

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ065232

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 2679/2016, de 20 de diciembre de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2298/2015

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. En los supuestos de escisión parcial, a efectos de determinar el ejercicio al que hay que imputar la operación, debe tenerse en cuenta la fecha de inscripción de la escritura pública en el Registro Mercantil, y no la fecha del otorgamiento de la escritura pública de escisión, y ello con independencia de la fecha en que se lleve a cabo la retroacción contable.

Procedimiento de inspección. Interrupciones y dilaciones. Confirmar que la Inspección siguió practicando diligencias y actuaciones no basta para negar la posibilidad de imputar dilaciones al inspeccionado por la tardía aportación de documentación requerida, porque resulta posible y razonable entender que esa aportación tardía de la documentación, siempre que su requerimiento fuera pertinente, aun cuando no impidiera seguir practicando diligencias y actuaciones, sí demoró la finalización del procedimiento de inspección, y de lo que se trata es de decidir si se respetó el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras legalmente previsto.

Base imponible. Reglas de valoración. Reglas especiales. Operaciones societarias. Dado que no resultó de aplicación el régimen especial y en base al principio de especialidad, debe prevalecer el art. 15 Ley 43/1995 (Ley IS) sobre el mandato previsto con carácter general en el art. 16, por lo que hay que tener en cuenta que las operaciones reguladas en el antiguo art. 15 eran operaciones especiales con unas reglas de valoración específicas que podían ser realizadas por personas o entidades tanto vinculadas como no vinculadas.

[Vid., SAN, de 7 de mayo de 2015, recurso n.º 116/2012 (NFJ059177), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 150.

RD 537/1997 (Rgto. IS), art. 15.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 16.

PONENTE:

Don Emilio Frías Ponce.

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO
Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO
Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En Madrid, a 20 de diciembre de 2016

Esta Sala ha visto el recurso de casación número 2298/2015, interpuesto por la mercantil Silcer, SA, representada por el Procurador Don Francisco Velasco Muñoz-Cuellar y dirigida por el Letrado D. Salvador José Llopis Nadal, contra la sentencia de 7 de mayo de 2015, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso número 116/2012, relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000, habiendo sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso administrativo interpuesto por Silcer, SA, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 2 de febrero de 2012, desestimatoria del recurso de alzada promovido frente a la resolución también desestimatoria del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 30 de diciembre de 2009, en la reclamación formulada frente al acuerdo de liquidación dictado con fecha 20 de octubre de 2006 por el Inspector Jefe de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000, e importe de 904.419,72 euros (cuota 708.846,15 euros)

La Inspección había levantado acta en fecha 11 de septiembre de 2006, en la que se hacía constar que el 30 de diciembre de 1999 se otorga escritura de escisión parcial de los mercantiles "Rasilan, SA" y "Silcer, SA", con traspaso de parte de su patrimonio a favor de la sociedad "Hilaturas Silvestre Cabanes Bocarent, SL", que se presenta en el Registro Mercantil el 24 de enero de 2000, acogándose la operación al régimen especial regulado en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, que no se admite por tratarse, en realidad, de una mera separación de un socio, con la segregación de casi el 25 por cien del patrimonio, correspondiente a su participación, lo que conllevaba la aplicación del art. 15 de la ley 43/1995 , y la integración en la base imponible de la entidad transmitente de la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable.

En la misma escritura constaban cuatro escisiones parciales más de "Silcer, SA", siendo las beneficiarias "Bernat Silvestre Banyeres, SL", Silvestre Solbes Banyeres, SL", Silverland Spain XXI, SLU" y "Silvestre Cabanes Banyeres, SL", transmitiéndose diversas fincas rústicas, integradas en el patrimonio de "Silcer, SA", que representaban el 0,8 del patrimonio neto de la entidad.

