



Roj: **STS 3576/2021 - ECLI:ES:TS:2021:3576**

Id Cendoj: **28079130022021100347**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **16/09/2021**

Nº de Recurso: **8250/2019**

Nº de Resolución: **1136/2021**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 4644/2019,**
ATS 2790/2020,
STS 3576/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.136/2021

Fecha de sentencia: 16/09/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8250/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 20/07/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 8250/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1136/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado



D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 16 de septiembre de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 8250/2019 interpuesto por don Ramón Rodríguez Nogueira, en representación de las mercantiles GERPOBA, S.L., INPROABIS, S.L. y CAN COMPANYYO CAT, S.L., contra la sentencia dictada el 29 de julio de 2019 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (aclarada mediante auto de 24 de septiembre de 2019), en el recurso núm. 78/2016, relativa a liquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000.

Comparece como parte recurrida el Abogado del Estado en la representación que le es propia de la Administración General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 29 de julio de 2019, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (aclarada mediante auto de 24 de septiembre de 2019), que estimó parcialmente el recurso núm. 78/2016 deducido frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 10 de septiembre de 2015, que confirmó la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) de 5 de diciembre de 2012, desestimatoria a su vez de los recursos interpuestos contra los acuerdos de liquidación y resoluciones resolviendo recursos de reposición, relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) Con fecha 13 de julio de 2004, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña inició actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria de las entidades GERPOBA SL, FINCAPOBA SL, INMOBILIARIA PROA SA y BARCELONA COMUNICACIÓ SA, con carácter parcial, relativas al Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2000. Las actuaciones tenían como objeto la comprobación de la aplicación del régimen especial del Capítulo VIII Título VIII de la Ley 43/1995 a la operación de fusión en virtud de la cual GERPOBA SL absorbe a las entidades FINCAPOBA SL, INMOBILIARIA PROA SA y BARCELONA COMUNICACIÓ S.A. así como también a la operación de escisión total de GERPOBA SL, en la que las sociedades beneficiarias fueron CAN COMPANYYO CAT SL, IMPROABIS SL y GERPOBA SL.

Se fijó como fecha de la comparecencia el 27 de julio de 2004.

En el anexo de la comunicación de inicio de dichas actuaciones de comprobación e investigación, se indica la documentación que se solicita.

b) En el desarrollo de las actuaciones se han extendido 14 diligencias, fechadas los siguientes días: 27 de julio, 8 y 23 de septiembre, 4 de octubre, 9 y 25 de noviembre de 2004; 13 de mayo, 1 de julio, 22 de septiembre, 6, 13 y 21 de octubre, 2 y 14 de noviembre de 2005.

c) Con fecha 2 de noviembre de 2005 (diligencia núm. 13) se procedió, por la inspección, a expedir diligencia de cierre del expediente por lo que se refiere a las actuaciones inspectoras iniciadas el 13 de julio de 2004, procediéndose en esa misma fecha y diligencia, a poner de manifiesto el expediente, abriendo el preceptivo trámite de audiencia previo a la firma de las actas, para lo cual se le concede un plazo de 10 días hábiles. En esa fecha y diligencia, el compareciente manifestó su renuncia a dicho plazo, manifestando asimismo su voluntad de no aportar más documentos ni formular alegación alguna. No obstante, posteriormente, se envía un fax manifestado que sí se harían las alegaciones oportunas, cosa que efectivamente tuvo lugar (diligencia núm. 14).

d) Con fecha 15 de noviembre de 2005, la Inspección de los Tributos incoó a las citadas sociedades las actas de disconformidad (A02), número 71086164, 71083032, 71085516 y 71084502 por el impuesto y ejercicio de referencia, emitiéndose, en igual fecha, informe ampliatorio.



e) Con fecha 11 de mayo de 2006, el Inspector Regional Adjunto dictó acuerdos de liquidación por el IS del ejercicio 2000. Se notificó a los interesados el 12 de mayo de 2006. No se impusieron sanciones.

f) De las actuaciones practicadas resulta la siguiente información relevante, a los efectos del presente recurso de casación:

Las entidades GERPOBA SL y FINCAPOBA SL no habían presentado declaración-liquidación por el IS del ejercicio 2000; BARCELONA COMUNICACIÓ SA e INMOBILIARIA PROA SA no habían presentado declaración-liquidación por el IS de los ejercicios 1999 y 2000.

El objeto social de las tres sociedades beneficiarias de la escisión es el mismo: construcción y ejecución de toda clase de obras, compraventa, explotación y arriendo de inmuebles; urbanización y parcelación de terrenos y la tenencia e inversión en acciones y participaciones de sociedades.

Ambas operaciones (fusión y escisión) se acogen al régimen especial de fusiones y escisiones regulado en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995. La regularización practicada por la inspección se basa en la denegación de la aplicación del régimen **fiscal** especial, previsto en los artículos 97 y ss. de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, conforme a lo previsto en el artículo 110.2 de dicha Ley; las operaciones realizadas no tienen origen en motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o racionalización de sus actividades. El motivo para llevar a cabo la fusión y posterior escisión era la separación de los socios, repartiendo el patrimonio común y atribuyendo a cada uno de ellos la titularidad absoluta sobre cada una de las tres sociedades resultantes del proceso, quedando la distribución del modo siguiente: a D. Cesar el 100% de las participaciones de GERPOBA SL; a D. Conrado el 100% de las de CAN COMPANYO SL y a D. Cosme el 100% de IMPROABIS S.L.

Aplica el artículo 15.2 d) de la LIS y valora los elementos transmitidos por su valor de mercado y cuantifica la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable e integra en la base imponible la diferencia entre ambos.

Para determinar su valor de mercado, la Inspección solicitó valoración al Gabinete Técnico y de Valoración de la Agencia Tributaria.

Mediante escritos de fecha 31 de mayo de 2006 las interesadas instaron la Tasación pericial contradictoria (TPC).

