

Roj: **STS 5706/2016 - ECLI:ES:TS:2016:5706**Id Cendoj: **28079130022016100531**Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**Sede: **Madrid**Sección: **2**Fecha: **22/12/2016**Nº de Recurso: **3654/2015**Nº de Resolución: **2758/2016**Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**Ponente: **JOSE DIAZ DELGADO**Tipo de Resolución: **Sentencia**

SENTENCIA

En Madrid, a 22 de diciembre de 2016

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación número 3654/2015. interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que le es propia, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 15 de octubre de 2015, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 125 del año 2013, interpuesto contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 20 de diciembre de 2012, por la que se desestiman las reclamaciones administrativas interpuestas contra los siguientes actos administrativos dictados por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Barcelona: Acuerdo de liquidación dictado el 24 de agosto de 2010, relativo al Impuesto sobre Sociedades, periodo 2003 (1 de abril de 2003 a 31 de marzo de 2004), por importe de 4.294.720,45 euros. Acuerdo de imposición de sanción dictado de fecha 19 de abril de 2011, por el Impuesto sobre Sociedades, periodo 2003 (1 de abril de 2003 a 31 de marzo de 2004), por importe de 2.925.748,52 euros. Se ha opuesto al recurso interpuesto, BURBERRY (SPAIN) HOLDINGS, S.L., representada por el Procurador Don Jaime Briones Beneit.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia aquí impugnada en su parte dispositiva sostiene lo siguiente:

"Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad BURBERRY (SPAIN) HOLDINGS S.L. contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 20 de diciembre de 2012, por ser contraria al Ordenamiento Jurídico, declarando nula la liquidación tributaria y el acuerdo de imposición de sanción confirmados por la Resolución recurrida por estar prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria del ejercicio 2003. Con imposición de costas a la Administración".

SEGUNDO.- Contra dicha sentencia interpuso recurso de casación el Abogado del Estado, representando a la Administración del Estado, formalizado por escrito que tuvo entrada en este Tribunal en fecha 7 de enero de 2016, en el que alegaba como motivos de casación:

<<Primero.- Al amparo del artículo 88.1. d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción de normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate. En concreto al considerar la sentencia no interrumpido el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, por razón de la petición de informes a otros Estados, que a su juicio vulnera el art. 150.1 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en relación con los artículos 31 y 31 bis del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (aprobado por RD 939/1986, de 25 de abril, en la redacción dada por RD 136/2000, de 4 de febrero), y la Jurisprudencia del Tribunal Supremo que confirma la interrupción del cómputo de plazo de duración de las actuaciones inspectoras, por petición de informe a otros Estados, aunque durante el tiempo de interrupción se siga realizando alguna actuación inspectora (STS 26 de octubre de 2011, recurso



de casación 4515/2007) y el artículo 54 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , por la motivación que exige para que se estime concurrente tal causa de interrupción justificada.

Segundo. Se articula este motivo al amparo del artículo 88.1. d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción de normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto del debate y, en particular, de los artículos 66 a 68 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre . En concreto al considerar la sentencia que, una vez excedido el plazo de duración de actuaciones inspectoras. debe atenderse como *dies ad quem* del plazo de -prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, a la notificación de ésta obviando las actuaciones inspectoras intermedias, la Sentencia vulnera el Artículo 150.2 en relación con los artículos 66 a 68 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre , en cuanto establece la interrupción de la prescripción por la realización de actuaciones después de la finalización del plazo legal de duración de actuaciones inspectoras. Por lo tanto, aun concluido el procedimiento, existen actos interruptivos posteriores realizados dentro del plazo de prescripción del derecho a liquidar. con independencia de que el procedimiento que se considerara caducado con anterioridad.

Terminó suplicando se casara y anulara la sentencia recurrida>>.

TERCERO.- Por el Procurador Don Jaime Briones Beneit se formalizó la oposición al presente recurso por escrito que tuvo entrada en este Tribunal en fecha 7 de enero de 2016 en el que solicitó su desestimación con condena en costas a la recurrente.

CUARTO.- Habiendo sido señalada para la deliberación, votación y fallo la audiencia del día 25 de octubre de dos mil dieciséis, en dicha fecha tuvo lugar al referido acto procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado. Magistrado de la Sala, quien asistió a la deliberación y fallo y no pudo firmar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- La sentencia de instancia establece la prescripción del derecho de la Administración tributaria a dictar liquidación por el Impuesto sobre Sociedades del año 2003 debido a que se superó el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

La Audiencia Nacional estimó contrario a la jurisprudencia del Tribunal Supremo tener en cuenta en el presente caso, a efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, un período de interrupción justificada de 181 días derivado de la petición de información a las autoridades fiscales de otros Estados.

Por el contrario, dicha sentencia aceptó tomar en consideración a efectos del cómputo de dicho plazo las siguientes circunstancias: la ampliación del plazo por otros doce meses adicionales, un período de interrupción justificada de 85 días por remisión del expediente al Ministerio Fiscal y 50 días de dilaciones imputables al contribuyente. En consecuencia. en el presente caso la duración máxima permitida de las actuaciones inspectoras sería de veinticuatro meses y 135 días, y dado que las actuaciones inspectoras tuvieron su inicio el día 22 de octubre de 2007, la fecha final de ese período máximo es el 6 de marzo de 2010.