Entre las cuestiones planteadas en la instancia y que afectan a la presente casación figuraban:

1ª) La prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, porque aunque las actuaciones inspectoras se iniciaron en relación con el ejercicio 2000 afectaban necesariamente y obligaban a modificar la declaración del Impuesto referida al ejercicio 1999, al haber sido incluidos los efectos fiscales y contables de la escisión en la contabilidad y declaración de dicho ejercicio, habiéndose iniciado las actuaciones inspectoras el 6 de junio de 2005.

2º) La prescripción del derecho a liquidar la Administración Tributaria por superación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, al no poder imputarse al contribuyente 168 días de dilaciones, como hizo la Administración.

3ª) La inopropiedad del método de valoración utilizado por la Administración, ante la necesidad de acudir al procedimiento de valoración de operaciones vinculadas regulado en la ley 43/1995 y su Reglamento.

Pues bien, la Sala rechazó estos motivos planteados.

Respecto a la primera cuestión suscitada argumentó de la siguiente forma:

<<Así las cosas, estimamos que la razón asiste a la Administración demandada, pues consta acreditado en el expediente, e incluso así lo ha reconocido la actora que, pese a realizarse determinados actos relacionados con la operación de escisión en 1999 (singularmente, emisión del proyecto de escisión parcial el 30 de abril de 1999, que fue depositado en el Registro Mercantil el 23 de julio de 1999; aprobación de la escisión parcial en Junta General de 27 de octubre de 1999; elevación a escritura pública de los Acuerdos de escisión parcial el 30 de diciembre de 1999), la inscripción de la misma en el Registro mercantil tuvo lugar el 24 de enero de 2000, teniendo esta inscripción efectos constitutivos y siendo, por tanto, la fecha del asiento de presentación en el Registro la que determina el momento en que la escisión comienza a desplegar sus efectos.

Esta es, por otra parte, la doctrina sentada reiteradamente por el Tribunal Supremo y por esta Sala, pudiendo citarse a título de ejemplo, entre otras muchas, las SSTs de 23 de enero de 2014 (RC 3834/11) y 11 de abril de 2013 (RC 4473/2010) y nuestra sentencia de 16 de marzo de 2015 (recurso nº 500/2011).

En consecuencia, dado que las actuaciones inspectoras que se incoaron con carácter general estaban referidas al ejercicio 2000, en el que comenzó a desplegar sus efectos la escisión producida como consecuencia de su inscripción en el Registro Mercantil, debemos rechazar esta primera alegación de la actora, por cuanto no consta acreditado que la actuación de la Administración, concretada en el acuerdo liquidatorio, se haya extralimitado respecto de su alcance previsto ni se haya extendido de forma improcedente al ejercicio 1999.>>

En relación con la segunda prescripción alegada, examina los distintos periodos imputados que no aceptaba la recurrente, señalando en lo que ahora nos interesa lo siguiente, en su fundamento 5º:

<<a) Periodo de 8 de julio de 2005 a 5 de agosto de 2005

Alega la parte actora que la dilación está relacionada con la aportación de un CD-ROM, que era perfectamente legible y contenía los datos solicitados, pero la inspección requirió que se aportara uno nuevo en un formato determinado, sin que exista ningún precepto legal que exija la entrega de la documentación en un determinado formato y sin que la información aportada haya servido para regularizar el hecho imponible revisado, por lo que entiende improcedente la imputación de esos 28 días de dilación.

Esta alegación debe ser rechazada. Es claro que nada impedía a la actora llevar el Libro Diario en soporte informático, siempre que lo hiciera de acuerdo con las exigencias del artículo 45 del Código de Comercio, esto es, ordenado cronológicamente y anotando en él de forma correlativa las operaciones de la empresa. Pero, al no conservarlo así, se incumplió por la recurrente la exigencia prevista en el artículo 36.1 del Reglamento General de la Inspección, incurriendo en dilación imputable, sin que sea aceptable el planteamiento de la actora, basado en que en el CD-ROM inicialmente aportado figuraban ya todos los datos exigibles aunque en distinto formato, pues el orden exigido en el Código de Comercio para la llevanza del Libro Diario adquiere el máximo relieve cuando se pone en relación con la necesidad legalmente establecida de practicar las actuaciones inspectoras en un plazo determinado, que se podría ver seriamente comprometido ante la falta de anotación cronológica, ordenada y correlativa de las operaciones de la empresa.