Tras la tasación efectuada por los correspondientes peritos designados, el 10 de julio de 2008 el Inspector Regional Adjunto dictó acuerdos por los que se concluía el procedimiento de TPC, se anulaban los anteriores acuerdos de liquidación y se practicaban liquidaciones provisionales por el IS del ejercicio 2000, de las que resultaban los siguientes importes: GERPOBA, S.L. una cuota de 272.526,79 euros, más 103.394,06 euros de intereses de demora; FINCAPOBA, S.L. 34.943,07 euros de cuota, más 137.867,10 euros de intereses; INMOBILIARIA PROA, S.A. 256.346,82 de principal, y 98.786,58 de intereses y, por último, a BARCELONA COMUNICACIÓ S.A., una cuota de 14.284,76 euros, con unos intereses de demora de 5.504,81 euros. Dicho acuerdo fue notificado a los interesados, el 29 de julio de 2008.

g) Disconformes con las nuevas liquidaciones, las mercantiles interesadas interpusieron recursos de reposición. El 14 de noviembre de 2008, el Inspector Regional Adjunto dictó acuerdos, notificados el 1 de diciembre de 2008, desestimando los recursos interpuestos y confirmando en todos sus extremos las liquidaciones contenidas en los acuerdos anteriores.

h) Contra los acuerdos desestimatorios de los recursos de reposición, las recurrentes interpusieron reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, el cual, en sesión celebrada el 5 de diciembre de 2012, acordó desestimar las reclamaciones confirmando los actos administrativos impugnados. Dicha resolución se notificó a las interesadas, el 18 de diciembre de 2012.

i) No estando de acuerdo con esta resolución, las sociedades interpusieron, el 17 de enero de 2013, recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

La resolución del TEAC, de 10 de septiembre de 2015 desestimó el recurso de alzada.

SEGUNDO.- *La sentencia de instancia.*

Frente a la citada resolución, la representación procesal de GERPOBA, S.L., INPROABIS, S.L. y CAN COMPANYO CAT, S.L. interpuso, el 25 de enero de 2016, recurso contencioso-administrativo número 78/2016 ante la Sección Segunda de Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. La sentencia impugnada estimó parcialmente el recurso planteado por las contribuyentes, en lo referente a la alegación de enriquecimiento injusto por parte de la Administración, por efecto de la doble imposición. En cambio, desestimó la alegación de prescripción de derecho a liquidar por dilación en el procedimiento de inspección no atribuible al contribuyente. En el fundamento segundo, apartado tercero, de la sentencia recurrida, se confirma



el criterio expuesto, fundamentándolo así: "El art 34.h) de la LGT, aplicable al caso de autos, reconoce el derecho de los obligados tributarios a la no aportación de "aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración", pero añade la norma: "siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en que los presentó". Pues bien, en el caso de autos, dicha manifestación no se produjo hasta la diligencia nº 9, produciéndose, como se razona en la STSJ de Murcia de 31 de enero de 2017 (Rec. 98/2015), la "expectativa de una futura aportación". Conviene reparar en que la redacción del art. 34.h LGT, es distinta de la contenida en el art. 17 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero - las actuaciones se iniciaron en julio de 2004 (Disposición Transitoria Tercera de la LGT)-.

En efecto, de conformidad con la nueva redacción, el obligado tributario no está obligado a la aportación de la documentación que ya obra en poder de la Administración, siempre que indique que aquella ya obra en poder de la entidad pública e indique "el día y procedimiento en que los presentó". Nos encontramos, por lo tanto, ante una facultad que se concede al obligado tributario que puede, o bien aportar la documentación requerida o bien, según lo estime más conveniente, indicar que no la aportará por obrar ya en poder de la Administración - STSJ de Murcia de 31 de enero de 2017 (Rec. 98/2015)-. Por ello, el hecho de que existiesen declaraciones anteriores, como se razona en la contestación a la demanda, no es suficiente salvo expresa remisión a las mismas del requerido.

En todo caso, como razona la Abogacía del Estado, "las autoliquidaciones no sirven como fuente de información fidedigna por cuanto que son precisamente la materia que es objeto de comprobación. Precisamente se piden los datos para corregir, en su caso, la consignado en las autoliquidaciones. Además, la información que recogen las autoliquidaciones es limitada, inferior a la contable, y ajena al detalle que se pidió en las diligencias". Por eso, como se indica en el acta de disconformidad, la Administración, una vez que el recurrente manifestó que no aportaría la documentación, acudió al Registro Mercantil para obtener los datos que permitían la aplicación del art 15.11 de la LIS. Ahora bien, el hecho de que la Administración pueda obtener por otras vías la documentación necesaria, no impide que la inspección pueda solicitar documentos que, normalmente, el recurrente debe poseer. Sólo cuando el recurrente manifiesta que no puede o no procederá a la aportación no le será imputable la dilación.

En este sentido nos hemos pronunciado en nuestra SAN (2ª) de 26 de mayo de 2016 (Rec. 202/2014), donde hemos sostenido que "la publicidad registral de las cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil, no exime al recurrente de presentar la documentación requerida que obra en su poder,.....el que la Administración pueda realizar las comprobaciones por medios ajenos a la aportación de la interesada, no exime a ésta de la obligación de presentar una documentación esencial para esclarecer la situación tributaria del sujeto pasivo,..". En la misma línea, en nuestra SAN (2ª) de 31 de enero de 2019 (Rec. 758/2015), hemos dicho que, "con carácter general, la Inspección puede optar por requerir al contribuyente documentación .. [aunque pueda obtenerla por otras vías], máxime cuando no formaliza oposición alguna a dicho requerimiento" (...).

En suma, valorando las circunstancias concurrentes en éste concreto supuesto, la Sala entiende que es correcto imputar a la parte recurrente la dilación existente entre el 26 de noviembre de 2004 (fecha del incumplimiento) y el 22 de septiembre de 2005 (fecha en la que se dijo que la documentación ya obraba en poder de la Administración y donde se encontraba la misma).

Por lo demás, la necesidad de los datos controvertidos para finalizar la actividad inspectora no es puesta en cuestión y resulta evidente que sin dichos datos no podía procederse a la liquidación, dificultándose la actuación inspectora - STS de 19 de julio de 2016 (Rec. 2553/2015)".

TERCERO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

El procurador don Ramón Rodríguez Nogueira, en representación de las mercantiles GERPOBA, S.L., INPROABIS, S.L. y CAN COMPANYO CAT, S.L., mediante escrito fechado el 20 de octubre de 2019, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 29 de julio de 2019.

La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 25 de noviembre de 2019, ordenando emplazar a las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. La Sección de admisión de esta Sala admitió el recurso en otro auto de 21 de mayo de 2020, en el que aprecia que concurren las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en el artículo 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

"Discernir, interpretando el artículo 34.1.h) LGT, si para que el contribuyente pueda desplegar su derecho a no aportar datos o documentos ya presentados a la Administración, aquél debe indicar, en todo caso, fecha y procedimiento en el que los aportó, extendiéndose dicha exigencia a los datos y documentos requeridos y ya aportados por el contribuyente en el seno del mismo procedimiento de inspección. O, por el contrario, tal



exigencia se da únicamente cuando los datos o documentos hubieren sido aportados en un procedimiento distinto al de la propia comprobación inspectora o ante un órgano distinto de la Inspección.

