyente sobre el tiempo o período en el que puede ser objeto de comprobación por determinados hechos o actuaciones, se satisface con esos tiempos generales a los que acaba de hacerse referencia.

4.- La interpretación del artículo 170.5 del Rto. Gral. de Gestión e **InspecciónInspección** de 2007, y más concretamente determinación de la significación que ha de darse a su expresión "*para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate*", ha de hacerse con una hermenéutica teleológica que tome principalmente en consideración esa finalidad que corresponde a los Planes de **InspecciónInspección**.

A ello ha de añadirse que el principal parámetro normativo de los Planes es el artículo 116 de la LGT de 2003 , que se limita a establecer una secuencia anual en lo que se refiere a la elaboración de los Planes y no dispone nada sobre el plazo en que habrá de iniciarse el procedimiento de **inspeccióninspección** una vez haya sido seleccionado el contribuyente como consecuencia de considerarlo incluido dentro de las directrices y previsiones del Plan anual de que se trate.

También ha de significarse que la reserva de ley sobre el procedimiento administrativo dispuesta por el artículo 105.c) CE resulta difícilmente compatible con la aceptación de que se puedan establecer por vía reglamentaria causas de nulidad de pleno **derecho**.

Y así mismo debe destacarse que el designio de eficacia que para toda actuación **administrativa** proclama el artículo 103.1 CE no casa bien con la solución temporal aplicada por la sentencia recurrida, ya que las Ordenes de carga emitidas en los últimos días del año natural correspondiente al Plan serían de imposible o muy difícil ejecución.

5.- En todo caso, situados dialécticamente en la hipótesis que ese artículo 170.5 del Rto. Gral. Gestión e **InspecciónInspección** de 2007 contiene la regla temporal de que, efectuada la selección del contribuyente mediante la emisión de una Orden de carga que lo incluya en un concreto Plan anual, el procedimiento de **inspeccióninspección** ha de ser iniciado ante de que finalice el año natural a que corresponde el Plan, debe decirse que este plazo no sería esencial; y, por ello, su incumplimiento, sólo determinaría una irregularidad no invalidante por aplicación de lo establecido en el artículo 63.3 de la Ley 30/1992 .

6.- La conclusión principal ha de ser, pues, que el plazo del artículo 170.5 del Rto. Gral. Gestión e **InspecciónInspección** de 2007 de inicio de las actuaciones está dirigido, como aduce el Abogado del Estado, a ordenar la actividad propia de la propia Administración y es, por tanto, una norma interna de carácter organizativo.

#### **SEXTO.- Acogida del recurso de casación y consecuencias de esta decisión.**

Esa acogida resulta de lo que acaba de ser razonado; y sus consecuencias son el enjuiciamiento directo por este Tribunal Supremo de la controversia que fue suscitada en el proceso de instancia en lo concerniente a los restantes motivos de impugnación deducidos en la demanda que no fueron analizados por la sentencia recurrida.

Lo cual hace preciso, en primer lugar, exponer cuales fueron los concretos motivos de regularización que determinaron las litigiosas liquidaciones de los ejercicios 2008 y 2009; y en segundo lugar, señalar, también, cuáles fueron esos motivos de impugnación deducidos en la demanda que no fueron analizados por la sentencia recurrida.

#### **SÉPTIMO.- Los motivos de regularización que determinaron las liquidaciones de los ejercicios 2008 y 2009.**





Aparecen en la resolución del TEAC y en la sentencia recurrida, que son coincidentes en su descripción salvo pequeñas diferencias de expresión.

La sentencia de instancia los refleja en el punto 2 de su primer FJ de la manera que sigue.

