



**Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 27
May. 2010, rec. 294/2005**

Ponente: Aguallo Avilés, Angel.

Nº de Recurso: 294/2005

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA. Unificación de doctrina. Inexistencia de un plazo de caducidad en el procedimiento inspector. Actuaciones inspectoras. Duración. Dilaciones imputables al contribuyente. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Regímenes especiales. Régimen de transparencia fiscal. Activos no afectos a la actividad empresarial durante 30 días superiores al 50 por 100 del total. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. Culpabilidad. Falta de motivación. Se anula la sanción impuesta.

Normativa aplicada

TEXTO

En la Villa de Madrid, a veintisiete de Mayo de dos mil diez

SENTENCIA

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Señores al margen anotados, el presente recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 294/2005, promovido por la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la Sentencia de 10 de febrero de 2005, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, recaída en el recurso del citado orden jurisdiccional núm. 351/2004, interpuesto por la mercantil "Melburne, S.A." contra cinco Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, todas ellas de fecha 28 de noviembre de 2003, dictadas en relación con los siguientes conceptos: el I.V.A. de los ejercicios 1996, 1997 y 1998 (reclam. núm. 12/1037/01) y su acumulada relativa a la sanción derivada del mismo (reclam. núm. 12/1441/01); el Impuesto sobre Sociedades, retenciones a cuenta del Capital Mobiliario, ejercicios 1997 y 1998 (reclam. núm. 12/1040/01); el Impuesto sobre Sociedades, retenciones a cuenta de rendimientos del trabajo, ejercicios 1997 y 1998 (reclam. núm. 12/1041/01); el Impuesto



sobre Sociedades del ejercicio 1995 (reclam. núm. 12/1039/01) y su acumulada en relación con la sanción derivada del mismo (reclam. núm. 12/1439/01); y el Impuesto sobre Sociedades de 1998 (reclam. núm. 12/1042/01) y su acumulada en cuanto a la sanción (reclam. núm. 12/14442/01).

Ha sido parte recurrida la entidad **MELBURNE, S.A.** , representada por el Procurador de los Tribunales don Joaquín Fanjúl de Antonio.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Inspección de los Tributos incoó a la sociedad Melburne, S.A. diversas actas por los conceptos y periodos arriba indicados.

Contra los diversos actos administrativos de liquidación y de imposición de sanciones, la representación de la mercantil interpuso las respectivas reclamaciones económico-administrativas que fueron desestimadas o estimadas parcialmente -en el caso de las sanciones- por diferentes Resoluciones dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (T.E.A.R.) de Valencia, todas ellas de fecha 28 de noviembre de 2003.

SEGUNDO.- Frente a cada una de las anteriores Resoluciones, la representación procesal de la mercantil Melburne, S.A., interpuso recurso contencioso-administrativo (posteriormente acumulados bajo el núm. 351/2004), formulando demanda por escrito presentado el 14 de julio de 2004, en la que, por lo que aquí interesa, se alegaba la caducidad del procedimiento inspector afectante a todas las resoluciones recurridas, al haberse sobrepasado el plazo previsto en el art. 60.4 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril , por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (R.G.I.T.).

El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valencia, por Sentencia de 10 de febrero de 2005 estimó el recurso interpuesto, anulando los actos recurridos por ser contrarios a Derecho al entender que caducó el procedimiento inspector al haberse dictado las liquidaciones tributarias fuera del plazo establecido en el precepto antes citado.

TERCERO.- Contra la citada Sentencia de 10 de febrero de 2005 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el Abogado del Estado , en la representación que le es propia, mediante escrito presentado el 19 de mayo de 2005, formuló recurso de casación para la unificación de doctrina con fundamento en que, al apreciar la caducidad del procedimiento inspector por el mero transcurso del plazo de un mes (art. 60.4 del R.G.I .T.) para dictar la liquidación tributaria derivada de una acta de disconformidad, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia impugnada contradice la doctrina sentada



en la Sentencia de 31 de marzo de 2004 (rec. cas. núm. 424/2001), dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

CUARTO.- Mediante escrito presentado el 22 de junio de 2005, la representación procesal de la entidad Melburne, S.A. formuló oposición al presente recurso de casación para la unificación de doctrina, solicitando la inadmisión del mismo al no alcanzar la cuantía prevista en el art. 96.3 de la LJCA , salvo la relativa a la pretensión derivada del expediente del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1995, y, subsidiariamente su desestimación, con imposición de las costas a la recurrente.

QUINTO.- Recibidas las actuaciones, por Providencia de 11 de febrero de 2010 se señaló para votación y fallo el día 26 de mayo de 2010, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Angel Aguillo Aviles, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación para la unificación de doctrina se interpone el Abogado del Estado contra la Sentencia de 10 de febrero de 2005, dictada por Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana , por la que se estima el recurso núm. 351/2004 instado por la entidad "Melburne, S.A." contra cinco Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional (T.E.A.R.) de Valencia, todas ellas de 28 de noviembre de 2003, dictadas en relación con los siguientes conceptos: el IVA de los ejercicios 1996, 1997 y 1998 (reclam. núm. 12/1037/01) y la sanción derivada del mismo (reclam. núm. 12/1441/01); el Impuesto sobre Sociedades, retenciones a cuenta del Capital Mobiliario, ejercicios 1997 y 1998 (reclam. núm. 12/1040/01); el Impuesto sobre Sociedades, retenciones a cuenta de rendimientos del trabajo, ejercicios 1997 y 1998 (reclam. núm. 12/1041/01); el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1995 (reclam. núm. 12/1039/01) y la sanción derivada del mismo (reclam. núm. 12/1439/01); y el Impuesto sobre Sociedades de 1998 (reclam. núm. 12/1042/01) y la sanción derivada del mismo (reclam. núm. 12/14442/01).