Por otra parte, tampoco pueden ser acogidas las otras alegaciones realizadas por la actora a este respecto pues, por un lado, ya hemos señalado que, hecha la advertencia inicial sobre las consecuencias de la no aportación en plazo de la documentación interesada, no es preciso reiterarla en cada ocasión; y, por otra parte, porque estando acreditado que en la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras (que tuvo lugar el 9 de junio de 2005) se respetó el plazo mínimo de 10 días al requerir a la entidad para que presentara el libro diario, el incumplimiento de tal requerimiento por la entidad en el plazo fijado llevaba aparejada la consecuencia de que le fuera imputable la dilación que se generase hasta que se produjera finalmente el cumplimiento (lo que ocurrió el 5 de agosto de 2005), sin que fuera preciso advertir de ello en cada ocasión, ni conceder en cada diligencia un nuevo plazo de 10 días para cumplir.

A este último respecto, conviene precisar que el plazo de 10 días es una garantía establecida legalmente para asegurar que el obligado disponga de un plazo mínimo inicial para poder colaborar con la Administración Tributaria y cumplir con el requerimiento de documentación efectuado por ésta, sin que ello comporte dilación que le sea imputable. Este plazo se ha respetado en este caso; y si a ello añadimos que la documentación exigida en este supuesto se refiere al libro diario, cuya conservación es obligatoria por ley y cuya llevanza debe hacerse en la forma legalmente predeterminada, la conclusión, a juicio de la Sala, es que, una vez incumplido ese plazo inicial por la entidad actora, no cabe reconocer a ésta derecho alguno a exigir que se le conceda posteriormente, con ocasión de cada diligencia en que se constate la persistencia en el incumplimiento, un nuevo plazo mínimo de diez días. Por el contrario, la Sala considera que, en función de las circunstancias concurrentes en este concreto supuesto, producido el inicial incumplimiento de la entidad recurrente respecto del libro diario, toda la demora generada hasta que finalmente cumplió con lo requerido es imputable a aquélla.

A ello hay que añadir que la dilación imputada también se relaciona con la falta de aportación en plazo del libro de actas que, reclamado por la Inspección en la fecha de comunicación de inicio de las actuaciones, fue aportado por la entidad el 20 de julio de 2005, dato que ésta reconoce, por lo que, respecto de este extremo, la dilación hasta esa fecha está acreditada>>.

<<... d) Periodo de 7 de marzo de 2006 a 28 de abril de 2006.

Esta dilación se refiere a la no aportación de las escrituras públicas que fueron solicitadas a la entidad en diligencia de 27 de febrero de 2006.

Señala la actora que el 7 de marzo sólo quedó por aportar la escritura autorizada el 9 de mayo de 1977 por el Notario de Valencia Don José Luis Llovet Alabau bajo el nº 1.028 de su protocolo, debido a que tuvo que solicitar una copia de la misma al Archivo General de Protocolos, destacando que dicha escritura documentaba la adquisición de un inmueble en el año 1977 por parte de la entidad, " el cual no se hallaba dentro de los elementos escindidos ". Manifiesta la actora que no ha habido por su parte actitud obstruccionista, que el procedimiento inspector siguió desarrollándose con normalidad y que la escritura mencionada era irrelevante en orden a practicar la liquidación, no habiéndose respetado, a efectos del cómputo, el plazo mínimo de 10 días.

A estas alegaciones se opone la Abogacía del Estado, que sostiene que el hecho de estar pendiente de obtener una copia de la escritura no evita la tardanza, defendiendo además la trascendencia de la escritura por ser precisa para conocer y valorar la situación patrimonial íntegra del sujeto pasivo (aunque el inmueble al que se refiera

no esté dentro de los que se trasladan con la escisión) y afirmando que es posible que un dato relevante no de lugar a una regularización.