I.- Alude primero a que el motivo común de las regularizaciones fue la adquisición en 2001 por la recurrente a la entidad COLIDORA SA de un complejo de apartamentos; y la enajenación de los mismos en los años 2004, 2005, 2006 y 2007, con la obtención de unos beneficios que fueron la base de las dotaciones a la Reserva para Inversiones:

«1. En fecha 7 de abril de 2010 fueron iniciadas actuaciones inspectoras por el concepto Impuesto Sobre Sociedades, ejercicios 2008 y 2009, con alcance parcial, limitándose a comprobar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias. El 5 de noviembre de 2010 se dictó orden de modificación de la carga en plan, por la que se ampliaba el alcance de las actuaciones a general para el mismo concepto y períodos impositivos (notificado el 9 de diciembre de 2010). El 4 de febrero de 2011 se dictó orden de modificación de la carga en plan, por la que se ampliaba la extensión de las actuaciones al Impuesto sobre Sociedades, períodos 2008 y 2009, con alcance parcial, limitado a comprobar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias. La comunicación de ampliación de actuaciones se notificó el 8 de febrero de 2011.

2. Como resultado de la comprobación, fue incoada respecto a los ejercicios 2008 y 2009 el acta de disconformidad n° (...) en fecha 4 de abril de 2011. En fecha 6 de julio de 2011 fue dictado acuerdo de liquidación confirmando la propuesta contenida en el acta. La deuda resultante ascendió a 983.157,72 euros. El acuerdo fue notificado en fecha 7 de julio de 2011.

El motivo de la regularización derivó de que la entidad había adquirido en el ejercicio 2001 un complejo de apartamentos a la compañía COLIDORA S.A., propietaria del mismo desde 1987. El complejo formado por 170 fincas entre apartamentos, estudios y locales comerciales, fue objeto de un contrato privado de compraventa suscrito el 10 de agosto de 1994. La escritura pública fue otorgada el día 5 de junio de 2001. Durante los períodos 2004, 2005, 2006 y 2007 la entidad enajena la mayor parte de los apartamentos que conforman el complejo, en su mayoría a no residentes en territorio español, obteniendo con ello unos beneficios en base a los cuales realiza sendas dotaciones a la Reserva para Inversiones».

II.- Se refiere después a que la regularización del ejercicio 2008 está determinada por estos esenciales hechos:

- (i) una dotación para RIC en 2004;
- (ii) la materialización de sus inversiones en 2005, consistentes en un vehículo y en obras de reforma y acondicionamiento de unos apartamentos;
- (iii) el rechazo de esa materialización, por la falta de aptitud del vehículo para ser considerado un activo necesario para la actividad empresarial y por la transmisión de los apartamentos en 2005, 2006, 2007 y 2008; y
- (iv) la finalización en 2008 del plazo de la materialización de la RIC de 2004.

Lo que se expresa en estos términos:

«- Ejercicio 2008.

En la declaración del impuesto sobre Sociedades del período 2004, la entidad aplicó una reducción en la base imponible por importe de 188.000 euros, correspondiente a las dotaciones a la Reserva para Inversiones en Canarias dotada con cargo a los beneficios de dicho período. El obligado tributario aportó justificantes de las inversiones realizadas en el período 2005, relativas a la materialización de las cantidades dotadas a la RIC del 2004, así como las inversiones afectas a la deducción por inversiones, consistentes en: a) un vehículo, que considera la **inspeccióninspección** que no supone una inversión apta, puesto que no se encuentra correlacionado con los ingresos procedentes de la actividad ni se trata de un activo necesario para el desarrollo de las actividades empresariales del sujeto pasivo; y b) obras de ampliación y reforma de apartamentos, que se van activando en la cuenta de inmovilizado correspondiente, pero que a final de año no se encuentran en el balance, puesto que en el 2005 se realiza la transmisión de gran parte del activo de la entidad.