Como se ha explicitado en los Antecedentes, y en lo que aquí interesa, la referida Sentencia estima el recurso planteado por Melburne, S.A. al considerar que caducó el procedimiento inspector al haberse dictado las liquidaciones tributarias fuera del plazo establecido en el art. 60.4 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (R.G.I .T), precepto en virtud del cual « *[c]uando el acta sea de disconformidad, el Inspector-Jefe, a la vista del acta y su informe y de las alegaciones formuladas, en su caso, por el interesado, dictará el acto administrativo que corresponda dentro del mes siguiente al término del plazo*



para formular alegaciones ». En particular, recuerda la Sentencia de instancia que «las actas se firmaron el 18 de mayo de 2001 , con lo que el plazo para formular alegaciones concluía el día 5, y consiguientemente, el acto administrativo debería haberse dictado, como máximo, el 5 de julio; sin embargo el acuerdo del Inspector Jefe es de fecha 11 de julio de 2001, con lo que ha conculcado el plazo citado en la norma mencionada» (FD Primero).

SEGUNDO.- El Abogado del Estado funda el recurso en que, al apreciar la caducidad del procedimiento inspector por el mero transcurso del plazo de un mes para dictar la liquidación tributaria derivada de una acta de disconformidad establecido en el art. 60.4 del R.G.I .T., la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia impugnada contradice la doctrina sentada en la Sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 31 de marzo 2004 (rec. cas. núm. 424/2001).

Por su parte, la representación de Melburne, S.A. se opone al recurso de casación para la unificación de doctrina por varias razones. En primer lugar, tras recordar que dicho recurso cabe «siempre que la cuestión litigiosa sea superior a tres millones de pesetas» (art. 96.3 de la LJCA) y que en los supuestos de acumulación o ampliación «la cuantía vendrá determinada por la suma del valor económico de las pretensiones objeto de aquéllas, pero no comunicará a las de cuantía inferior la posibilidad de casación o apelación» (art. 41.3 de la LJCA), pone de manifiesto que «únicamente en el caso del expediente abierto por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1995 que dio origen a la reclamación ante el TEAR de Valencia número 12/01039/01 se superan los tres millones de pesetas pues en los demás casos la posibilidad de sobrepasar esta cifra deriva de la acumulación realizada en su día por el TEAR de Valencia o la realizada con posterioridad por el TSJCV» (pág. 4 del escrito de oposición), por lo que «únicamente la pretensión derivada del expediente del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1995 es susceptible de tener acceso al recurso de casación para la unificación de doctrina». En segundo lugar, considera que no se da la identidad reclamada por el art. 96.1 de la LJCA , porque mientras que la Sentencia recurrida «se dictó sobre unos hechos a los que resultaba de aplicación la Ley 1/1998, de 26 de febrero , así como las modificaciones operadas por la Ley 4/1999, de 13 de enero en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre », por el contrario, «a los hechos enjuiciados por la sentencia de contraste no les resultaba de aplicación idéntico marco normativo» (pág. 5). Finalmente, sostiene que la Sentencia impugnada no incurre en infracción legal porque acertadamente parte de los arts. 42, 44 y 92.3 de la Ley 30/1992 (los dos primeros en su redacción dada por la Ley 4/1999) y del art. 29.3 de la Ley 1/1998 , debiendo «añadirse que la Ley 1/1998 reconoce expresamente la institución de la caducidad en el ámbito tributario, pues una sus



efectos, no interrupción de la prescripción, a determinados plazos» y que el Tribunal Supremo en su Sentencia de 25 de enero de 2005 «reconoce que el artículo 29 de la Ley 1/1998 podía hacer pensar en el establecimiento de una potencial caducidad del expediente por el transcurso del plazo previsto para las actuaciones inspectoras» (pág. 9).

TERCERO.- Antes que nada, debe coincidir con la representación de Melburne S.A. en que únicamente la liquidación en concepto de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1995 supera la cuantía establecida en el art. 96.3 de la LJCA , por lo que, en virtud de dicho precepto, en conexión con el art. 41.3 de la LJCA , sólo cabe que nos pronunciemos en relación con dicha liquidación y la sanción derivada de la misma.

Sentando lo anterior, procede seguidamente recordar que, conforme a reiterada jurisprudencia de esta Sección, el recurso de casación para la unificación de doctrina constituye un cauce impugnativo «excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho» que tiene como finalidad la de «potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de los criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento» [entre muchas otras, Sentencia de 14 de febrero de 2006 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 2764/2000), FD Quinto], y «exige un doble fundamento: la existencia de una contradicción entre la sentencia impugnada y la sentencia o las sentencias alegadas en contraste; e infracción del ordenamiento jurídico por la sentencia impugnada. Así resulta del art. 97.1 LJCA al establecer que se interpondrá mediante escrito razonado que deberá contener relación precisa y circunstanciada de las identidades determinantes de la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida.