La Sala considera a este respecto que sólo asiste la razón a la parte actora en cuanto a que la Administración no respetó el plazo mínimo inicial de 10 días al requerir a aquélla el 27 de febrero de 2006 para que aportara la documentación el 7 de marzo siguiente (folio 715, Diligencia nº 10), concediéndole sólo 8 días, por lo que deben descontarse 2 días de dilaciones imputables a la entidad.

En cuanto al resto, sin embargo, no cabe acoger las alegaciones de la actora, pues -pese a lo manifestado por la Abogacía del Estado- consta al folio 396 (Anexo a la Diligencia nº 5) un escrito de la entidad recurrente en el que reconoce que la Finca nº 7, a la que se refiere la escritura no aportada en plazo, estaba dentro de los inmuebles objeto de la escisión. Por tanto, a priori y con independencia de que finalmente se derivara o no de ella algún efecto para la regularización, la aportación de la escritura podía considerarse útil a los efectos del procedimiento inspector y, en consecuencia, la Administración estaba plenamente legitimada para recabarla y su falta de aportación en plazo debe imputarse como dilación de la actora, por cumplirse aquí los requisitos que necesariamente debe reunir la actividad de la Administración Tributaria para interrumpir la prescripción (a los que alude la STS de 12 de marzo de 2015, RC 4074/2013). Además, debe tenerse en cuenta que la apreciación de una dilación imputable al interesado no exige que, siempre e ineludiblemente, deba producirse una absoluta imposibilidad de continuación de la actuación inspectora pues, con arreglo al último párrafo del artículo 31 del Reglamento de la Inspección , " es posible que exista paralización imputable y, a la vez, que la Administración haya practicado diligencias y actuaciones " (en este sentido se pronuncia la STS de 29 de enero de 2014 (RC 4469/2011)).

En definitiva, de lo expuesto resulta que de los 168 días de dilaciones que la Administración imputa a la entidad, sólo deben descontarse, a juicio de la Sala, 11 días. Por ello, no puede entenderse sobrepasado el plazo de duración del procedimiento inspector (en este sentido, la propia parte reconoce que para ello hubiera sido necesario que se le descontaran 32 días de dilaciones), lo que elimina la posibilidad de considerar interrumpido el plazo de prescripción.

Y, precisamente por esta razón, no cabe apreciar que haya transcurrido el plazo de 4 años previsto legalmente para la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.>>

Finalmente en cuanto al último de los motivos de impugnación señalados, referido al método de valoración utilizado por la Administración, la desestimación se basa en la siguiente fundamentación:

<<Señala al respecto la demandante que la Administración debió acudir al procedimiento de valoración de operaciones vinculadas regulado en la Ley 43/1995 y su Reglamento, por lo que al no haberlo hecho así, procede declarar la nulidad de la liquidación, alegación a la que también se opone el Abogado del Estado.

Esta alegación tampoco puede ser acogida. La Administración ha procedido a fijar el valor de mercado de los inmuebles directamente, conforme a lo establecido en el artículo 15 de la Ley 43/1995 , sin tomar en consideración la existencia de operaciones vinculadas. Esto es correcto, pues lo que la Administración no podría hacer sería tomar en consideración la existencia de vinculación y, sin embargo, no acudir al procedimiento específicamente previsto para el supuesto de operaciones vinculadas (al que se refiere el artículo 16.1).

Es decir, la Administración ha actuado a este respecto de manera coherente con las exigencias legales, al acudir a la norma de valoración del artículo 15, que se refiere a la valoración de bienes, y no a la norma de valoración de operaciones, a la que tendría que haber acudido si pretendiese valorar operaciones vinculadas.>>

Segundo.

Contra la referida sentencia, la representación de "Silcer, SA", preparó recurso de casación y, una vez que se tuvo por preparado, lo interpuso, invocando los siguientes motivos:

1) Al amparo del artículo 88. 1 d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción de los artículos 66 , 67 , 68 y 69 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , en relación con la prescripción y los efectos de la misma en el año 1999.