La superación del plazo máximo de duración del procedimiento provoca, conforme al artículo 150.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT "), que las actuaciones realizadas hasta la superación del plazo máximo no surten efectos interruptivos de la prescripción. De este modo, la sentencia impugnada concluye que cuando se notificó el acuerdo de liquidación el día 24 de agosto de 2010 ya se había producido la prescripción del derecho a liquidar el período impositivo 2003.

Por tanto, la prescripción del derecho a liquidar el ejercicio 2003 tuvo lugar el día 26 de octubre de 2008.

SEGUNDO.- El primer motivo de casación, formulado al amparo del artículo 88.1. d) de la Ley Jurisdiccional , imputa a la sentencia recurrida infracción de normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto del debate.

En concreto al considerar la sentencia recurrida no interrumpido el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, por razón de la petición de informes a otros Estados, vulnerando el art. 150.1 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre , en relación con los artículos 31 y 31 bis del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (aprobado por RD 939/1986, de 25 de abril, en la redacción dada por RD 136/2000, de 4 de febrero) y la Jurisprudencia del Tribunal Supremo que confirma la interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, por petición de informe a otros Estados, aunque durante



e tiempo de interrupción se siga realizando alguna actuación inspectora (STS 26 de octubre de 2011, recurso de casación 4515/2007) y el artículo 54 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , por la motivación que exige para que se estime concurrente tal causa de interrupción justificada.

TERCERO.- La sentencia recurrida, en su fundamento jurídico tercero sostiene que:

<<(…) El adecuado análisis de la prescripción alegada por la actora exige recordar los siguientes hitos fundamentales por los que ha discurrido el procedimiento inspector que nos ocupa:

- a) Las actuaciones de inspección se inician el 22 de octubre de 2007;
- b) Con fecha 10 de septiembre de 2008 la inspección solicita información a los Estados de residencia de las sociedades prestamistas, interrumpiéndose el plazo hasta el 10 de marzo de 2009 (181 días de dilación justificada, artículo 31 bis 1. a) del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril , por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos);
- c) Se amplía el plazo de duración de las actuaciones inspectoras por otros doce meses mediante acuerdo notificado al contribuyente el 29 de septiembre de 2008;
- d) El día 26 de octubre de 2009 se remite a Ministerio Fiscal el expediente de comprobación relativo al Impuesto sobre Sociedades, tributación consolidada por los periodos finalizados a 31 de marzo de 2004 y 31 de marzo de 2005, interrumpiéndose el plazo hasta el 19 de enero de 2010 (85 días de dilación justificada, artículo 150.4 de la Ley General Tributaria);
- e) En fecha 4 de junio de 2010 se incoaron dos actas por el Impuesto sobre Sociedades (Régimen de consolidación) del ejercicio 2003 (de 1 de abril de 2003 a 31 de marzo de 2004): la de conformidad (modelo A01) y la de disconformidad (modelo A02).
- f) En fecha 29 de junio de 2010, notificado en 30 de junio de 2010. el Inspector Jefe dictó acuerdo para la rectificación de la propuesta contenida en el acta de conformidad incoada. Presentados en 1 y 16 de julio de 2010 escritos de alegaciones por la interesada, el Inspector Jefe en 5 de agosto de 2010, notificado el 6 de agosto de 2010, acordó acumular el expediente del acta A01 al de la A02 a fin de que se dictara para las dos un solo acuerdo de liquidación.
- g). El acuerdo de liquidación fue dictado y notificado el 24 de agosto de 2010; y
- h) El acuerdo de liquidación atribuye 50 días de dilaciones imputables al contribuyente".

De los datos expuestos resulta que el procedimiento se ha extendido desde el 22 de octubre de 2007, en que se inició. hasta el 24 de agosto de 2010. en que se notificó el acuerdo de liquidación, esto es durante 2 años, 10 meses y 2 días (1037 días), excediendo con creces del plazo de 12 meses que fijaba el artículo 150 de la Ley General Tributaria , y de su prórroga a 24 meses. Este hecho nos exige comprobar si concurría alguna de las razones contempladas en las letras a) y b) del citado precepto para ampliar las actuaciones inspectoras por otros doce meses, acordándose de forma motivada, así como si se han producido dilaciones imputables al sujeto pasivo o interrupciones justificadas en los términos reconocidos en los apartados 2 y 3 del citado precepto legal. que deban descontarse de aquel cómputo global.

El citado artículo 150.1 de la Ley General Tributaria señalaba, en la redacción aún vigente, que: " Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley .

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.
- b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.



Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho".

A su vez, el artículo 31 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos. ("Plazo general de duración de las actuaciones inspectoras"), en redacción dada por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, establecía que "Las actuaciones de comprobación, investigación y las de liquidación se llevarán al cabo en un plazo máximo de doce meses contados desde la fecha en que se notifique al obligado tributario el inicio de tales actuaciones hasta la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de las mismas, salvo que se acuerde la ampliación de dicho plazo en la forma prevista en el artículo 31 ter de este Reglamento.

A efectos de este plazo, no se computarán las dilaciones imputables al obligado tributario ni los períodos de interrupción justificada en los términos que se especifican en el artículo 31 bis de este Reglamento".