3º) Identificar como norma que, en principio, será objeto de interpretación es el artículo 34.1. h) LGT".

CUARTO.- *Interposición y oposición al recurso de casación.*

El procurador de las mercantiles recurrentes interpuso el recurso de casación mediante escrito de 2 de septiembre de 2020 que observa los requisitos legales y en el que, con base en las infracciones ya señaladas en el escrito de preparación del recurso, solicita de esta Sala que "resuelva las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, en el siguiente sentido:

(1) El requisito establecido en el artículo 34.1.h de la LGT, consistente en que para que el contribuyente pueda desplegar su derecho a no aportar datos o documentos ya presentados a la Administración, debe éste indicar, en todo caso, fecha y procedimiento en el que los aportó, debe entenderse referido exclusivamente a datos y documentos que fueron aportados ante un órgano de la administración distinto del que emite el requerimiento y en un procedimiento distinto de aquel en curso del cual se realiza el requerimiento.

(2) Atendiendo al régimen que se desprende del artículo 53.1.d) de la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y del objetivo garantista para el contribuyente que entraña el propio artículo 34.1.h de la LGT, el derecho, que de ellos se desprende, de que el contribuyente no tenga que aportar datos o documentos que ya se encuentre en poder de la Administración actuante, cuando además dichos datos y documentos los posea como consecuencia del normal cumplimiento de las obligaciones tributarias de carácter general por parte del contribuyente, como es la presentación de las declaraciones-autoliquidaciones tributarias, no debe verse limitado por el imperativo de tener que indicar a la propia Administración actuante, el momento en el que se presentó la autoliquidación, y el periodo y el tributo al que se refería. Especialmente en el caso que la autoliquidación que contiene los datos requeridos sea el objeto de la comprobación inspectora que origina tal requerimiento.

Como consecuencia de la errónea interpretación normativa en que incurre la sentencia recurrida de la Sala de instancia, en base a los argumentos que se han expuesto en el presente escrito, esta parte solicita del Tribunal que se estime íntegramente el presente recurso de casación, y en consecuencia se proceda a anular la sentencia recurrida, estimando íntegramente el recurso contencioso-administrativo interpuesto en la instancia contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 10 de septiembre de 2015 (RG 2205/13), anulando, por consiguiente, los acuerdos de liquidación de fecha 10 de julio de 2008 del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2000 dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña con imposición de costas a la Administración demandada."

Dado traslado del escrito de interposición a la parte recurrida, con fecha 17 de noviembre de 2020, el Abogado del Estado presentó escrito de oposición al presente recurso en el que propone como doctrina aplicable al caso: "- Que, para que el contribuyente pueda desplegar su derecho a no aportar datos o documentos ya presentados a la Administración, aquél debe indicar, en todo caso, fecha y procedimiento en el que los aportó, extendiéndose dicha exigencia a los datos y documentos requeridos y ya aportados por el contribuyente tanto en el seno del mismo procedimiento de inspección iniciado como en otro distinto al de la propia comprobación inspectora o seguido ante un órgano distinto de la Inspección.

- Que, especialmente, el derecho a que se refiere el artículo citado puede verse mediatizado en determinados casos, como el que nos ocupa, por el hecho de que los datos solicitados no puedan obtenerse de las autoliquidaciones previas presentadas por los obligados tributarios o de los balances aportados en el seno del propio procedimiento inspector, exigiendo una colaboración activa para su aportación del propio obligado tributario, sin que pueda trasladarse la carga de la aportación de ese dato a la Administración amparándose en el derecho recogido en dicho precepto.

Sobre la base de esa interpretación y resolviendo la concreta controversia suscitada, desestime íntegramente el recurso de casación formulado, confirmando la Resolución del TEAC impugnada de 10 de septiembre de 2015, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto ante el mismo contra la Resolución del TEARC de 5 de diciembre de 2012 así como, por último, los acuerdos de liquidación de 10 de julio de 2008 relativos al IS, ejercicio 2000, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Cataluña".

QUINTO.- *Señalamiento para deliberación, votación y fallo.*

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 20 de julio de 2021



para la votación y fallo del recurso, fecha en que efectivamente comenzó la deliberación del mismo, con el resultado que a continuación se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del presente recurso de casación.*

La parte recurrente preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 29 de julio de 2019 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, sosteniendo, en síntesis, que infringe: 1. El artículo 150 LGT; 2. El artículo 34 h) LGT; y 3. El artículo 110.2 LIS (Ley 43/1995, de 27 de diciembre).

Por lo que respecta a la primera infracción, la sentencia recurrida consideró que, toda vez que las dilaciones imputadas al contribuyente son inexistentes "el "Plazo de las Actuaciones Inspectoras" establecido en el artículo 150 de la LGT se habría extralimitado y los efectos interruptivos del inicio del procedimiento de inspección y comprobación habrían cesado, y por ende, el derecho a liquidar el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2000, habría prescrito y el Acuerdo de Liquidación sería anulable".

En cuanto a la segunda infracción, al considerar la sentencia que constituía requisito imprescindible la indicación de la fecha y el procedimiento en el que se aportaron los datos, aun cuando esa información hubiere sido ya aportada en el curso del mismo procedimiento de inspección, interpretación contraria al espíritu de la disposición que, con vocación general, rige esta materia, el artículo 35.f) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC), que tiene su trasunto en el artículo 53.1.d) de la vigente Ley 39/2015, de 1 de octubre, sobre el Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC).

Por último, la interpretación que hace la Sala a quo de los requisitos establecidos en el apartado 2 del artículo 110 LIS es contraria a la efectuada por la misma Sala en anteriores resoluciones.

En el fundamento de derecho segundo del auto de admisión puede leerse: "Toda vez que dos de las tres infracciones alegadas responden a disposiciones que han sido derogadas - artículo 150 LGT y 110.2 LIS-, sin que la parte recurrente haya justificado suficientemente que, a pesar de tal derogación, aun así, la resolución del litigio sigue presentando un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia basado en la necesidad de procurar certeza y seguridad al ordenamiento jurídico, el *thema debati* debe circunscribirse únicamente a la interpretación que ha de darse al artículo 34.1.h) LGT en cuanto a los presupuestos exigibles al contribuyente para actuar su derecho a no aportar los documentos y datos ya presentados a la Administración, cuando, como es el presente supuesto, esa exigencia se formula a través de un requerimiento de datos y documentos que ya fueron presentados por el contribuyente en el seno del mismo procedimiento de inspección.