Debe tenerse en cuenta, además, que entre uno y otro fundamento ha de existir una necesaria relación, entendiendo que la infracción legal imputada a la resolución impugnada ha de constituir el objeto de la contradicción denunciada. De ahí que la contradicción opere como requisito de admisibilidad del recurso y como elemento de su fundamentación.

Por consiguiente, la procedencia del recurso se condiciona, en primer lugar, a que respecto de los mismos litigantes u otros diferentes en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, se hubiere llegado a pronunciamientos distintos (art. 96.1 LJCA), por lo que debe producirse la contradicción entre sentencias determinadas en las que concurra la llamada triple identidad: subjetiva porque las sentencias que se oponen como contrarias afectan a los mismos litigantes o a otros diferentes en idéntica situación; fáctica o relativa a los hechos fijados en la sentencia impugnada y la invocada como contraste; y jurídica referente a las pretensiones ejercitadas en uno y otro



proceso, de manera que, dada su analogía, desde el punto de vista de la aplicación del ordenamiento jurídico, reclamen una solución de idéntico sentido.

En segundo lugar, es necesario que exista la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida y que tal infracción constituya el objeto de la contradicción entre sentencias. En virtud de ello, es preciso establecer cuál de los criterios opuestos que han mantenido los tribunales es el correcto, porque en función de esta decisión se habrá de estimar o desestimar el recurso de casación para la unificación de doctrina, ya que no basta con apreciar la contradicción para llegar a dar lugar al recurso (STS 24 de octubre de 1996). Sólo cuando se concluya que el criterio acertado es el de la sentencia antecedente se dará lugar al recurso, no en cambio si la tesis correcta es la contenida en la sentencia que se impugna» [entre las últimas, Sentencias de 4 de marzo de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 62/2004), FD Quinto, y de 20 de mayo de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 72/2003), FD Tercero].

Pues bien, a la luz de la doctrina que acabamos de sintetizar es claro que no puede atenderse a la causa de inadmisibilidad opuesta por Melburne, S.A. en la medida en que la resolución judicial impugnada y la de contraste resultan manifiestamente contradictorias. Efectivamente, como hemos hecho notar, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 10 de febrero de 2005 anula las liquidaciones impugnadas porque, derivando de actas de disconformidad, no se dictaron en el plazo de caducidad que establecería el art. 60.4 del R.G.I .T., esto es, *dentro del mes siguiente al término del plazo para formular alegaciones* . Por su parte, la Sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 31 de marzo 2004 , tras indicar que «la recurrente sostiene que debe considerarse caducada la actuación inspectora por el transcurso de más de un mes desde la presentación del escrito de alegaciones y la liquidación, por aplicación de lo establecido en el art. 60.4» del R.G.I .T., y dejar constancia que «aunque por escaso margen de tiempo (cinco días), las liquidaciones se dictaron fuera de término del mes», desestima el recurso en este punto al considerar que no existía un plazo de caducidad en el procedimiento inspector, con fundamento en la literalidad del citado precepto y lo dispuesto en la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992 (de la que se deduciría la preferente aplicación de las normas tributarias en materia procedimental) y en los arts. 10.d) y 105.2 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (FD Quinto). Es evidente, pues, que ante hechos y pretensiones sustancialmente idénticos, ambas Sentencias llegan a soluciones distintas, sin que, en atención a los razonamientos jurídicos de la Sentencia de contraste, frente a lo que plantea la parte recurrida, desvirtúe la conclusión alcanzada la circunstancia de que dicha Sentencia se pronuncie sobre



hechos a los que no les resultaba aplicable la Ley 1/1998 y la Ley 4/1999 , dado que, como en seguida explicaremos, tales normas no modificaron la regulación de la cuestión controvertida.

CUARTO.- Una vez contrastado que se dan las identidades exigidas en el art. 96.1 de la LJCA , debe coincidirse necesariamente con el Abogado del Estado en que la doctrina correcta es la que se contiene en la Sentencia ofrecida de contraste, a la luz de la nutrida jurisprudencia dictada por la Sala Tercera de este Tribunal en relación con los efectos del incumplimiento de los plazos en el procedimiento de inspección tributaria.