Y según el artículo 31 bis del mismo Reglamento ("Cómputo del plazo. Interrupciones justificadas y dilaciones imputables al contribuyente")

"1. El cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, así como de las de liquidación, se considerará interrumpido justificadamente cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Petición de datos o informes a otros órganos de la Administración del Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones locales o a otras Administraciones tributarias de Estados miembros de la Unión Europea o de terceros países, por el tiempo que transcurra entre su petición o solicitud y la recepción de los mismos. sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos o informes que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de doce meses.

b) Remisión del expediente al Ministerio Fiscal. por el tiempo que transcurra hasta que, en su caso, se produzca la devolución de dicho expediente a la Administración tributaria.

c) Cuando concorra alguna causa de fuerza mayor que obligue a la Administración a interrumpir sus actuaciones, por el tiempo de duración de dicha causa.

2. A su vez, se considerarán dilaciones imputables al propio obligado tributario, el retraso por parte de éste en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparencias formuladas o solicitadas por la inspección dentro del ámbito de sus competencias, así como el aplazamiento o retraso de las actuaciones solicitado por el propio contribuyente en los casos en que se considere procedente. Las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a efectos de este cómputo hasta que no se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al interesado. A efectos de dicho cómputo, el retraso debido a dilaciones imputadas al contribuyente se contará por días naturales.

3 (...)

4. La interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse".

En la interpretación de estos preceptos, el Tribunal Supremo ha señalado en la Sentencia de 29 de enero de 2011 (Recurso de casación número 5990/2007), entre otras, que

"El legislador quiso, a través del artículo 29 de la Ley 1/1998, que las actuaciones de inspección se consumaran en un plazo de doce meses, sin perjuicio de su posible prórroga hasta el límite de otros doce si concurren las circunstancias que la propia Ley prevé (apartado 1). determinando, no obstante, que para su cómputo se descuenten las dilaciones imputables al contribuyente y las interrupciones justificadas que se determinen reglamentariamente (apartado 2). Entre tales interrupciones, el titular de la potestad reglamentaria consideró, en uso de la remisión legislativa, las provocadas por la petición de datos e informes a, entre otras autoridades, las administraciones de Estados miembros de la Unión Europea o de terceros países [artículo 31 bis, apartado 1.a), del Reglamento general de la inspección de los tributos, en la redacción del Real Decreto 136/2000].

Esas previsiones constituyen, como la exposición de motivos de la propia Ley 1/1998 dice respecto de todo su contenido, expresión de un principio programático del sistema tributario enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente para alcanzar el anhelado equilibrio en sus relaciones con la Administración (punto II).

Así pues, el propósito del titular de la potestad legislativa es que, como principio general, la Inspección de los tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses, prorrogable como mucho hasta veinticuatro si concurren las causas tasadas en la norma, si bien autoriza, para computar el tiempo, a descontar las demoras provocadas



por los contribuyentes y los paréntesis necesarios para la tarea inspectora y de comprobación, como los constituidos por la necesidad de esperar a la llegada de la información recabada a otras autoridades. En cualquier caso, ha sido tajante al dejar muy claro que el tiempo que transcurra entre la notificación del inicio de las actuaciones y el acto que las culmina no exceda de aquellos lapsos temporales (artículo 29, apartados 1 y 4).

Con este espíritu debe abordarse la interpretación de la noción "interrupción justificada", que alude necesariamente a esas tesituras en las que el curso inspector ha de detenerse ("interrupción"), ora porque se está a la espera de obtener datos relevantes para su continuación, habida cuenta de su finalidad. ora porque queda suspendido debido a la imposibilidad material de continuar con las pesquisas ("justificada"). Esta visión explica el contenido del artículo 31 bis, apartado 1, del Reglamento general de la inspección de los tributos, cuando en sus tres letras se refiere al tiempo que media entre la petición y la recepción de datos e informes [letra a)], al en que el expediente esté en manos del Ministerio Fiscal [letra b)] y a aquel en que la Administración quede obligada a detenerse en su actuación por causa de fuerza mayor [letra c)]".

TERCERO.- En el presente caso, en el Acuerdo de Liquidación se considera como interrupción justificada 161 días (desde el 10 de septiembre de 2008 hasta el 10 de marzo de 2009) por la solicitud de información a las autoridades fiscales de los Estados de las entidades prestamistas (Gran Bretaña, Luxemburgo e Irlanda).

Consta en el expediente administrativo (páginas 322 a 339) que durante el mencionado período que la Administración considera de interrupción justificada se extendieron cinco diligencias, en fechas 4 de noviembre de 2008, 19 de noviembre de 2008, 5 de diciembre de 2008, 15 de diciembre de 2008, y 16 de enero de 2009.

En la primera de ellas, Diligencia nº 16, se solicita la aportación de copia de la declaración presentada por el Grupo Fiscal, modelo 200, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, periodo comprendido entre el 1 de abril de 2007 y 31 de marzo de 2008, e información referida a la obtención de dividendos procedentes de BURBERRY (SPAIN) UK LTD y sobre su posible exención.

En la Diligencia nº 17, de 19 de noviembre de 2008, se recoge la aportación de la copia de la declaración solicitada en la diligencia anterior y se solicita la entrega de la copia de la declaración presentada por BURBERRY (SPAIN) HOLDINGS S.L., correspondiente al mismo periodo.