2) Al amparo del artículo 88. 1 d) de la Ley Jurisdiccional , por vulneración de los artículos 66 . 67 , 68 y 69 de la Ley General Tributaria , y artículos 31 , 31bis , 31 quater y 36 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril , por el que se aprueba el Reglamento General de Inspección de los Tributos, en relación con la prescripción que provoca la superación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras derivado de la incorrecta imputación de dilaciones a la parte.

3) Al amparo del art. 88. 1. d) de la Ley Jurisdiccional , por vulneración del art. 16 de la ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades , y artículo 15 del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en relación con la vulneración del procedimiento seguido para llevar a cabo la valoración por parte de la Inspección.

Suplicó sentencia, que case la recurrida, dejándola sin efecto y, en su lugar, se estime el recurso contencioso-administrativo y se estimen, en consecuencia, las pretensiones del escrito de demanda.

Tercero.

Admitido el recurso por Auto de 14 de abril de 2016 y recibidas las actuaciones a esta Sección, se confirió traslado para el trámite de oposición al Abogado del Estado, que lo formalizó con la súplica de que se dicte resolución desestimándolo, por ser conforme a Derecho la resolución judicial impugnada, con imposición de costas a la parte contraria.

Cuarto.

Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 5 de diciembre de 2016, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El primer motivo del recurso de casación se interpone al amparo del art. 88. 1 d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción de los arts. 66 , 67 68 , y 69 de la Ley General Tributaria de 2003 , en relación con la denegación de la prescripción de la acción para liquidar el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1999.

Insiste la recurrente en que la operación de escisión parcial produjo efectos contables y económicos en el ejercicio 1999, aunque la inscripción en el Registro Mercantil tuviese lugar en fecha 24 de enero de 2000, considerando que se equivoca la sentencia recurrida al anudar a la inscripción registral constitutiva los efectos del inicio del cómputo del plazo de prescripción, al tener que imputarse al año 1999.

Para la parte una cuestión es la inscripción de la escisión y otra muy diferente es el momento a partir del cual empieza a correr el cómputo del plazo de prescripción para el derecho a liquidar de la Administración Tributaria, que comienza no en el momento de la presentación de la autoliquidación del ejercicio 2000, sino en el momento de la presentación de la autoliquidación en el ejercicio 1999, porque todos los efectos de la operación fueron contabilizados en 1999, habiendo conocido de ellos perfectamente la Administración tributaria, como muy tarde, el 25 de julio de 2000, fecha de la autoliquidación del ejercicio 1999, al haberse incluido dichos efectos en la misma aunque con carácter previo se había comunicado también a la Administración el acogimiento de la operación de escisión al régimen de neutralidad fiscal.

Cita, en su apoyo, la sentencia de esta Sala de 15 de noviembre de 2013, rec. 3019/2011 , que, en su opinión, resuelve un caso prácticamente idéntico.

Ante este planteamiento, como las actuaciones de comprobación e inspección se iniciaron en 9 de junio de 2005, a su parecer, es evidente que en dicha fecha ya había prescrito el plazo para liquidar la deuda tributaria porque habían transcurrido más de cuatro años desde el inicio del cómputo del plazo de prescripción.

No procede aceptar este motivo.

La sentencia en que se apoya la recurrente se refiere a un supuesto de ampliación de capital con aportación no dineraria, por lo que no es el caso controvertido, siendo determinante, en los supuestos de escisión parcial, a efectos de determinar el ejercicio al que hay que imputar la operación, la fecha de inscripción de la escritura pública en el Registro Mercantil, y no la fecha del otorgamiento de la escritura pública de escisión, y ello con independencia de la fecha en que se lleve a cabo la retroacción contable. Así lo hemos declarado, entre otras, en las sentencias de 23 de enero de 2014 , cas. 3834/11 , 26 de mayo de 2015 , cas. 2017/2012 , 5 de noviembre de 2015, cas. 774/2014 , 17 de marzo de 2016 , cas. 2851/2014 , y 30 de mayo de 2016, cas. 1776/2015 .