SEGUNDO.- *Alegaciones de las partes.*

Defiende la recurrente que los datos requeridos ya habían sido puestos a disposición de la Administración resultando por tanto de aplicación el artículo 34.1.h) LGT. En particular, afirma que parte de las magnitudes a las que se refiere el artículo 15.11 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre sociedades, fueron aportadas por el contribuyente en fecha 25 de noviembre de 2004, lo cual se pone de manifiesto en la diligencia número 6. Manifiesta que antes, en la diligencia 3, de 23 de diciembre, de 2004 se dejó constancia de que el contribuyente aportó los balances de las compañías objeto de la inspección.

Sostiene que "las magnitudes obtenidas de los balances que habían sido aportados por el contribuyente, fueron las que utilizó la Inspección en el "Acta de Inspección" y en el subsiguiente "Acuerdo de Liquidación", lo cual pone de manifiesto que las "magnitudes" cuya carencia es alegada por la Inspección actuante, para extender el plazo establecido en el artículo 150 de la LGT, habían sido aportadas por el contribuyente, por lo que no resultaba necesario aportar más información al ser datos todos ellos que ya se encontraban a disposición de la Administración".

La parte recurrida considera que "la prueba irrefutable de que la Inspección disponía de los datos requeridos lo constituye el hecho de que la Inspección pudo dictar Acuerdo de Liquidación, sin que fuera necesaria la nueva aportación de las "magnitudes" requeridas en la diligencia número 7". Añade que la sentencia recurrida reconoce esta circunstancia, citando la diligencia no 10 (6/10/2005), en la cual, la Inspección hizo constar que se había cumplido con el requerimiento.

Asegura, además, que la Inspección tenía conocimiento de las "magnitudes" requeridas, hecho que queda reflejado, no solamente en la diligencia núm. 3, de 23 de septiembre de 2004, en la que se dejó constancia mediante la aportación por parte del contribuyente de los balances de las compañías objeto de la inspección,



"sino que por tratarse de partidas contables (fondos propios, pasivo total, derechos de crédito y tesorería) que constan en el balance que incorpora la propia declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2000, presentada el 25 de julio del 2001, dentro del plazo legalmente establecido (antes del inicio del procedimiento de comprobación) que era el objeto de la comprobación inspectora, y por tanto, la Inspección disponía de dichos datos incluso con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras".

Asevera que de lo expuesto se desprende "que no era imprescindible que la Inspección actuante dispusiera de las Cuenta Anuales presentadas por el contribuyente al Registro Mercantil (en cuyo balance también aparecen las "magnitudes" objeto de controversia), para poder dictar la liquidación impugnada, como parece dar a entender la sentencia, ya que el nivel de detalle de las partidas contables que aparecen en los estados financieros de las mismas no añaden información adicional alguna a los estados financieros que se recogen en la Declaración del Impuesto sobre Sociedades presentada en julio de 2001, especialmente a los efectos que aquí interesan".

En definitiva, concluye, "la Inspección dispuso de las "magnitudes establecidas en el artículo 15.11 de la Ley 43/1995" (en lo que se refiere a fondos propios, pasivo total, derechos de crédito, y tesorería) antes del inicio de las actuaciones de comprobación, puesto que ya constaban en la autoliquidación presentada y en las cuentas depositadas por el propio obligado en el Registro Mercantil. A pesar de lo cual, desde el 23 de septiembre del 2004 (diligencia número 3) contó adicionalmente con los estados financieros (balances) que el propio contribuyente había aportado, con el máximo nivel de detalle".

Y dicho todo eso, la parte recurrente da paso a su interpretación del artículo 34.1.h de la LGT, expresando su discrepancia con el planteamiento de la sentencia recurrida. Señala que ésta, avalando la tesis de la administración, apoya sus conclusiones para no reconocer el derecho de los obligados tributarios a la no presentación de "aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración" en la "necesidad" de que el contribuyente indique "el día y procedimiento en el que los presentó", manifestación que, según la Audiencia Nacional menciona en la sentencia recurrida, no se produjo hasta la diligencia no 9 (de 22 de septiembre de 2005).

Sin embargo, a los ojos de la recurrente, la verdadera cuestión jurídica planteada en los autos, gira en torno a la "necesidad" por parte de la Administración de requerir y reiterar el requerimiento al contribuyente, de datos de los que ya disponía, así como de la consideración de una dilación imputable, de no aportarse nuevamente dicha documentación.

En ese sentido, trae en su apoyo nuestra sentencia de 13 de junio de 2014 (rec. cas. 22/2012), en relación con el artículo 17.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, que declara que la solicitud de información, que previamente estaba en poder de la Administración, no podrá ser causa de dilación imputable al contribuyente, en los siguientes términos:

"La representación estatal, al centrarse sólo en la información que se deriva de las cuentas depositadas en el Registro Mercantil, prescinde de la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1996, que incorporaba el extremo requerido al tener que ir acompañada del balance actualizado. En definitiva, no cabe estimar la infracción del art. 17 de la ley 1/1998 que se denuncia, pues la Administración tenía en su poder la información solicitada, lo que liberaba al contribuyente de la obligación de aportarla de nuevo, lo que nos lleva a la conclusión a que llegó la Sala de instancia, al no aceptar como imputable al contribuyente la dilación considerada por la Administración".

Defiende la parte recurrente que una interpretación teleológica y finalista de la norma establecida en la letra h) del apartado primero del artículo 34 de LGT, conduce a la conclusión de que la obligación de indicar la fecha y el procedimiento en la que se aportaron los datos, solo cabe exigirse cuando los citados datos o documentos hayan sido aportados en el curso de un procedimiento administrativo distinto del de la propia comprobación inspectora, o bien ante un órgano distinto de la Inspección Actuarial. Se apoya para ello la recurrente, en que así parece desprenderse de nuestra sentencia de 1 de diciembre de 2014 (rec. cas. 3815/2013), relativa también a la normativa anterior a la vigente LGT, pues considera que: "(...) no es carga del obligado tributario, cuyo incumplimiento pueda volverse en su contra hasta el punto de convertir en dilación la interrupción que no lo es, la de hacer saber a la Administración que la documentación que le reclama ya obra en su poder, (...). Recuérdese que, conforme al artículo 17.1 de la Ley 1/1998, los administrados no están obligados a aportar documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración [véase la sentencia de 7 de marzo de 2013 (casación 3730/10, FJ 6º.2), en la que hemos afirmado que, verdaderamente, resulta absurda, superflua e irrelevante la petición de documentos que ya se poseen y, por tanto, innecesarios para el progreso de la comprobación".