En la Diligencia nº 18, de 5 de diciembre de 2008, se aporta la copia de la declaración de BURBERRY (SPAIN) HOLDINGS S.L. y diversa documentación sobre la exención de los dividendos obtenidos por esta sociedad procedentes de BURBERRY (SPAIN) UK LTD, requerida en la diligencia nº 16.

En la Diligencia nº 19, extendida el día 15 de diciembre de 2008, se solicita información relativa a la ampliación de capital de BURBERRY (SPAIN) UK LTD, así como la aportación de copia de los modelos 363 (a) presentados por sociedades del grupo ante la Companies House inglesa, en los periodos indicados. y la certificación del depósito de las cuentas anuales de las mismas sociedades ante este organismo inglés. En la misma diligencia se recoge la entrega de la copia de las actas de los Consejos de Administración de estas sociedades del grupo en las que consta que se ha acordado el reparto de dividendos.

Finalmente, en la diligencia nº 20, de 16 de enero de 2009, se recoge la aportación de diversa documentación requerida en la diligencia nº 19.

Estos hechos ponen de manifiesto que la Inspección no estuvo paralizada y llevó a cabo actuaciones de comprobación e inspección, recabando de la actora otros elementos de juicio precisos para dictar la liquidación, mientras obtuvo la información solicitada a las autoridades fiscales de Gran Bretaña, Luxemburgo e Irlanda.

A lo expuesto, ha de añadirse que todos los datos solicitados se recibieron con tiempo más que suficiente para concluir el procedimiento dentro del plazo de veinticuatro meses más los 85 días de dilación por remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal.

En este sentido, como se ha señalado, y sin entrar en la motivación y procedencia del acuerdo de ampliación, la duración de las actuaciones fue ampliada hasta el plazo máximo de veinticuatro meses, por lo que dicho plazo, dado que las actuaciones se iniciaron el 22 de octubre de 2007, se extendió hasta el 22 de octubre de 2009, a lo que habría de añadirse, en principio, la dilación por remisión del expediente al Ministerio Fiscal y las dilaciones imputadas por la Administración al contribuyente.

La recepción de la información interesada a las autoridades extranjeras fue recibida sucesivamente desde el 6 de noviembre de 2008 hasta el 6 de mayo de 2009 (día en que se recibe determinada documentación de Luxemburgo -anexos a la diligencia número 34-), y por lo tanto dentro del citado plazo máximo de duración del procedimiento de inspección. Sin embargo, hasta el día 26 de octubre de 2009 (casi seis meses de que de la obtención de la última información recibida de las autoridades extranjeras) no se remite al Ministerio



Fiscal el expediente de comprobación lo que produjo la interrupción de las actuaciones hasta el 19 de enero de 2010. Recibido el expediente, y sin que mediara ninguna otra incidencia, se tardó cuatro meses y medio en la incoación de las actas (4 de junio de 2010), dictándose el acuerdo de liquidación el 24 de agosto de 2010.

Finalmente debe destacarse, que el acuerdo de liquidación no hace referencia alguna a la trascendencia de la información recibida en la regularización objeto de la presente litis.

En definitiva, debemos concluir que no cabe imputar el retraso en dictar el acuerdo de liquidación a la necesidad de contar con la información recabada a las mencionadas autoridades extranjeras o a la realización, a sus resultas, de actuaciones complementarias. Es decir, de los datos relativos a que durante el tiempo en que se esperaba esa información la actividad inspectora prosiguió y que, una vez, recibida, la Administración dejó pasar diez meses (excluidos los 85 días de interrupción por remisión del expediente al Ministerio Fiscal) hasta redactar el acta y otros dos y medio hasta liquidar, resulta que el tiempo que tardó en llegar la información no impidió continuar con las actuaciones y no provocó el retraso en liquidar, pues ya contaba la Administración con los datos recabados mucho antes de que expirara el plazo máximo. Por ello, resulta manifiestamente contraria a la finalidad perseguida por el legislador, al establecer un plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, la decisión contenida en el acuerdo de liquidación de restar, para computar ese plazo máximo, 181 días por requerimientos de información a autoridades extranjeras.

Como el Tribunal Supremo señaló en su Sentencia de 24 de enero de 2011 (Recurso de casación número 5990/2007), "entenderlo de otro modo supondría tanto como legitimar una segunda ampliación de ese plazo máximo, al socaire de una interrupción justificada por la solicitud de información tributaria a otros países. cuando no fue esa la razón que realmente motivó el exceso temporal por lo que resulta improcedente excluir del cómputo el tiempo que medió entre la solicitud y la recepción de la información solicitada. Según ya hemos apuntado, esta Sala debe rechazar una interpretación de la interrupción justificada de las actuaciones inspectoras que convierta este supuesto en un subterfugio para ampliar, de forma inmotivada y en contra de su jurisprudencia (sentencias de 19 de noviembre de 2008 casación 2224/06 , FJ 3 °), 18 de febrero de 2009 (casación 1932/06 , FJ 4 °), 18 de febrero de 2009 (casación 1934/06, FJ 4 °) y 31 de mayo de 2010 (casación 2259/05 , FJ 391, aquel plazo máximo, porque se estaría subvirtiendo el mandato legal contemplado en el artículo 29 de la Ley 1/1998 ".