En el año 2005 la sociedad transmitió 102 apartamentos, activos en los que se habían realizado las inversiones que supusieron la materialización de la RIC. Las transmisiones continuaron a lo largo de los años 2006, 2007 y 2008. Las inversiones habían sido destinadas a la mejora y acondicionamiento de los apartamentos para su posterior transmisión. El fin de plazo de materialización de la RIC 2004 concluía al término del período 2008, por lo que la regularización del incumplimiento por falta de materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias dotada en el 2004 se llevó a cabo en el período 2008, incrementando la **inspeccióninspección** la base Imponible



de dicho período en las cantidades que en su momento dieron lugar a la reducción de base, que ascendían a 188.000 euros.

Asimismo, la entidad en su declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades, del período 2008, regularizó voluntariamente el incumplimiento relativo a la falta de materialización de la RIC dotada en el ejercicio 2005, incrementando la base imponible de dicho período en 300.000 euros, y resultando una base imponible negativa de 4.019,94 euros, ya que la sociedad obtuvo pérdidas en dicho período por importe de 445.085,73 euros.

Después de la regularización practicada por la **inspeccióninspección**, con el ajuste extracontable positivo derivado de la regularización del incumplimiento de la RIC dotada en el período 2005, resultó una base imponible positiva en el período 2008. Por ello, procedió el cálculo de los intereses de demora computados desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la correspondiente reducción de la base imponible tanto para la RIC dotada en el 2004 regularizada por la **inspeccióninspección**, como la dotada en el 2005, regularizada en parte por el obligado tributario».

III.- Expone finalmente que la regularización del ejercicio 2009 viene determinada por estos esenciales hechos:

(i) una dotación para RIC en 2005;

(ii) la materialización de las inversiones en 2005, consistente en la adquisición de apartamentos a una mercantil que poseía el 49,00 por cien de las acciones de la recurrente y cuyo administrador lo era de otra compañía que, a su vez, era el administrador único de Promhorizonte;

(iii) los apartamentos adquiridos habían de considerarse activos fijos usados y no se demostró que significaran una mejora tecnológica para Promhorizonte SL.

Hechos que se describen como sigue:

«- Ejercicio 2009.

La sociedad dotó, en base a los beneficios obtenidos en el período 2005, una Reserva para Inversiones por importe de 2.800.000 euros, disminuyendo la base imponible de dicho período en ese importe. En la declaración liquidación del Impuesto sobre Sociedades del período 2008 realizó la regularización del incumplimiento relativo a la materialización de parte de dicha Reserva, incorporando en su base imponible 300.000 euros. La sociedad declara la materialización de los restantes 2.500.000 euros, en el ejercicio 2009.

La inversión consistía en la compra de apartamentos a SOL EN VACACIONES S.A. que posee el 49,00 % de PROMHORIZONTE S.L. siendo uno de sus administradores Lina , a su vez administradora de MARCONSUL S.A, siendo ésta compañía el administrador único de PROMHORIZONTE S.L.

En cuanto a los apartamentos objeto de la compraventa, su antigüedad de construcción data del año 1988 y venían siendo explotados con anterioridad a la transmisión, por lo que han de considerarse activos fijos usados que para beneficiarse de la dotación a la RIC deben suponer una mejora tecnológica. El obligado tributario no aportó los justificantes del cumplimiento de los requisitos exigidos requeridos por la **InspecciónInspección**, por lo que no se considera probada la existencia de mejora tecnológica en los activos fijos usados adquiridos por PROMHORIZONTE S.L. para materializar la reserva para inversiones en el período 2009».

**OCTAVO.- Los motivos de impugnación deducidos en la demanda.**

La demanda no los enuncia de manera directa y concreta, pues lo hace de manera indirecta a través de las exposiciones que efectúa en sus dos apartados de "HECHOS" y "FUNDAMENTOS DE **DERECHO**".

Por lo que resulta necesario dejar constancia de lo que se consigna en cada uno de esos dos apartados.

I.- El apartado de "HECHOS".

En él que, frente a las afirmaciones fácticas de la Administración, se opone una versión diferente.

Y así se hace consignando unos hechos relacionados en seis ordinales que, resumidos aquí en lo esencial, consisten en lo que continúa.