Expresa su rechazo a que, en todo caso, para hacer valer el derecho del contribuyente de no aportar documentación que ya obre en poder de la Administración, deberá, en todo caso, indicar el día y procedimiento



en que lo presentó. Recuerda que no es ese el criterio que ha seguido la Audiencia Nacional en otras ocasiones, entre ellas, en sus sentencias de 10 de noviembre de 2011 (rec. 388/2008) confirmada por la STS de 30 de mayo de 2014, rec. cas. 15/2012, relativa a la normativa anterior a la vigente Ley Tributaria, y de 26 de noviembre de 2009 (rec. 353/2006) en las que, estando en cuestión si determinada información (memorias de las cuentas anuales, recibos del IBI, certificaciones catastrales) estaba en poder o no de la Administración, concluye que, al estarlo, no tendría el contribuyente la obligación de aportarla sin que en ningún momento se mencione la necesidad de identificar el procedimiento y fecha en la que se aportó.

Repara en que es, así mismo, relevante poner de manifiesto la estrecha relación existente entre el artículo 34.1.h) de la LGT con el régimen que se desprende del artículo 99.2 de la misma Ley el cual establece que "los obligados tributarios pueden rehusar la presentación de los documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria y de aquellos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración tributaria actuante".

Advierte que, entre los principios orientadores de la aplicación del Derecho tributario y que, por ende, han de presidir la aplicación del **sistema** tributario, se incluyen los principios de la proporcionalidad y de protección de los derechos y garantías de los obligados tributarios, principios que se manifiestan en el elenco de derechos y garantías de los obligados tributarios del artículo 34 de la LGT. Reprocha a la sentencia recurrida que haya realizado una interpretación literal y aislada de dicho precepto, descuidando su finalidad última, cual es la protección de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

Finalmente, trae en apoyo de sus pretensiones las disposiciones Generales del Derecho Administrativo, particularmente el artículo Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y el artículo 35, letra f), de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Entiende la parte recurrente que la diferente redacción del artículo 34.1.h de la LGT respecto a la norma de carácter general y aplicable a toda la Administración General del Estado, establecida en el artículo 53.1.d) de la citada Ley 39/2015, respecto al inciso "siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó", "no es una manifestación de un requisito de mayor exigencia a los obligados tributarios, respecto a los demás administrados frente a otras administraciones, sino que se trata de una disposición "ad cautelam" para evitar que el contribuyente inspeccionado pudiera beneficiarse de una deficiente coordinación entre diferentes Administraciones (local, autonómica y central), o entre diferentes órganos de la administración, que pudiera retrasar el conocimiento de datos esenciales por parte de la inspección actuante para practicar la correspondiente liquidación. Pero esta cautela no debe aplicarse de una forma excesivamente literal en referencia a datos y "magnitudes" que constan en la propia declaración del Impuesto sobre Sociedades objeto de comprobación, cuya presentación se realizó en el plazo legalmente establecido, y que, además, constaban también en la contabilidad (balance de situación) aportado por el contribuyente en el curso del propio procedimiento de inspección, como ocurrió en el caso que aquí nos ocupa. Dicha interpretación literal conduciría a tergiversar el verdadero espíritu del derecho que la norma quiere proteger".

Manifiesta después que, de nuestra sentencia de 29 de enero de 2020, rec. cas. 4258/2018, se desprende que no se condiciona la validez del derecho que asiste al contribuyente a no aportar aquellos documentos a que hayan sido previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración tributaria actuante, a que se comunique la fecha y el procedimiento en el que se presentaron.

Por su parte, la Abogacía del Estado centra el debate, señalando que, esencialmente, lo que se trata en el presente recurso es de dilucidar si la no atención por un contribuyente de un requerimiento para la aportación de los datos necesarios para culminar la comprobación inspectora, "que no obran en poder de la Administración y que solo puede proporcionar el obligado", puede determinar la existencia de una dilación en el procedimiento inspector a él imputable, lo que llevaría aparejado, como consecuencia, que el tiempo empleado por la Administración en conseguir por otros medios esa información, no se compute dentro del plazo máximo de duración del procedimiento inspector.

La réplica de la Abogacía del Estado hace hincapié, especialmente, en varias diligencias extendidas durante el procedimiento de inspección, concretamente, en la nº 5 (de 9 de noviembre de 2004), en la nº 6 (de 25 de noviembre de 2004), en la nº 7 (de 13 de mayo de 2005), en la nº 8 (de 1 de julio de 2005), en la nº 9 (de 22 de septiembre de 2005), y en la nº 10 (de 6 de octubre de 2005).

Defiende que la cumplimentación parcial del requerimiento para la aportación de esos datos, sin mayor aclaración y especificación por parte del contribuyente respecto a los datos no cumplimentados en la diligencia nº 6 de 24 de noviembre de 2004, no sirve al mismo para enervar de forma suficiente el artículo 34.1.h) LGT, y considerar, por ende, con los efectos consiguientes, que no existe ya una dilación imputable al mismo por obrar los datos solicitados en poder de la Inspección.



Señala que "no basta con indicar, a posteriori, en concreto, el 22 de septiembre de 2005, que los datos solicitados por la Inspección obran ya en los balances de las sociedades aportados en el seno de las actuaciones inspectoras (concretamente el 23 de septiembre de 2004, diligencia nº 3) o en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2000 de las sociedades interesadas, presentadas, supuestamente, el 25 de julio de 2001, si, como aquí ocurre, los datos solicitados y que, únicamente, puede proporcionar el obligado, no sirven totalmente para comprobar la operación de fusión y escisión realizada".

Según la Abogacía del Estado, las actuaciones, que dieron lugar a las dilaciones discutidas, tienen su origen en la diligencia nº 5, de 9 de noviembre de 2004 en la que la Inspección solicita que, en la próxima visita, se aporte determinada documentación. Asegura que en la diligencia nº 6, de 25 de noviembre de 2004 se refleja el cumplimiento parcial de la anterior diligencia, al tiempo que advierte que, respecto al resto de documentación solicitada, no se refleja ninguna manifestación del obligado tributario sobre la no necesidad de aportación de los datos relacionados con las magnitudes determinantes que se refiere el artículo 15.11 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, documentación también requerida el 9 de noviembre de 2004.