La improcedencia de considerar como interrupción justificada el periodo señalado en el Acuerdo de liquidación por requerimientos de información a las autoridades fiscales de Gran Bretaña, Luxemburgo e Irlanda es conforme con la Jurisprudencia del Alto Tribunal sobre la interrupción del plazo de las actuaciones de inspección por petición de información a autoridades extranjeras.

Así en el Fundamento de Derecho Quinto de la Sentencia de 12 de marzo de 2015 (Recurso de casación número 4074/2013) se declara que "En efecto, la Sentencia de 24 de enero de 2011 (recurso de casación 5990/2007), invocada por la entidad recurrente. abordó la noción de "interrupción justificada" por las solicitudes cursadas a otros Estados, declarando que "no toda petición de datos e informes constituye una interrupción justificada de las actuaciones, sino únicamente aquella que. por la naturaleza y el contenido de la información interesada, impida proseguir con la tarea inspectora o adoptar la decisión a la que se endereza el procedimiento. Ítem más, aun siendo justificada, si durante el tiempo en que hubo de esperarse a la recepción de la información pudieron practicarse otras diligencias, dicho tiempo no debe descontarse necesariamente y en todo caso para computar el plazo máximo de duración. Ocurrirá así cuando la entrada de los datos tenga lugar una vez expirado el plazo máximo previsto en la Ley. pero no si todavía se disponía de un suficiente margen temporal para, tras el pertinente análisis de la información recabada, practicar la oportuna liquidación. Por consiguiente, cuando, pese a la petición de informes, la Inspección no detuvo su tarea inquisitiva y de investigación, avanzando en la búsqueda de los hechos que determinan la deuda tributaria y, además, una vez recabados los elementos de juicio que aquella petición de informes buscaba acopiar, demoró la adopción de la decisión final le corresponde a la Administración acreditar que, pese a todo ello, no pudo actuar con normalidad, pudiendo hablarse, desde una perspectiva material de una auténtica interrupción justificada de las actuaciones.

Las anteriores reflexiones explican la norma que se contiene en el apartado 4 del artículo 31 bis del Reglamento general de la inspección de los tributos , conforme a la que «la interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse». Esta previsión, expresión de los principios de eficacia, celeridad y economía, quiere decir sencillamente que no existe obstáculo para que, durante una situación de interrupción justificada o de dilación imputable al contribuyente, los funcionarios de la Inspección continúen las investigaciones que no se vean entorpecidas o imposibilitadas por aquella interrupción o por esta dilación. Ha de admitirse, pues, que la Inspección siga realizando las pesquisas viables, en tanto recibe la información con trascendencia tributaria solicitada. pero nada más. No cabe dar cobertura a una torcida interpretación del precepto que otorgue a la Administración la posibilidad de proceder a una segunda ampliación, por la vía de hecho. del plazo máximo



de duración de las actuaciones inspectoras, considerando que, en todo caso y circunstancia, la petición de informes a otras Administraciones constituye una interrupción justificada de las actuaciones, con abstracción de las circunstancias concurrentes y, por tanto, de si pese a esa petición no cabe hablar en realidad de interrupción alguna porque la Inspección pudo avanzar en su labor."

Esta interpretación se ha visto reiterada en las Sentencias de esta Sala de 26 de enero de 2011 (casación 964/2009, FFJJ 6 ° y 7°); 3 de octubre de 2011 (casación 1706/07, FJ 3 °) y, por supuesto, en las de 14 de octubre de 2011 (casación 391/09, FJ 5 °) y 28 de noviembre de 2011 (recurso de casación 127/2009).

Y en la Sentencia de 22 de octubre de 2012 (recurso de casación 5063/2009), se ha dicho que "aunque el Reglamento de Inspección en su artículo 31.bis.4 señala que "la interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse", su aplicación debe limitarse a los casos en que hay un verdadero exceso temporal que entorpezca o amplíe el desarrollo de las actuaciones, impidiendo el cumplimiento del plazo máximo de duración de dichas actuaciones, ya que la regla general está constituida por el plazo de doce meses que, sólo en casos excepcionales, cuando concurren circunstancias que impidan o dificulten su cumplimiento, acreditadas y razonadas, podrá prolongarse."

El efecto de la exclusión como interrupción injustificada los 181 días señalados (y sin necesidad de entrar a valorar la procedencia del acuerdo de ampliación del plazo, la interrupción por remisión del expediente al Ministerio Fiscal y las dilaciones imputables al contribuyente) supone que las actuaciones inspectoras no han interrumpido la prescripción, pues se han extendido durante un plazo superior al máximo permitido (24 meses, más 85 días de interrupción justificada, más 50 días de dilaciones imputables al contribuyente).

Tomando como "dies a quo" el del vencimiento del plazo para la declaración del impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio 2003 (25 de octubre de 2004 dado que dicho ejercicio se extendió desde el 1 de abril de 2003 al 31 de marzo de 2004-), y considerando como "dies ad quem" el 4 de agosto de 2010 (día en que se dictó y notificó la liquidación tributaria) ya había prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda, por transcurso del plazo de cuatro años que resulta exigible.

Dicha prescripción determina la nulidad de la liquidación del ejercicio 2003, objeto del presente recurso.