En efecto, como señalamos, entre otras, en la Sentencia de esta Sección de 18 de septiembre de 2008 (rec. cas. núm. 317/2004), « *la doctrina de la Sala señala, en relación a los expedientes instruidos conforme a la normativa anterior a la Ley 1/1998, que la consecuencia del incumplimiento del plazo establecido en el art. 60.4 del Reglamento General de Inspección no es la de caducidad ni la nulidad o ineficacia del acto administrativo del Inspector Jefe que sea extemporáneo* (sentencias de 4 de Febrero y 4 de Marzo de 2003, 3 de Junio de 2004 y 25 de Enero de 2005), *porque en materia de comprobación e investigación tributaria la ley no fijaba un plazo de duración de dichas actuaciones, como se deducía de la Ley General Tributaria de 1963, y del Anexo 3 del Real Decreto 803/1993 , que fue validado por sentencia de esta Sala de 4 de Diciembre de 1998 , existiendo una disposición específica* (art. 105.2 de la Ley) *que prohibía el efecto de la caducidad con motivo del incumplimiento de los plazos.*

Por otra parte, aunque la Ley 1/1998, de 26 de Febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, modificó la situación, estableciendo en el art. 29 que el plazo máximo para llevar a cabo las actuaciones de comprobación e investigación y liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos era de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las actuaciones, con posibilidad de prolongación por otros doce meses cuando se traten de actuaciones de especial relevancia, o cuando se descubrieran nuevas actividades profesionales o empresariales del investigado, no pretendió establecer un plazo de caducidad, al prever como único efecto del incumplimiento los plazos, tanto del de seis meses de interrupción injustificado como del de duración de las actuaciones, "que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones", (apart. 3 del art. 29 de Inspección), ordenando el art. 31 quater del Reglamento de Inspección , (modificado por el Real Decreto de 4 de Febrero de 2000) en esta situación la continuación de las actuaciones hasta su terminación, lo que se reitera en el actual apartado 2 art. 150 de la Nueva Ley General Tributaria , al contemplar únicamente también la eficacia interruptiva de la prescripción en estos casos, señalando ahora la Ley de forma expresa que el incumplimiento de plazos en el procedimiento inspector no produce la caducidad



del mismo, que debe continuar hasta su terminación, con lo que se introduce una excepción a la regla general de caducidad de los procedimientos tributarios contenida en el art. 104 de la Ley, y a la especial del procedimiento sancionador » [FD Segundo; en idéntico sentido, entre muchas otras, Sentencias de 10 de octubre de 2006 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 3821/2001), FD Segundo; de 28 de febrero de 2008 (rec. cas. núm. 4567/2002), FD Tercero; de 14 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 12/2004), FD Tercero; de 11 de julio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 357/2004), FD Sexto; de 23 de abril de 2009 (rec. cas. núm. 4082/2006), FD Quinto; y de 27 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 6437/2004), FD Tercero].

Por las razones expuestas, debe estimarse el recurso de casación para la unificación de doctrina instado por el Abogado del Estado.

QUINTO.- Una vez estimado el recurso de casación para la unificación de doctrina, nuestro pronunciamiento, sin embargo, no puede acabar aquí, porque la representación de Melburne, S.A. planteó en el recurso contencioso-administrativo núm. 351/2004 una serie de cuestiones contra la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1995 y contra la sanción derivada de la misma que, de no ser resueltas por esta Sala, determinaría la vulneración a dicha entidad de su derecho a la tutela judicial efectiva garantizado en el art. 24.1 CE .

En particular, el análisis del escrito de demanda contencioso-administrativa presentado el 14 de julio de 2004 pone de manifiesto que, en relación con la liquidación y la sanción que acabamos de señalar, Melburne, S.A. planteó cuatro motivos: en primer lugar, porque las actuaciones inspectoras sobrepasaron el plazo máximo de 12 meses establecido en el art. 29.1 de la Ley 1/1998 (págs. 10-12); en segundo lugar, la caducidad del expediente al haberse dictado la liquidación tributaria fuera del plazo previsto en el art. 60.4 del R.G.I.T. (págs. 12-16); en tercer lugar, que, frente a lo que manifestó la Inspección, más de la mitad del activo de la sociedad se encontraba afecto a una actividad empresarial en 1995 (págs. 17-22); y, finalmente, la improcedencia de la sanción impuesta (págs. 32-41).

Una vez que hemos rechazado que el plazo establecido en el art. 60.4 del R.G.I .T. fuera de caducidad, debemos resolver las otras tres cuestiones, comenzando por la relativa a la duración de las actuaciones inspectoras.

SEXTO.- Considera la representación de Melburne, S.A. que las actuaciones inspectoras excedieron del plazo de doce meses establecido en el art. 29.1 de la Ley 1/1998 , razón por la cual, de conformidad con el apartado 3 de dicho precepto y el art. 31 quater del R.G.I .T., debe entenderse no interrumpida la



prescripción como consecuencia de las actuaciones realizadas hasta la finalización del plazo de duración de las mismas.

A este respecto, pone el acento en que, pese a que la Resolución del T.E.A.R. de Valencia admite que, a efectos del cómputo del plazo de doce meses, no pueden descontarse «los períodos de 21 y 11 días en los que se reitera la aportación del original del informe en las diligencias de 19 de febrero y de 16 de marzo de 2001 como no computables como dilación imputable al obligado tributario», sin embargo, «no admite que no se descuente otro plazo de 28 días que responde al mismo motivo sin que se fundamente la razón de ello». «Si este último plazo no se descontara -señala-, la duración del procedimiento inspector excedería de doce meses lo que supondría la vulneración» de los arts. 29, apartados 1 y 3, de la Ley 1/1998, y 31 del R.G.I .T., antes citados. A su juicio, del contenido de las diligencias -especialmente la de 24 de abril de 2001- se desprendería que el motivo de la dilación es el mismo en los tres casos: falta de aportación de un informe que desde el principio resultaba claro que el sujeto pasivo no lo tenía como lo hizo constar en la diligencia de 19 de febrero de 2001». En fin, «no tiene sentido que el TEAR admita que no resultan imputables a sujeto pasivo las dos primeras dilaciones y que sin embargo no aplique el mismo criterio respecto a la tercera» (págs. 10-11).