Después afirma, respecto a las consecuencias de la no aportación del resto de la información solicitada, y su consideración como dilación imputable al obligado, que "no es necesario que la Inspección constate la falta de aportación del resto de las magnitudes solicitadas ni que conceda expresamente un nuevo plazo para cumplimentar el requerimiento ya que era responsabilidad del obligado aportar la documentación o los datos que faltaban y que le habían sido exigidos, el 9 de noviembre de 2004, para su aportación en la siguiente comparecencia fijada para el día 25 de septiembre de 2004 (ese periodo de quince días, entre una y otra comparecencia, era el plazo otorgado por la Inspección, del que disponía el obligado, para su aportación íntegra)".

Prosigue su argumentación manifestando que la diligencia nº 7, de 13 de junio de 2005, recuerda al obligado que existe documentación requerida en la diligencia nº 5 de 9 de noviembre de 2004, que no ha sido aportada hasta el día de la fecha, y que, por ello, se reitera su requerimiento. Y, además, se solicita información complementaria de la ya solicitada y, asimismo, explicaciones y aclaraciones sobre la ya facilitada. Reseña que se puso de manifiesto al compareciente que la no aportación de la documentación solicitada o el retraso en dicha aportación, desde su solicitud, tendrá la consideración de dilación imputable al contribuyente.

Seguidamente señala:

- que la siguiente visita se programó para el 16 de junio de 2005, enviando el representante del obligado tributario solicitud de aplazamiento para el 30 de junio siguiente.
- que en la diligencia nº 8 (de 1 de julio de 2005), se hizo constar la incomparecencia del obligado tributario, haciéndose además referencia a la necesidad de aportar la documentación a la que se refería la diligencia nº 7.
- que consta también, en el expediente, comunicación de fecha 30 de agosto y recibida el 2 de septiembre de 2005 en la que se reitera la aportación de la información a la que hacía referencia la diligencia nº 7, además de insistir en la aportación de la documentación relativa al artículo 15.11 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, y se fija como fecha para la nueva visita, el 21 de septiembre siguiente.

Después de esto, la Abogacía del Estado manifiesta que en la diligencia nº 9 (de 22 de septiembre de 2005), el contribuyente presentó escrito, que hay que reconducir, a los efectos de la posible dilación, al 16 de junio, - fecha inicialmente fijada de la comparecencia, como se ha expuesto-, donde se justifica la no aportación de la documentación instada por obrar ya en poder de la Administración, pues todas las sociedades procedieron a la preceptiva presentación del IS y cuentas anuales.

A continuación, siendo el dato básico solicitado en la diligencia nº 5, de 9 de noviembre de 2004 y no cumplimentado totalmente, la aportación de las "Magnitudes determinantes del coeficiente a que se refiere el artículo 15.11 de la Ley 43/1995", dado el tenor literal del mismo, pasa a concretar cuáles son esas magnitudes y si la no aportación de la documentación relacionada con las mismas puede ampararse - ex artículo 34.1 h) LGT/2003 - en el hecho de que obran ya en poder de la Administración actuante, dejando para más adelante, la cuestión de si el contribuyente debe indicar el día y procedimiento en el que la presentó.

Asegura que dos de las magnitudes (precio de adquisición y amortización acumulada) fueron aportadas el 25 de noviembre de 2004, reflejándose ello en la diligencia nº 6. Nada consta de la cumplimentación de los datos respecto a las restantes magnitudes ni siquiera la manifestación que hace a posteriori, el 25 de septiembre de 2005, la parte contraria, de que se trata de magnitudes contables que obran en los balances aportados de las compañías objeto de inspección y en la propia declaración del IS presentada que reflejan los indicados datos numéricos del balance.



Continúa manifestando que la recurrente conocía, desde el 25 de noviembre de 2004, que no había cumplido íntegramente con el requerimiento realizado para la aportación de las magnitudes discutidas, no dando ninguna explicación al respecto sobre su no aportación en ese momento en el sentido de entender que, con la documentación obrante en el expediente, no era necesaria cumplimentar íntegramente el requerimiento en ese punto.

Añade que si, como parece, era consciente de que la documentación que se le requería estaba en poder de la Administración, no había motivo alguno para no hacer alguna manifestación al respecto en las diligencias nº 6 (de 25 de noviembre de 2004) o nº 7 (de 13 de mayo de 2005), en la que se reiteró tal petición con la advertencia de que, si no la aportaba, se consideraría producida una dilación imputable al mismo (lo que se reiteró en la comunicación del siguiente 30 de agosto) y esperar hasta la diligencia nº 9 (el 22 de septiembre de 2005) para hacerlo, por lo que puede inferirse con fundamento una voluntad de interferir en el normal desarrollo de las actuaciones, dilatándolas sin fundamento con la intención de alargar el plazo máximo de duración de las mismas y poder beneficiarse de una posible prescripción.

En pocas palabras y para terminar de rebatir la argumentación de la parte recurrente sobre las dilaciones imputables al contribuyente, la Abogacía del Estado asegura que no es cierto que la Inspección dispusiera de los datos relativos a la totalidad de las magnitudes establecidas en el artículo 15.11 de la Ley 43/1995 en las declaraciones presentadas o en los balances aportados en el seno del procedimiento inspector pues la información que recogen las autoliquidaciones del ejercicio 2000 (que en este caso no constan además presentadas) o la de los balances es claramente incompleta, de lo cual dejó constancia la inspección.

Para concluir, al igual que hizo la parte recurrente, la Abogacía del Estado expone su interpretación sobre el artículo 34.1.h) LGT.

Asegura que el antecedente más próximo de dicho artículo, en el ámbito tributario, es el artículo 3 g) de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, y anteriormente, en el campo administrativo general, el artículo 35 f) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre. Con matices, éste último se mantiene en el artículo 53.1.d) de la actual Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común.

Destaca que la LGT (artículo 34.1.h) ha añadido, como requisito al texto de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, la expresión "siempre que el obligado tributario indique el día y el procedimiento en el que los presentó".

Asegura que "esa exigencia imperativa general trata de facilitar la tarea de la Administración en la comprobación de si el documento requerido al efecto por la misma y que el obligado tributario no quiere aportar por haberlo presentado anteriormente obra ya en su poder, siendo aplicable no solo, como señala la recurrente, en los casos en que se haya presentado en otro procedimiento distinto del iniciado ante otra Administración Pública o incluso ante otro órgano de la misma Administración actuante sino también, dado que el precepto no hace distinción alguno, en aquellos casos en que el documento exigido se ha presentado ante la misma Administración, en este caso, ante la Inspección de la AEAT, en el mismo procedimiento".