El primero se limita a exponer las fechas de la orden de carga (9/06/2009), el inicio de la actuación inspectora (9/06/2009), las modificaciones de la orden de carga (5/11/2010 y 4 de febrero de 2011), los acuerdos de liquidación (se indica 7/07/2011, en lugar del día 6/07/2011 que aparece en las actuaciones) y sanción (9/07/2011) y las notificaciones de éstos últimos; con una referencia también a la resolución del TEAC de 5/11/2013 y la afirmación de que en las ordenes de modificación de carga no hubo motivación ni justificación.

El segundo aduce que hay una primera cuestión fáctica que es la relativa al transcurso de más de doce meses de las actuaciones inspectoras, afirmando que abarcaron quince meses desde el inicio de la comprobación



y veinticinco desde la orden de carga; y señalando que la Administración no acreditó especial complejidad ni que la demora pudiese atribuirse al administrado.

El tercero alega que es asimismo cuestión fáctica la relativa a que los apartamentos comprados por la recurrente que supusieron la parte de la R.I.C. del ejercicio fiscal de 2005 no pueden considerarse elementos nuevos y, por tanto, no aptos para materializar la dotación de la R.I.C.; y se combate que la **InspecciónInspección** y el TEAC hayan llegado a esa conclusión negando eficacia **probatoria** al certificado del Presidente de la Comunidad de Propietarios del Complejo DIRECCION000 que había sido aportado.

El cuarto señala como otra cuestión fáctica la reducción la base imponible aplicada en el ejercicio 2004 por importe de 188.000 € correspondiente a la R.I.C de ese año; combatiendo el rechazo por parte de la Administración de que ni la adquisición de un vehículo, ni las obras de ampliación y reforma de unos apartamentos en Fuerteventura, constituyeran activos fijos nuevos o usados que supongan para la empresa una innovación tecnológica.

Señala que esos bienes adquiridos han de considerarse nuevos porque, como quedó acreditado en el expediente administrativo, en ningún momento habían entrado en uso los apartamentos adquiridos.

Y aduce que el ejercicio fiscal 2004 estaba prescrito y no entraba en la orden de carga.

El quinto alega que, en lo referente a los apartamentos adquiridos por Promhorizonte SL cuya inversión se materializó en 2009, la recurrente si practico prueba bastante para demostrar que debían considerarse nuevos por su falta de uso y con independencia de la fecha de su construcción.

Y el sexto se limita a afirmar que el resto de las cuestiones objeto del recurso es materia específicamente jurídica.

## II.- El apartado de "FUNDAMENTOS DE **DERECHO**".

Los motivos de impugnación de fondo esgrimidos frente a la actuación **administrativa** se desarrollan en los puntos IV a VIII y XI de este apartado y estuvieron referidos a lo siguiente.

El punto VI planteó la nulidad de la actuación inspectora de conformidad con lo dispuesto por los artículos 217 de la LGT 2003 y 62.1.a) de la Ley 30/1992, en relación con lo ordenado en el artículo 170 del Rto Gral Gestión e **InspecciónInspección** de 2007, porque "no se ha dado cumplimiento a lo allí preceptuado ni en cuanto a plazos, ni respecto de la justificación y motivación de la **inspeccióninspección** al recurrente, derivado de la orden de carga y sus sucesivas prolongaciones y modificaciones en dos años posteriores.

Los puntos V y VI adujeron, por un lado, que la Administración no había justificado la necesidad de prolongar más de 12 meses la **InspecciónInspección**, causando con ello indefensión al recurrente; y por otro, que la prolongación de la actuación inspectora durante más de los doce meses legalmente establecidos ( artículo 150 de la LGT de 2003 ), no tenía fundamento ni era causa imputable al administrado según resultaba de la relación fáctica efectuada en la demanda y del expediente administrativo.

El punto VII reiteró las alegaciones fácticas de que en el ejercicio 2004 la recurrente no podía dotar la R.I.C. porque en dicho ejercicio no realizaba actividad económica.