Asimismo, la nulidad de la liquidación determina la de la sanción correspondiente a los incumplimientos imputados por la Administración en ese ejercicio, al decaer el presupuesto de hecho que la justifica conceptualmente, puesto que inexistente dicha liquidación, debido a los efectos jurídicos de su ilicitud, mal puede incumplirse obligación alguna respecto de ella ni castigarse ese incumplimiento>>.

CUARTO.- Frente a lo dicho por la sentencia recurrida, el Abogado del Estado en su motivo primero tan solo se limita a recordar que la Inspección considera que el resultado final de la compleja operación que se describe fue sólo uno y afectó exclusivamente a la sociedad española BURBERRY (SPAIN) HOLDINGS S.L., a la que se le generaron unos intereses intragrupo que alcanzaron la cuantía de más de 96 millones de euros a lo largo de diversos ejercicios fiscales (desde 2003/04 a 2007/08), gastos que dicha sociedad española se dedujo de su tributación por el Impuesto sobre Sociedades en España y con ella el Grupo del que era dominante. En concreto la Inspección considera negocios simulados los préstamos concedidos a BURBERRY (SPAIN) HOLDINGS S.L. por sociedades del grupo, así como la inversión en acciones de la sociedad británica BURBERRY (SPAIN) UK LTD, negándose por ello la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades a los gastos contabilizados como intereses de los referidos préstamos. que en el ejercicio 2003 ascendieron a 7.308.335,47 euros. Para el Abogado del Estado eran parte sustancial de la inspección los préstamos mencionados. El Acuerdo de Liquidación considera lógicamente como interrupción justificada 181 días (desde el 10 de septiembre de 2008 hasta el 10 de marzo de 2009) por la solicitud de información a las autoridades fiscales de los Estados de las entidades prestamistas (Gran Bretaña, Luxemburgo e Irlanda), y ello con independencia de que se extendieran en el periodo determinadas diligencias secundarias.

Sin embargo, la sentencia recurrida no cuestiona que dicha información fuera necesaria, sino que no le da valor de interrupción del plazo porque se realizaron dentro del plazo de que disponía la inspección, una vez prorrogado por otros doce meses, por lo que el procedimiento, pudo y debió resolverse dentro del plazo.

QUINTO.- La recurrida sostiene que la exclusión del cómputo del plazo de los 181 días derivados de la petición de información a otros países es consecuencia de la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con la normativa aplicable.

Frente a la argumentación del Abogado del Estado para fundamentar su primer motivo de que las interrupciones justificadas computadas por la Administración son "no ya justificadas, sino absolutamente sustanciales dada la naturaleza de los hechos inspeccionados" así como que con las peticiones de información a otros países el actuario "está intentando documentar cuestiones absolutamente esenciales en el expediente



como son todos aquellos hechos que son base para la conclusión alcanzada" y que sentencia de instancia yerra al rechazar el cómputo del periodo de interrupción de 181 días por el solo hecho de que se extendieran varias diligencias durante el mismo, sostiene la parte recurrida que no es ésta la cuestión objeto de discusión. Ni la importancia de la documentación solicitada a las autoridades extranjeras ni la existencia de diligencias suscritas durante dicho periodo constituyen la *ratio decidendi* de la sentencia de instancia.

Sostiene la recurrida que la sentencia impugnada, con base en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, recuerda que cuando el artículo 31 bis. La del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, que aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos ("RGIT") aplicable al caso por razones temporales, establece que los requerimientos de información a otros Estados pueden dar lugar a una interrupción justificada de las actuaciones inspectoras y, por tanto, no ser computados a efectos del plazo máximo de duración de las mismas, ello no debe ser interpretado como un derecho incondicionado de la Administración tributaria a la ampliación de facto del plazo máximo cada vez que se realizaba una petición de información de estas características, ampliación a añadir a la que era susceptible de acordar unilateralmente bajo determinados requisitos (prevista en el artículo 31 ter RGIT), como legitimar una segunda ampliación de ese plazo máximo, al socaire de una interrupción justificada por solicitud de información tributaria a otros países, cuando no fue esa la razón que realmente motivó el exceso temporal, por lo que resulta improcedente excluir del cómputo el tiempo que medió entre la solicitud y la recepción de la información solicitada".

SEXTO.- La sentencia de instancia analiza la forma en la que la Administración ha impulsado en el presente caso el procedimiento de inspección, para determinar si la demora en su conclusión se debe efectivamente a la interrupción justificada de las actuaciones por los motivos señalados por la Inspección o si, por el contrario, dicha demora es ajena a las causas de interrupción justificadas alegadas sino que se debe a una forma de actuar poco diligente de la propia Administración. Esto es, la sentencia de instancia ha analizado si el procedimiento podía haber finalizado dentro del plazo establecido al efecto pese al tiempo que tardaron las autoridades extranjeras en remitir la información solicitada, y considera que la superación de dicho plazo no se debió en realidad a la espera en la obtención de la información requerida sino a la falta de diligencia de la propia Inspección, por lo que el cómputo que realiza la Administración tributaria es contrario a la finalidad perseguida por el legislador y que se desarrolló en el artículo 31 bis del RGIT.

Los motivos por los que la Audiencia Nacional llega a esta conclusión son básicamente dos: el primero, que la información solicitada a las autoridades extranjeras se recibió con tiempo suficiente para concluir las actuaciones en plazo y el retraso se debe a diversas conductas poco diligentes de la Administración posteriores a la recepción de la información requerida, que se identifican en la sentencia de instancia y el segundo, que las actuaciones no estuvieron en realidad interrumpidas pues siguieron produciéndose comparecencias en las que se recabó y analizó diversa documentación.