Segundo.

El segundo motivo se refiere también a la prescripción, pero ahora por haber superado la Inspección el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras derivado de la incorrecta imputación de dilaciones a la parte. Se consideran infringidos los art. 67 a 69 y 150 de la Ley General Tributaria de 2003 y los artículos 31 , 31 bis , 31 quater y 36 del Reglamento General de Inspección de los Tributos .

Limita su discrepancia en casación a dos periodos, por entender que no son dilaciones imputables al contribuyente, en concreto, desde el 8 de julio de 2005 al 5 de agosto de 2005 y desde el 7 de marzo al 28 de abril de 2006, recordando que la sentencia redujo en total 11 días las dilaciones imputables, aunque era necesario acreditar que de los 168 días considerados 32 no lo eran al contribuyente, para concluir que el procedimiento había superado el plazo de doce meses fijado en el art. 150 de la Ley General Tributaria , por lo que tras la reducción de

días realizada por la Audiencia Nacional sólo sería necesario acreditar que 21 días no son imputables como dilaciones.

En relación al primer periodo controvertido, desde el día 8 de julio de 2005 al 5 de agosto de 2005, señala la recurrente que la sentencia recurrida al analizar esta dilación omite unos hechos que obran en el expediente y que son pacíficos entre las partes, por lo que al amparo del art. 88.3 de la Ley Jurisdiccional, interesa la integración de los mismos.

A estos efectos pone de manifiesto que :

En la comunicación de inicio se requiere a la entidad la aportación de un CD con fichero de la contabilidad y Plan de cuentas del ejercicio 2000 en formato ASCII.

- En la primera comparecencia de 4 de julio de 2005 el representante de la empresa aporta el libro diario en formato CD, pero no obstante la inspección se solicita su aportación en formato acces en la próxima comparecencia, lo que tiene lugar en 8 de julio.

- En la siguiente comparecencia de 20 de julio de 2005 se indica a la parte que el CD aportado "no contiene descripción del tipo de campo y que con la información que contiene no es susceptible la obtención de forma cronológica y correlativa el libro diario, por lo que se solicita cumplimentación de los campos informáticos para subsanar estas omisiones", señalándose para ello el día 27 de julio de 2005.

- En diligencia de 5 de agosto de 2005 se hace constar la entrega de un nuevo CD-Rom con las indicaciones que subsanan las deficiencias observadas en el anterior CD aportado.

Habiendo sido todo ello así, critica que la sentencia mantenga la procedencia de la dilación, por haberse aportado el nuevo libro diario en el nuevo formato sin un orden cronológico, defendiendo en contra que la dilación no puede imputársele sobre la base de no aportar el libro diario en el formato informático requerido por la Inspección tras la primera comparecencia, porque la Inspección ya tenía un libro diario en otro formato y que sí cumplía con lo dispuesto en el artículo 45 del Código de Comercio, no imponiéndose en ningún precepto la obligación al contribuyente de aportar la documentación requerida en el formato informático que la Inspección le requiera.

Respecto al periodo de 7 de marzo de 2006 a 28 de abril de 2006, por retraso en la aportación de la escritura de 9 de mayo de 1997, otorgada ante el Notario de Valencia D. Jose Luis Llovet Alabay, nº protocolo 1028, que documentaba la adquisición de un inmueble, mantiene la recurrente que considerarlo como una dilación imputable al contribuyente supone vulnerar lo dispuesto en el art. 31 bis 2 del Reglamento General de la Inspección de Tributos y la jurisprudencia de esta Sala que lo interpreta, en la medida en que no atiende al verdadero concepto de dilación allí desarrollado, esto es, a una verdadera demora en el discurrir del procedimiento en términos objetivos, alejándose, por tanto, de la imputación automática de las dilaciones, sentencia, entre otras, de 24 de enero de 2011, cas. 5990/2007.