Con fundamento en estas reflexiones, la demandante considera que «únicamente resultan imputables al sujeto pasivo las dilaciones de 27 y 7 días, esto es, un total de 34 días»; y «[t]eniendo en cuenta que el inicio de las actuaciones inspectoras se produjo el 11 de julio de 2001, si a esta fecha le restamos los 34 días anteriormente indicados resulta que el período a computar de duración de las actuaciones inspectoras es el comprendido entre el 11 de mayo de 2.000 y el 7 de junio de 2.001, que claramente es superior a los 12 meses lo que supone una clara vulneración de la normativa antes citada» (pág. 12).

De todo lo anterior, la actora extrae la conclusión que no se debe considerarse interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones realizadas hasta la finalización del plazo de duración de las mismas. Pero en el escrito de demanda no se da un paso más para solicitar la declaración de prescripción de la acción de la Administración destinada a liquidar la deuda tributaria. No obstante, es evidente que el motivo no puede ser acogido, por las razones que se exponen a continuación.

Ciertamente, a efectos del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, no se puede imputar como dilación al contribuyente la falta de aportación de un documento que afirma que no tiene en su poder o que no puede aportar. Y este es, precisamente, el caso, dado que consta, efectivamente, en la Diligencia de 19 de febrero de 2001, que ante la petición del informe titulado "Informe de comisiones y rentabilidad de Estaciones de Servicio", así como del «documento original en el que



Melburne, S.A. solicitara la emisión del referido informe y cuantificación exacta del servicio prestado», el compareciente manifiesta que «no obra en es[a] oficina ninguna de la documentación solicitada, ni le consta su existencia» (folio 71 del expediente). Ciertamente, en Diligencia de 13 de marzo de 2001 la Inspección reitera la petición de dicho Informe porque «el referido documento original constituye el preceptivo soporte material de una partida de gasto cuya efectividad ha de quedar suficientemente justificada, por lo que su presentación resulta imprescindible para la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo» (folio 76). Sin embargo, es evidente que tratándose, según la Inspección de los tributos, de un documento preciso para admitir la deducibilidad de un gasto pretendido por la entidad inspeccionada, la consecuencia de su no aportación únicamente podría acarrear la no aceptación de dicha partida como deducible; nada más.

Por ello, no puede coincidirse con la sociedad recurrente en que la dilación de 28 días que se le imputa responda al mismo motivo y, por tanto, deba ser descontada del cómputo del plazo de duración de las actuaciones, dado que la misma tiene su origen, no en la falta de presentación del referido Informe, sino en la incomparecencia de la obligada tributaria, concepto no equiparable al anterior. Consta, en efecto, en la Diligencia de 27 de marzo de 2001 que «habiendo concertado telefónicamente la actuaria» y «el representante autorizado de Melburne, S.A.» la «reanudación de las actuaciones de comprobación de la situación tributaria del sujeto pasivo, comparece en las oficinas de la Inspección» alguien que «dice ser compañero de despacho» del citado representante, «manifestando que este último no ha podido comparecer personalmente por encontrarse de viaje en el extranjero, razón por la cual solicita en su nombre que las actuaciones a realizar en el día de hoy sean aplazadas hasta nueva fecha, a fijar cuando» aquél «regrese a España»; y figura, asimismo, en dicha Diligencia, que la actuaria «accede a la solicitud planteada, advirtiendo no obstante que los días que transcurran desde la fecha de hoy hasta la comparecencia de algún representante autorizado de Melburne, S.A. ante e[s]a Inspección serán considerados dilación imputable al obligado tributario, a los efectos del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras» (folio 77). Y ello con independencia de que cuando se produce la personación del representante de la actora, el día 24 de abril de 2001, la actuaria haga figurar en la Diligencia de ese fecha que «la trascendencia de no aportar el original del informe cuya copia ya posee la Inspección es que dicha fotocopia carece de valor probatorio en el procedimiento de comprobación, en la medida en que no ha podido ser compulsada con el documento original» (folio 80).