En relación con el primero de dichos motivos, la sentencia de instancia identifica los siguientes retrasos causados por la propia actuación negligente de la propia Administración:

- En primer lugar, señala que pese a que la recepción de la información tuvo lugar de forma sucesiva entre el 6 de noviembre de 2008 y el 6 de mayo de 2009 la Administración tardó casi 6 meses (hasta el 26 de octubre de 2009) en remitir el expediente al Ministerio Fiscal (siguiente causa de interrupción justificada de las actuaciones) al Ministerio Fiscal, desde que recibió la información solicitada hasta que extendió el acta de disconformidad y otros dos meses y medio hasta que notificó la liquidación.

- En segundo lugar la Administración dejó pasar diez meses, además de los 85 días derivados de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal desde que recibió la información solicitada hasta que extendió el acta de disconformidad y otros dos meses y medio hasta que notificó la liquidación.

Esto es, la Inspección se demoró algo más de diez meses en extender el acta desde que tuvo en su poder la información requerida. A ello deben añadirse dos meses y medio más hasta la notificación del acuerdo de liquidación el día 24 de agosto de 2010, y durante esos 181 días que la Inspección pretendió considerar como interrupción justificada se extendieron hasta cinco diligencias (desde la n° 16 a la n° 20), lo que pone claramente en evidencia que la no disponibilidad de la información que se habían solicitado a otros países no impidió al actuario proseguir con el normal desarrollo de las actuaciones.

-Como establece la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 2015 (recurso n° 4074/2013) citada en la sentencia impugnada, "... cuando, pese a la petición de informes, (...) una vez recabados los elementos de juicio que aquella petición de informes buscaba acopiar, demoró la adopción de su decisión final, le corresponde a la Administración acreditar que, pese a todo ello, no pudo actuar con normalidad, pudiendo hablarse, desde una perspectiva material, de una auténtica interrupción justificada de las actuaciones". Es precisamente la circunstancia de una dilatada demora la que concurre en el caso que nos ocupa, por lo que la conclusión



alcanzada por la sentencia impugnada es acorde con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en contra de lo que entiende el Abogado del Estado.

En el mismo sentido se ha pronunciado recientemente el Tribunal Supremo en la citada sentencia de 12 de marzo de 2015, donde establece que *"No cabe dar cobertura a una torcida interpretación del precepto que otorgue a la Administración la posibilidad de proceder a una segunda ampliación, por la vía de hecho, del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, considerando que, en todo caso y circunstancia, la petición de informes a otras Administraciones constituye una interrupción justificada de las actuaciones, con abstracción de las circunstancias concurrentes y, por tanto, de si pese a esa petición no cabe hablar en realidad de interrupción alguna porque la Inspección pudo avanzar en su labor"*.

En la misma línea, la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2015 (recurso de casación 2945/2013), en la que el Alto Tribunal declara que: *"(...) la consideración como interrupción justificada de la necesaria para pedir informes a las autoridades fiscales de otros Estados miembros de la Unión Europea debe ser interpretada como también ha entendido nuestra jurisprudencia (con ello nos introducimos en la segunda cuestión que el abogado del Estado suscita en el segundo motivo de casación). Hemos dicho, según recuerda la propia Sala de instancia en su sentencia, que no toda petición de datos e informes constituye una interrupción justificada de las actuaciones, sino únicamente aquella que, por la naturaleza y el contenido de la información interesada, impida proseguir con la tarea inspectora o adoptar la decisión a la que se endereza el procedimiento. Ítem más, aun siendo justificada, si durante el tiempo en que hubo de esperarse a la recepción de la información pudieron practicarse otras diligencias, dicho tiempo no debe descontarse necesariamente y en todo caso para computar el plazo máximo de duración. Ocurrirá así cuando la entrada de los datos tenga lugar una vez expirado el plazo máximo previsto en la Ley, pero no si todavía se disponía de un suficiente margen temporal para, tras el pertinente análisis de la información recabada, practicar la oportuna liquidación. Por consiguiente, cuando, pese a la petición de informes, la Inspección no detuvo su tarea inquisitiva y de investigación, avanzando en la búsqueda de los hechos que determinan la deuda tributaria y, además, una vez recabados los elementos de juicio que aquella petición de informes buscaba acopiar, siguió inspeccionando, demorando por más tiempo la adopción de la decisión final, le corresponde a la Administración acreditar que, pese a todo ello, no pudo actuar con normalidad, pudiendo hablarse, desde una perspectiva material, de una auténtica interrupción justificada de las actuaciones [sentencias de 24 de enero de 2011 (casación 5990/07) y 26 de enero de 2011 (casación 964/09)]"*.

Dichas sentencias reiteran el criterio que ya sentado por sentencias anteriores, como por ejemplo las de fecha 14 de julio de 2014 (recurso de casación 33/2013), 24 y 26 de enero de 2011 (recursos nº 5990/2007 y 964/2009), 3 de octubre de 2011 (1706/2007), 14 de octubre de 2011 (391/2009), 28 de noviembre de 2011 (127/2009) y 22 de octubre de 2012 (5063/2009). A este extenso repertorio cabría añadir, por ejemplo, la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de enero de 2011 (recurso nº 5006/2005), en la que se analiza el concepto de interrupción justificada haciéndose eco de la misma sentencia de 24 de enero de 2011 que también cita la sentencia impugnada.