A mayor abundamiento, dado que el artículo 34.1.h) LGT, no hace distinción alguna al respecto, expresa su parecer de que, cualquiera que sea el procedimiento en el que, "supuestamente", figuren ya los datos o documentos presentados por el obligado, sea en el propio procedimiento inspector o en otro distinto, para la plena efectividad del derecho a no aportar dichos documentos o datos, es necesario que se especifique el día y el procedimiento en que los presentó y que se haga, además, en el momento oportuno.

Dice que, en el caso planteado, el momento para hacer valer ese derecho a no aportar los datos requeridos por la Administración, con indicación del día y el procedimiento en que los presentó, no era otro que el 25 de noviembre de 2004 (diligencia nº 6), cuando cumplimentó, dentro del plazo concedido, solo en parte, el requerimiento practicado el 9 de noviembre anterior.

No fue, -reitera-, hasta el 22 de septiembre de 2005 (diligencia nº 9) cuando la obligada tributaria hizo la primera manifestación al respecto, determinando ya, cuando habían pasado 202 días desde la fecha en que debería haber aportado esos datos, la existencia de una dilación imputable al mismo, lo que obligó ya a la Administración tributaria a tener que acudir al Registro Mercantil para obtener los datos de los que no disponía. Ahora bien, -concluye- el hecho de que la Administración pueda obtener por otras vías la documentación necesaria, no impide que la inspección pueda solicitar documentos que, normalmente, el recurrente debe poseer, de manera que, únicamente, cuando el recurrente manifiesta que no puede o no procederá a la aportación, no le será imputable la dilación.

TERCERO.- *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.*



La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes incluye entre los derechos generales de los contribuyentes el "derecho a no aportar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración actuante" (art. 3, g).

Por su parte, el artículo 17, que lleva por título "presentación de documentos" y que está en el Capítulo IV", cuya rúbrica es "Derechos y garantías en los procedimientos" dispone que:

"Los contribuyentes pueden rehusar la presentación de documentos que no resulten exigidos por la normativa aplicable al procedimiento de gestión tributaria de que se trate. Asimismo, tienen derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante.

Dicha Administración podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de aquellos datos específicos propios o de terceros, previamente aportados, contenidos en dichos documentos".

Por entonces, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, comprendía en su artículo 35, titulado "Derechos de los ciudadanos" una lista de ellos, entre los que se incluye, en su letra f) el derecho "a no presentar documentos no exigidos por las normas aplicables al procedimiento de que se trate, o que ya se encuentren en poder de la Administración actuante".

Más tarde, la Ley General tributaria, como señala su Exposición de Motivos, en la sección 4ª del Capítulo I, del título II "reproduce la lista de derechos y garantías de los obligados tributarios contenida en el artículo 3 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, e incorpora al mismo nuevos derechos". Esa sección, cuya rúbrica es "Los derechos y garantías de los obligados tributarios", contiene un único artículo, el 34, en cuyo apartado 1, incluye un catálogo abierto de derechos de los obligados tributarios, de los que forma parte: "h) Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó". Este último condicionante no se incluía en el proyecto de ley.

Además, la Ley General Tributaria dedica el capítulo II del Título III, titulado "La aplicación de los tributos", a las "Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios", que, también señala dicha Exposición de Motivos, "van a tener una particular trascendencia y es donde se aprecia, de forma más evidente, el grado de aproximación de la normativa tributaria a las normas del procedimiento administrativo común.

En este capítulo, la Ley General Tributaria recoge, exclusivamente, las especialidades que presentan los procedimientos tributarios respecto a las normas administrativas generales, que serán de aplicación salvo lo expresamente previsto en las normas tributarias. Así, las normas de este capítulo II del título III tienen una gran relevancia ya que, por un lado, resultan aplicables a todos los procedimientos regulados en este título, salvo que se establezcan normas especiales en los respectivos procedimientos, y, por otro, constituyen, junto con las normas administrativas generales, la regulación básica de aquellos procedimientos, especialmente de gestión tributaria, que no están expresamente regulados en esta ley".

En ese capítulo se incluye el artículo 99, titulado "desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios", cuyo apartado 2 dispone "Los obligados tributarios pueden rehusar la presentación de los documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria y de aquellos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración tributaria actuante. Se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros, previamente aportados".

Habida cuenta de que las actuaciones inspectoras se iniciaron el 13 de julio de 2004, la normativa aplicable es la Ley General Tributaria de 2003 que sustituyó, en lo que ahora importa, a la Ley 1/1998, de 26 de febrero y a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre. Esta última, como se sabe, incluye una disposición adicional quinta, cuya rúbrica es "procedimientos administrativos en materia tributaria" y cuyo apartado 1, tras la modificación realizada por la Ley 4/1999, de 13 de enero, es el siguiente:

"1. Los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las Leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley.

En todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria".

No estaban vigentes, a la fecha de las actuaciones, ni el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, que entró en vigor



el 1 de enero de 2008, es decir, cuando el procedimiento inspector ya había finalizado, ni la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Como ya se declara en la sentencia recurrida, en la diligencia nº 5 (9/11/2004) se requirió al obligado tributario para que aportase, entre otras cosas, las "magnitudes determinadas del coeficiente a que se refiere el art. 15.11 de la ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades". Repárese en que el requerimiento no se refiere, exclusivamente, a estas últimas magnitudes. En la diligencia nº 6 (25/11/2004), se refleja que no se aportó lo solicitado, si bien no se advirtió de las consecuencias de no hacerlo. En la diligencia nº 7 (13/05/2005), se recuerda al obligado tributario que no había aportado la documentación exigida en la diligencia nº 5 y se reiteraba su obligación de aportarla, y, asimismo, las consecuencias de la no aportación. El obligado tributario no realizó manifestación alguna al respecto. La siguiente visita -diligencia nº 9- se programó para el 16 de junio, enviando el representante del obligado tributario solicitud de aplazamiento para el 30 de junio. En la diligencia nº 8 (1/07/2005), se hizo constar la incomparecencia del obligado tributario, haciéndose además referencia a la necesidad de aportar la documentación a la que se refería la diligencia nº 7.