SÉPTIMO.- También en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1995, la representación de Melburne, S.A. entiende que la Inspección de tributos ha errado al no considerar algunos de los bienes



integrantes del activo de la entidad como afectos a la actividad empresarial y, por ende, concluir que debió tributar en régimen de transparencia fiscal. En particular, se refiere la actora a los siguientes activos: a) el *Edificio Santo Tomás*, dado que -afirma- proviene «de una promoción inmobiliaria propia» y la sociedad se encuentra «dada de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas como promotor inmobiliario» (pág. 17); b) la *Planta baja en la calle Herrero, núm. 8, de Castellón*, donde -señala- se «concentraba su gestión administrativa», que «englobaba la relativa a la explotación de una estación de servicio y venta de carburantes así como la actividad de arrendamiento y compraventa de inmuebles», teniendo el entresuelo de dicho inmueble «unas características físicas que permiten la gestión individualizada de distintas actividades» (pág. 19); c) las acciones de Esmalglass, S.A., que la Inspección considera no afectas «porque se carece de la correspondiente organización de medios materiales y personales», de manera que, habiéndose demostrado que sí se contaba con dichos medios, «debe admitirse que dichas acciones se encontraban afectas a una actividad empresarial»; y d), en fin, otras partidas contenidas en las cuentas 201 (gastos de primer establecimiento), 470 (Hacienda Pública Deudora devolución de impuestos), 473 (Hacienda Pública Deudora por retenciones), 547 (Intereses a corto plazo crédito Ravalte, S.A.), 570, 572 y 574 (de tesorería) y 129 (pérdidas del ejercicio 1994) (pág. 22).

El motivo, sin embargo, no puede prosperar a la vista de los datos que se contienen en el Informe ampliatorio -que, como venimos señalando, tiene indudable valor como complemento de las actas- y que ha tenido en cuenta expresamente el Acuerdo de liquidación de 11 de julio de 2001. En particular, consta en el Informe ampliatorio, según se recoge en los Antecedentes de Hecho del citado Acuerdo, entre otras cosas, lo siguiente (págs. 14 y 15):

a) «Respecto de la actividad de promoción inmobiliaria», «la construcción del único edificio promovido por Melburne, S.A. había finalizado cuatro años antes» (la declaración final de obra tiene lugar en 1992; diligencia de 18 de enero de 2001).

b) «Por lo que se refiere al arrendamiento y compraventa de inmuebles, la mayor parte de los mismos no han sido explotados por la sociedad, limitándose la actividad de arrendamiento al alquiler ocasional de la planta baja sita en la C/ Herrero nº 8, de Castellón». A mayor abundamiento, «Melburne, S.A. no disponía en 1995 de un local exclusivamente destinado ni de una persona contratada laboralmente para realizar gestiones propias de la venta y/o arrendamiento de inmuebles». A esta conclusión se llega tras el análisis de diversos hechos. Además «del local afecto a la Estación de Servicio, el único local utilizado por la entidad en el desarrollo de sus actividades es el sito en la C/ Herrero, nº 8 de Castellón. En dicho local el sujeto pasivo tiene archivada la documentación correspondiente a la actividad de la Estación de Servicio



y, según la administrativa empleada de la entidad, el arrendamiento y compraventa de inmuebles no es gestionado desde dicha oficina» (Diligencia de 28 de diciembre de 2001). La «propia administrativa empleada de la entidad manifiesta» en diligencia que «todo lo relacionado con las actividades de arrendamiento y compraventa de inmuebles es llevado directamente por la gerente de Melburne, S.A.», quien «encomendó las gestiones relativas a los inmuebles en alquiler y/o venta a una agencia inmobiliaria». Ello se ve confirmado por la propia declaración de la gerente, que «al explicar la venta de los pisos promovidos por la sociedad manifiesta que dichas operaciones se llevaron a cabo a través de» una Agencia Inmobiliaria.

c) De lo anterior cabe concluir que, «si bien la entidad realizó actividades empresariales, como el comercio al por menor de carburantes, el engrase y lavado de vehículos y el comercio al por menor de tabaco, también realizó actividades que no tienen la consideración de empresariales en virtud de lo dispuesto en el artículo 40.Dos de la Ley 18/91 , como el arrendamiento de inmuebles. Del mismo modo, ha quedado demostrado que la actividad de promoción inmobiliaria no fue desarrollada en el período objeto de comprobación».

d) Del examen de la contabilidad se concluye en el Informe ampliatorio que, «al menos durante el plazo legal de 30 días del período impositivo, más de la mitad del activo de la entidad no estuvo afecto al ejercicio de actividades empresariales y profesionales». Por una parte, «nos encontramos con los inmuebles afectos a las actividades de alquiler o de compraventa», que «no tendrá la consideración de actividad empresarial» y, por tanto, «los mismos no podrán considerarse como activos afectos». Por otro lado, «durante las actuaciones inspectoras se han realizado visitas a determinados inmuebles propiedad de la entidad», y se ha dejado constancia de que uno de ellos «se encuentra en situación de abandono (Avda. Enrique Gimeno, 21 de Castellón) mientras que los locales sitos en la C/ Santo Tomás, 140 de Benicasim se encuentran tapiados, figurando un número de teléfono para el alquiler de los mismos del que dejó de ser titular la entidad sujeto pasivo en 1993». Lo anterior «lleva a la conclusión de que dichos inmuebles no son objeto de explotación por parte de la entidad». «Asimismo, nos encontramos con una serie de fincas respecto de las cuales la sociedad es titular de la nuda propiedad correspondiendo el usufructo de las mismas a una tercera persona, lo que determina que los mencionados activos en ningún caso han podido ser explotados por la entidad».

e) «Los restantes bienes no afectos al desarrollo de actividades empresariales y profesionales» vienen recogidos en la pág. 10 del Informe. Respecto de los valores, «no resulta aplicable la excepción prevista



en el art. 52.Uno.A de la Ley 18/91 dado que la misma sólo tiene eficacia en relación con las entidades en que más de la mitad de su activo está compuesto por valores».