Así pues, debe concluirse que el pronunciamiento de la sentencia de instancia es acorde a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, contrariamente a lo que sostiene el Abogado del Estado, debiendo rechazarse su recurso de casación.

SÉPTIMO.- El segundo motivo de casación se articula al amparo del artículo 88.1. d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción de normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto del debate y en particular, de los artículos 66 a 68 de la Ley General Tributaria. Ley 58/2003, de 1 de diciembre. En concreto al considerar la sentencia que una vez excedido el plazo de duración de actuaciones inspectoras, debe atenderse como *dies ad quem* del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, a la notificación de ésta obviando las actuaciones inspectoras intermedias, la Sentencia vulnera el artículo 150.2 en relación con los artículos 66 a 68 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 1 de diciembre, en cuanto establece la interrupción de la prescripción por la realización de actuaciones después de la finalización del plazo legal de duración de actuaciones inspectoras. Por lo tanto, aun concluido el procedimiento, existen actos interruptivos posteriores realizados dentro del plazo de prescripción del derecho a liquidar, con independencia de que el procedimiento que se considerara caducado con anterioridad.

La parte recurrida sostiene frente al argumento del Abogado del Estado de que habría que reconocer efecto interruptivo de la prescripción a las diligencias suscritas durante dicho periodo de interrupción justificada, esto es, las diligencias número 16 a 20 de fechas 4 de noviembre de 2008, 19 de noviembre de 2008, 5 de diciembre de 2008, 15 de diciembre de 2008 y 16 de enero de 2009, que dichas diligencias no pueden tener efecto interruptivo de una prescripción ya consumada, pues si según lo dispuesto por el artículo 150.2 de la LGT en caso de superación del plazo máximo de duración de las actuaciones de inspección todo lo actuado



hasta ese momento pierde su efecto interruptivo, la prescripción del derecho a liquidar el ejercicio 2003 se habría consumado el 26 de octubre de 2008, fecha anterior a cualquiera de las diligencias citadas.

Dispone el artículo 150.2 de la LGT que "(...) el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar, y que " No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas (...) durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo".

De este precepto se desprende que las actuaciones que hayan tenido lugar hasta el momento en que tenga lugar la superación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras deben perder su efecto. El plazo al que se refiere el apartado 1 del artículo 150 el plazo máximo de duración de las actuaciones, para cuya determinación hay que tener en cuenta asimismo las reglas de cómputo del plazo de resolución que establece el artículo 104.2 LGT . En el caso analizado, según la sentencia de instancia, es de veinticuatro meses más 85 días de interrupción justificada por remisión del expediente al Ministerio Fiscal y 50 días por dilaciones imputables al contribuyente. Como el inicio de las actuaciones tuvo lugar el día 22 de octubre de 2007, ese plazo máximo al que se refiere el apartado 1 del artículo 150 de la LGT de veinticuatro meses más 185 días finalizó el día 6 de marzo de 2010.

Así pues, según el artículo 150.2 de la LGT nada de lo actuado hasta esa fecha de 6 de marzo de 2010 puede tener efecto interruptivo de la prescripción como consecuencia de la superación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. Las diligencias a las que el Abogado del Estado pretende atribuir efecto interruptivo de la prescripción son anteriores a esa fecha, es decir se encuentran dentro de ese periodo en el que todo lo actuado ha perdido efecto interruptivo de la prescripción. Por ello las diligencias 16 a 20 no pueden tener ningún efecto interruptivo de la prescripción en aplicación de lo dispuesto por el precepto citado. Cualquiera que fuese la fecha de la primera actuación posterior al 6 de marzo de 2010 en ese momento ya habían prescrito el derecho a practicar liquidación por el ejercicio 2003, ya que ello tuvo lugar el día 26 de octubre de 2008, por lo que no se alcanza a comprender la afirmación del Abogado del Estado en el segundo motivo de su recurso.

En consecuencia, las diligencias extendidas con posterioridad a esa fecha, esto es a partir del día 4 de noviembre de 2008 no pueden interrumpir el cómputo de una prescripción ya consumada. Cabe concluir por tanto en la corrección del cómputo de prescripción que se realiza en la sentencia aquí impugnada y al mismo tiempo la errónea fundamentación del segundo motivo en el que el Abogado del Estado basa su recurso de casación, motivo que no puede ser estimado.

OCTAVO.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativo procede imponer las costas procesales a la recurrente hasta la cifra máxima de 8000 euros siguiendo la práctica habitual en este tipo de recursos.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido : No ha lugar al recurso de casación número 3654/2015, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que le es propia, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 15 de octubre de 2015 , dictada en el recurso contencioso-administrativo número 125 del año 2013, interpuesto contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 20 de diciembre de 2012, con imposición de costas a la recurrente, en los términos del último fundamento jurídico.

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

Así se acuerda y firma.

D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Nicolas Maurandi Guillen D. Emilio Frias Ponce D. Jose Diaz Delgado D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Juan Gonzalo Martinez Mico D. Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN** .- Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Jose Diaz Delgado, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia Certifico.