El punto VIII invocó la prescripción del **derecho** de la Administración a comprobar el año 2004, por el transcurso del plazo para comprobar la dotación efectuada; y adujo que por esta razón la Administración no debió regularizar el pretendido incumplimiento del mantenimiento de la inversión en que se materializó la dotación.

Y el punto XI combatió la infracción sancionada señalando, frente a la apreciación de la Administración de que concurrían los necesarios elementos de antijuridicidad, tipicidad y culpabilidad, que era de aplicación a la recurrente lo dispuesto en el artículo 179.2.d) de la LGT de 2003 como causa de exclusión de la culpabilidad.

## **NOVENO.- Improcedencia de los motivos de impugnación de la demanda.**

I.- El referido al incumplimiento temporal 2007 (esgrimido en el hecho 1º de la demanda y en el punto VI de sus FFJJ), que en lo que hace al cumplimiento de la Orden de Carga y las posteriores Ordenes que la modificaron se derivaría según la parte recurrente del artículo 170.5 del Rto. Gral. de Gestión e **InspecciónInspección**, ha de ser rechazado por lo que antes ha sido razonado para decidir la estimación del recurso de casación del Abogado del Estado.

II.- Sobre el concerniente a la motivación de la selección de la recurrente para iniciarse sobre ella una actividad inspectora (aducido también en el punto VI de los FFJJ de la demanda), han de declararse estas dos cosas.

Que cuando la selección del contribuyente se realiza en aplicación de un Plan de **inspeccióninspección** la referencia a este sirve en principio de motivación al acto de inicio del procedimiento de **inspeccióninspección**.



Y que esa motivación el recurrente aquí no la ha combatido eficazmente, pues la demanda formalizada en la instancia se limita a aducir que esa selección no está justificada ni motivada, pero lo hace de manera abstracta sin exponer cuales son las razones por las que tal selección sería contraria a los programas, ámbitos y directrices del concreto Plan anual a que estuvieron referidas tanto la inicial Orden de carga como las posteriores de ampliación y modificación.

III.- En cuanto a la impugnación esgrimida sobre la no justificación de la prolongación de la actuación inspectora y la no imputabilidad de las dilaciones a la recurrente (hecho 2º de la demanda y puntos V y VI de sus FFJJ), ha de estarse a la respuesta que da el Abogado del Estado: que el acuerdo de liquidación explica y detalla en sus antecedentes de hecho las dilaciones imputables al obligado tributario y estas no son directa y especialmente combatidas en la demanda, que, una vez más, se expresa en términos genéricos sobre esta cuestión.

Y así ha de ser porque efectivamente en uno de esos antecedentes se exponen todas y cada una de las dilaciones que son apreciadas, así como su motivo y duración, con expresión también de las fechas de inicio y fin.

En lo que hace a la prescripción aplicable a la **inspeccióninspección** de las deducciones de la base imponible del ejercicio 2004, con la consiguiente imposibilidad de actuaciones de comprobación y de liquidación respecto de la dotación (hecho 4º de la demanda y apartado VIII de su FFJJ), tiene también razón el Abogado del Estado en lo siguiente: que si la inversión se realizó en 2005 la Administración estaba plenamente facultada para verificar el mantenimiento de esta inversión (por aplicación de lo establecido en el artículo 27.4 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, sobre que "*Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse en el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se haya dotado la misma ....*").

Y tampoco puede compartirse lo que se aduce sobre que la Orden de carga no habilitaba el ejercicio 2004, pues lo que se comprueba y liquida es el incumplimiento en un ejercicio anual posterior de la materialización que imponía la dotación R.I.C. efectuada en 2004.

IV.- En lo se refiere al carácter de activos nuevos de los apartamentos adquiridos para materializar (en 2009) la dotación R.I.C efectuada en el ejercicio 2005 (hecho 3º de la demanda), tiene razón también el Abogado del Estado en lo que sostiene sobre que la resolución del TEAC explica debidamente esta cuestión.