Por otra parte, teniendo en cuenta los hechos relatados, en los Fundamentos Jurídicos del Acuerdo de liquidación se señala lo siguiente (págs. 21-22):

a) Según dispone el art. 40 de la Ley 18/1991 , «el alquiler o compraventa de inmuebles tendrá carácter empresarial si se dispone de un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de dicha actividad y de una persona empleada con contrato laboral», y la «Inspección ha demostrado que no se cumplen ninguna de las dos exigencias por lo que dicha actividad no puede ser calificada de empresarial». «Del mismo modo, y en relación con la actividad de promoción inmobiliaria, queda patente que la misma no se desarrolló durante el ejercicio objeto de comprobación, y la única promoción que ha realizado la entidad data de 1992».

b) Queda «claro del análisis realizado por la Inspección que más del 50% de los elementos del activo de la sociedad no se encuentran afectos a actividades empresariales o profesionales». En relación con el inmueble cuya construcción fue promovida por la entidad en 1992, la inspectora actuaria «realizó una visita al inmueble en cuestión en [la] que quedó constancia de la falta de explotación de los locales comerciales, recogiendo en diligencia el hecho de que dichos locales se encuentran tapiados, figurando un letrero que anuncia su alquiler, y en el que aparece reflejado un teléfono que deja de ser titularidad de Melburne, S.A. desde 1993». Además, no concurren «los requisitos que debe reunir la actividad de arrendamiento-compraventa para que sea considerada actividad empresarial».

c) En fin, «tomando los datos que figuran en el Libro Diario y en el Libro de Balances de Sumas y Saldos (que son llevados conforme a la normativa contable vigente) aportados por el sujeto pasivo, se elaboran por parte de la Inspección unos cuadros (Anexo 81) que recogen los importes diarios de los activos no afectos y del activo total a lo largo de los 30 días del ejercicio considerado (abril) resultando que la proporción activos no afectos/activos total es superior al 50% durante los 30 días», cumpliéndose «así con el requisito previsto en el art. 52 de la Ley 18/91 que exige que las circunstancias antes señaladas concurren más de 30 días del ejercicio social».

Datos, todos ellos, que son recogidos por la Resolución del T.E.A.R. de Valencia 28 de noviembre de 2003.

Atendiendo a los datos que acabamos de recoger, comprobados por la Inspección tributaria y contenidos en Diligencias y en el Informe complementario del acta, no podemos más que confirmar la conclusión obtenida por el Acuerdo de liquidación y ratificada por la Resolución del T.E.A.R. de Valencia.



OCTAVO.- Finalmente, sólo queda pronunciarse acerca de la sanción de 7.961.591 ptas. impuesta a la recurrente en el Acuerdo de 17 de octubre de 2001 por la comisión de las infracciones tipificadas en las letras b) y e) de la L.G.T. Frente a dicha sanción, la representación procesal de Melburne S.A. señala, además de la falta de claridad de las normas incumplidas (pág. 33), la falta de ocultación de datos (págs. 33-34) y, en fin, la concurrencia de la causa excluyente de la culpabilidad prevista en el art. 77.4.d) de la L.G.T. -haber actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma- (págs. 35-37), la ausencia de cualquier prueba por la Administración de la culpabilidad. En relación con este punto se afirma que «ni en el acta ni en el Informe se detallan los motivos por los cuales la Inspección considera que las actuaciones del sujeto pasivo son merecedoras de sanción» (pág. 39); que la actuación de la recurrente «está amparada por la presunción de buena fe y mientras no se pruebe lo contrario no se puede sancionar su conducta» (pág. 40); que la «voluntariedad o intencionalidad en la conducta tributaria debe ser probada», según dispone el art. 53 de la Ley 1/1998 y exigen el Tribunal Constitucional y los Tribunales de justicia (págs. 40- 41); y, en fin, que «no se ha aportado prueba alguna por el instructor del expediente que siquiera indiciariamente pudiese fundamentar la sanción impuesta» (pág. 41). Pues bien, así planteado, es claro que el motivo debe ser estimado a la luz de la jurisprudencia de esta Sala.

De entrada, debe recordarse que aunque esta Sala viene señalando [Sentencias de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núm. 4744/2004), FD Undécimo; y de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núm. 10237/2004), FD Duodécimo] que «la conclusión alcanzada por el Tribunal de instancia en relación con la culpabilidad es, *en muchas ocasiones* -no siempre-, una cuestión puramente fáctica, y, por ende, no revisable en esta sede [véanse, entre otras, las Sentencias de este Tribunal de 21 de abril de 1999 (rec. cas. núm. 5708/1994), FD 1; de 29 de octubre de 1999 (rec. cas. núm. 1411/1995), FD Segundo; y de 29 de junio de 2002 (rec. cas. núm. 4138/1997), FD Segundo], salvo en los supuestos tasados a los que viene haciendo referencia constantemente este Tribunal [véanse, entre muchas otras, las Sentencias de esta Sala de 9 de febrero de 2005 (rec. cas. núm. 2372/2002), FD Cuarto; y de 25 de noviembre de 2003 (rec. cas. núm. 1886/2000), FD Sexto; en el mismo sentido, entre las más recientes, véase la Sentencia de esta Sala de 8 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 6220/2004), FD Cuarto]», también hemos precisado en las mismas resoluciones que «no sucede lo mismo cuando lo que en realidad se achaca a la Sentencia es la falta de motivación de la simple negligencia que el art. 77.1 L.G.T. , y, en definitiva, el art. 25 C.E. , exigen para que pueda imponerse sanciones [en este sentido, Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Cuarto]»; y, como hemos visto, este es claramente el caso, en el que la representación de Melburne, S.A. achaca a la Administración tributaria no haber aportado prueba alguna destinada a acreditar que su actuación contraria a la norma fue culpable.