Por otro lado, consta comunicación de fecha 30 de agosto y recibida el 2 de septiembre en la que, entre otras cosas, se insiste en la aportación de la documentación relativa al art. 15.11 LIS y se fija como fecha para la nueva visita el 21 de septiembre de 2005. En la diligencia nº 9 (22/09/2005), se aporta determinada documentación, pero respecto a otra, se dice que no se aporta por obrar ya en poder de la administración, pues todas las sociedades procedieron a la preceptiva presentación del IS y cuentas anuales. Por fin, en la diligencia nº 10 (6/10/2005), la Inspección hizo constar que se había cumplido con el requerimiento.

La Letra h) del artículo 34.1 de la Ley General Tributaria dispone que los obligados tributarios tienen derecho a no aportar (i) los documentos presentados por ellos mismos y (ii) que se encuentren en poder de la Administración actuante, (iii) siempre que indique el día y procedimiento en el que los presentó.

El artículo 99, 1 y 2, LGT, coincide, en parte, con él, puesto que de éste se deduce: (i) que el mismo no se circunscribe a un concreto procedimiento, se contempla para todo tipo de procedimientos, e incluso de actuaciones; (ii) se puede rehusar la presentación de documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria, cuestión ésta última de contornos imprecisos, pero sobre la que, precisamente, hemos declarado en diversas sentencias, por todas, la dictada el 29 de enero de 2020, rec. 4258/2019, que "el contribuyente no venía obligado a aportar aquellos documentos que constituían las obligaciones formales del pagador, antes referidas, cuyo contenido alcanzaba a las dietas exceptuadas del gravamen", pero, contrariamente a lo que señala la parte recurrente, no porque la documentación ya se encontrase en poder de la inspección, sino porque a él -el contribuyente- no le eran exigibles, sino al pagador, no por otra razón distinta; (iii) se encuentren en poder de la administración actuante, expresión está última la de administración actuante, sobre el que afirmamos en nuestra sentencia de 27 de enero de 2009, rec. cas. 5777/2006, en relación con idéntica expresión del artículo 3.g) de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, que "no puede considerarse a la AEAT y al TEAC a estos efectos integrados en el concepto de "Administración Actuante" al ser diferente el órgano de resolución de reclamaciones, tanto funcional como jurídicamente, del órgano de la gestión e inspección de los tributos" y tampoco, decimos ahora, un Registro Mercantil, dado que la presentación de un documento ante éste no excusa de hacerlo ante la inspección tributaria, ya que se integran en dos Administraciones diferentes, teniendo cada una de ambas, personalidad jurídica propia; y (iv) la administración tiene la facultad de ratificar los datos específicos propios o de terceros previamente aportados. Adviértase que el obligado tributario queda exonerado de presentar los documentos que ya estén en poder la administración actuante, pero no quedan exonerado de indicar esos extremos, poniéndose de esta manera en primer plano los principios de celeridad, economía y eficacia de las actuaciones administrativas.

Haciendo un poco de recopilación, no se ha puesto en cuestión la necesidad de los datos controvertidos para finalizar la actividad inspectora, como señala la sentencia recurrida, resultando evidente que sin dichos datos no podía procederse a la liquidación, dificultándose la actuación inspectora (STS de 19 de julio de 2016 (Rec. 2553/2015). La documentación solicitada era esencial; su ausencia impedía el normal desarrollo de las actuaciones.

Por otro lado, en primer lugar, no todas las declaraciones-liquidaciones del Impuesto sobre Sociedad relativas a los años controvertidos y a las empresas concernidas se presentaron, pero es que, además, aunque así hubiese sido, los documentos requeridos aportaban un contenido adicional del que no disponía la Administración actuante, por tanto, no teniendo ésta en su poder dicha información, no estaba liberado el obligado tributario de aportarla, dado que la facilitada hasta entonces era insuficiente; en segundo lugar, si bien es cierto que la inspección también ha acudido a las cuentas depositadas en el Registro Mercantil, no consta que lo haya hecho antes de los infructuosos requerimientos realizados a la parte recurrente, siendo importante destacar que la publicidad de las cuentas anuales en el Registro Mercantil no dispensa a la parte recurrente de presentar



la documentación requerida que tiene en su poder, habida cuenta de que, aunque dicha documentación es pública, no está en poder de la administración, y no puede, por tanto, aportarla de oficio.

No se olvide, por lo demás, que la documentación requerida va más allá de la cumplimentación de las magnitudes relativas al artículo 15.11 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre.

En realidad, no podemos fijar doctrina, puesto que se parte de una premisa que no concurre, cual es que la documentación requerida, inicial o posteriormente, estuviera en poder de la inspección antes de que ésta así lo reconociera en la diligencia número 10, fechada el día 6 de octubre de 2005, es decir, fuera ya del concreto arco temporal discutido en el presente recurso de casación.

CUARTO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.

La parte recurrente pretende que se resuelva la cuestionan con interés casacional en el sentido indicado en los antecedentes de esta sentencia y, como corolario de ello, pretende que se estime íntegramente el presente recurso de casación y, en consecuencia, se proceda a anular la sentencia recurrida, estimando íntegramente el recurso contencioso-administrativo interpuesto en la instancia contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 10 de septiembre de 2015 anulando, por consiguiente, los acuerdos de liquidación, de fecha 10 de julio de 2008, del Impuesto sobre sociedades del ejercicio 2000.

Por su parte, el Abogado del Estado solicita que, en relación con el artículo 34.1.h) LGT/2003, se fije como doctrina legal la indicada en los antecedentes. Sobre la base de esa interpretación y resolviendo la concreta controversia suscitada, se desestime íntegramente el recurso de casación formulado y se confirme la sentencia recurrida.

Pues bien, a la vista de todo lo expuesto, declaramos no haber lugar al recurso de casación formulado, con lo cual confirmamos la sentencia de 29 de julio de 2019, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (aclarada mediante auto de 24 de septiembre de 2019), que estimó parcialmente el recurso núm. 78/2016 deducido frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 10 de septiembre de 2015.

QUINTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En relación con las costas procesales, en virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Y respecto de las correspondientes a la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido
Primero. - Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero.

Segundo.- No haber lugar al recurso de casación 8250/2019, interpuesto por don Ramón Rodríguez Nogueira, en representación de las mercantiles GERPOBA, S.L., INPROABIS, S.L. y CAN COMPANYO CAT, S.L., contra la sentencia dictada el 29 de julio de 2019 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (aclarada mediante auto de 24 de septiembre de 2019), en el recurso núm. 78/2016, relativa a liquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000, con lo cual se confirma la sentencia recurrida.

Tercero.- No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

El Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado votó en Sala pero no pudo firmar, haciéndolo en su lugar el Excmo. Sr. Presidente de la Sección Segunda D. Rafael Fernández Valverde.