Así debe ser considerado por lo siguiente:

(a) El FJ sexto de dicha resolución expone, por un lado, los singulares hechos que permiten concluir que se trata de activos usados (su antigüedad de construcción desde 1988 y las actividades en que estaba dada de alta en el IAE la transmitente desde 2004: hospedaje en hoteles y moteles y alojamientos turísticos extrahoteleros). Y, por otro, señala también los datos de hecho que le llevan a negar eficacia **probatoria**, respecto de la falta de utilización de los inmuebles desde su construcción, al certificado que fue aportado: su emisión por una persona que es miembro del Consejo de Administración de la transmitente; y la vinculación constatable entre dicha transmitente y la adquirente, en razón de la existencia de personas que simultanean funciones de administración en una y otra y figuran autorizados en las cuentas del obligado tributario objeto de la **inspeccióninspección**.

(b) Esos dos grupos de hechos no son desmentidos en la demanda, que prácticamente se limita a sugerir una confusión de la persona considerada por la Administración como emisora del certificado en función del cambio de su segundo apellido en alguno de los pasajes de las actuaciones administrativas; pero a esto no puede dársele más relevancia que la de un simple error material de designación y no de identificación, pues el TEAC consigna su NIF en el FJ sexto de su resolución y este dato no ha sido combatido.

(c) Todos esos elementos de hecho son una base razonable para justificar esa conclusión a que llegó la Administración y el TEAC para negar valor probatorio a la polémica certificación.

V.- La impugnación referida a la sanción tampoco puede ser acogida porque se realiza de manera genérica; esto es, no se expone la concreta interpretación normativa preconizada por la recurrente para que pueda valorarse su razonabilidad a estos efectos: que en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias actuó con la diligencia necesaria para apreciar en ella la causa de exclusión de responsabilidad prevista en el artículo 179.2.d) de la LGT 2003 .

VI.- A lo anterior ha de añadirse que también carece de justificación el efecto de cosa juzgada que parece pretenderse en la oposición al recurso de casación para la anterior sentencia de 5 de mayo de 2016 de la Sala de instancia, porque al ir referida a obligaciones tributarias correspondientes a ejercicios tributarios diferentes,



no son de apreciar las identidades que serían necesarias para dar virtualidad de cosa juzgada a dicha sentencia en las concretas liquidaciones a que ha estado referido el actual litigio.

#### **DÉCIMO.- Decisión final y costas procesales.**

Lo razonado con anterioridad impone, pues, estimar el recurso de casación y anular la sentencia recurrida, con el resultado de que este Tribunal Supremo haya de enjuiciar directamente la controversia que fue suscitada en el proceso de instancia [ artículo 95.2.d) de la LJCA ]; un enjuiciamiento que conduce, con fundamento en los razonamientos desarrollados en el FJ precedente, a la desestimación del recurso contencioso-administrativo que fue deducido en la instancia.

En cuanto a las costas procesales, respecto de las causadas en la instancia son de apreciar la clase de dudas que considera el apartado 1 del artículo 139 de la LJCA para apartarse de la regla general de la imposición; y cada parte litigante soportará las suyas en las que corresponden a esta casación por aplicación de lo establecido en el apartado 2 del mismo precepto procesal.

#### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

**1.-** Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia de 14 de julio de 2016 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 120/ 2014 ); y anular dicha sentencia con la consecuencia de lo que se declara a continuación.

**2.-** Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto en el proceso de instancia por Promhorizonte, S.L., al ser conforme a **Derecho** la actuación **administrativa** impugnada en lo que ha sido objeto de discusión en el actual litigio.

**3.-** No hacer especial imposición de las costas causadas en el proceso de instancia y declarar que cada parte abone las suyas en las correspondientes a este recurso de casación.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Angel Aguallo Aviles

D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Jesus Cudero Blas

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Nicolas 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.