Y lo cierto es que basta la lectura del Acuerdo sancionador impugnado para constatar que la sociedad recurrente está en lo cierto. En efecto, en lo referente a la culpabilidad, dicho Acuerdo se limita a señalar lo siguiente: «De todos los elementos que figuran en la presente actuación, no hay ninguno que ponga de relieve la ausencia de voluntariedad, ni tampoco una posible "duda razonable" en la interpretación de las normas. La conducta del sujeto infractor fue voluntaria, al serle exigible otra conducta distinta en función de los hechos descritos, por lo que se aprecia el concurso de dolo o culpa, o cuanto menos negligencia, ya que la normativa del impuesto» establece «claramente los requisitos que obligan a sujetarse al régimen de transparencia fiscal respecto a los que no cabe interpretación alguna, por lo que no hallándose la conducta del presunto infractor justificada por una interpretación jurídica supone una culpabilidad inherente a la negligencia, al no haber puesto el debido cuidado en el cumplimiento de sus deberes fiscales» (pág. 7).

En suma, como puede comprobarse, la Inspección de tributos concluye la existencia de culpabilidad porque la norma incumplida por Melburne, S.A. era clara, de manera que no resultaba aplicable la causa excluyente de la responsabilidad prevista en el art. 77.4.d) de la L.G.T. Pero, como ha señalado esta Sala en precedentes pronunciamientos, la no concurrencia de alguno de los supuestos del art. 77.4 de la L.G.T. «no es suficiente para fundamentar la sanción», porque «el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003, dice "[e]ntre otros supuestos"], uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios»; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente» [Sentencia de 6 de junio de 2008, cit., FD Quinto, in fine; reiteran esta doctrina las Sentencias de 18 de septiembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 317/2004), FD Segundo; de 29 de septiembre de 2008 (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto; de 6 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm.



5018/2006), FD Sexto; de 27 de noviembre de 2008, cit., FD Octavo; de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10237/2004), cit., FFDD Undécimo y Duodécimo, respectivamente; de 25 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 1917/2003), FD Sexto; de 2 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 5338/2003), FD Sexto; de 9 de julio de 2009, cit., FD Cuarto; de 15 de octubre de 2009 (rec. cas. núms. 4493/2003, 6567/2003, 9693/2003 y 10237/2004), FFDD Quinto, Octavo, Séptimo y Duodécimo, respectivamente; de 21 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 3542/2003), FD Sexto; de 23 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 3121/2003), FD Tercero; de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 6058/2003), FD 5 B); de 10 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 5023/2006), FD Sexto; de 18 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 4212/2003), FD Octavo; y de 9 de diciembre de 2009 (rec. núms. 4012/2005 y 5020/2006), FD Quinto].

La aplicación de esta doctrina a los hechos descritos debe conducir derechamente a la estimación del motivo.

NOVENO.- En atención a los razonamientos expuestos, procede estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por la Administración General del Estado, únicamente, tal como se razona en el fundamento de derecho Tercero de esta resolución, respecto de la liquidación y sanción derivada de la misma en concepto de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1995, y, en consecuencia, estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo instado por la entidad Melburne, S.A. ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, declarando la nulidad de la sanción correspondiente a la liquidación relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1995, al haber sido impuesta sin motivar suficientemente la concurrencia de la culpabilidad.

DÉCIMO.- No procede hacer imposición de costas en la instancia, debiendo satisfacer cada parte las causadas en este recurso.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución

FALLAMOS

PRIMERO.- Estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO** contra la Sentencia de 10 de febrero de 2005, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la



Comunidad Valenciana , recaída en el recurso núm. 351/2004, Sentencia que casamos sólo en lo relativo al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1995.

SEGUNDO.- Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo núm. 351/2004 interpuesto por la sociedad Melburne, S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de 28 de noviembre de 2003, con la consiguiente anulación parcial de la misma, únicamente en lo que respecta a la sanción por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1995, que se anula.

TERCERO.- No hacer imposición de costas en la instancia, debiendo satisfacer cada parte las causadas en el recurso de casación.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la Colección Legislativa, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Juan Gonzalo Martinez Mico Emilio Frias Ponce Angel Aguallo Aviles Jose Antonio Montero Fernandez

PUBLICACION.-

Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente don Angel Aguallo Aviles, estando constituida la Sala en audiencia pública, lo que, como Secretaria de la misma **CERTIFICO** .