Critica, por ello, que la Sala de instancia concluya acerca de la existencia de dilaciones imputables a la parte de manera automática por el simple hecho de no aportar la documentación requerida en plazo, viniendo a señalar que no es necesario que la falta de documentación aportada en plazo impida la continuidad de las actuaciones inspectoras por entender que hay dilación imputable al contribuyente.

En su opinión, si hubiera analizado desde un prisma teleológico el impacto de la demora en el devenir de las actuaciones inspectoras, y en qué influyó tal actuación en el normal desarrollo del procedimiento inspector en aplicación de la doctrina jurisprudencial, hubiera concluido en sentido radicalmente contrario, al resultar evidente que las actuaciones no estuvieron paralizadas en ningún momento, pues se siguió compareciendo y aportando documentación.

Opone a este motivo el Abogado del Estado la fundamentación de la sentencia que, a su parecer, no ha sido desvirtuada.

Respecto de la primera dilación del 8 de julio de 2005 al 5 de agosto de 2005, señala que la aportación del Libro Diario requerido por la Inspección tiene que ser el llevado con arreglo a los preceptos del Código de Comercio en su art. 45, que exige, entre otros requisitos, que los apuntes tienen que ser correlativos y por fechas, requisito este último que no cumplió inicialmente por el contribuyente, por lo que la Inspección le requirió para la aportación en soporte digital pero de forma correcta, y que además se requirió la aportación del Libro de actas de la sociedad, requerimiento que se cumplió el 20 de julio de 2005, siendo éstas las razones de la dilación imputada.

Y en relación al segundo periodo, 7 de marzo al 28 de abril de 2006, tal y como dice la sentencia, el último párrafo del art. 31 del Reglamento de la Inspección permite que exista paralización imputable y a la vez que la Administración haya practicado diligencias y actuaciones, tal como ha sido reconocido por la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de enero de 2014, cas. 4469/2011.

Tercero.

En relación con el primer periodo controvertido, esto es, del día 8 de julio de 2005 al 5 de agosto de 2005, la recurrente se olvida por completo del último párrafo del Fundamento Quinto de la sentencia recurrida, que señala que " A ello hay que añadir que la dilación imputada también se relaciona con la falta de aportación en plazo del libro de actas que, reclamado por la Inspección en la fecha de comunicación del inicio de las actuaciones, fue aportado por la entidad el 20 de julio de 2005, dato que ésta reconoce, por lo que, respecto de este extremo, la dilación hasta esa fecha está acreditada".

Pues bien, teniendo en cuenta esta realidad, aun cuando se acogiera el alegato de la entidad recurrente no conseguiría acreditar que 21 días no son imputables como dilaciones, porque hasta el 20 de julio de 2005 la dilación imputable estaría acreditada, y desde esa fecha hasta la finalización de este primer periodo dilatorio no transcurrieron 21 días.

Por consiguiente, la suerte del motivo de casación dependerá de lo que se decida respecto del segundo periodo dilatorio, del 7 de marzo de 2006 a 28 de abril de 2006, que pasamos a examinar.

Ante todo, no se puede desconocer la afirmación del Fundamento Quinto de la sentencia recurrida de que "consta al folio 396 (Anexo a la Diligencia nº 5) un escrito de la entidad recurrente en el que se reconoce que la Finca nº7, a la que se refiere la escritura no aportada en plazo, estaba dentro de los inmuebles objeto de la escisión. Por tanto, a priori y con independencia de que finalmente se derivara o no de ella algún efecto para la regularización, la aportación de la escritura podía considerarse útil a los efectos del procedimiento inspector y, en consecuencia, la Administración estaba plenamente legitimada para recabarla y su falta de aportación en plazo debe imputarse como dilación de la actora, por cumplirse aquí los requisitos que necesariamente debe reunir la actividad de la Administración Tributaria para interrumpir la prescripción.

Esta conclusión fáctica ni ha sido combatida adecuadamente en casación ni puede ser obviada a la hora de resolver el segundo motivo del recurso: la aportación de la escritura pública requerida era pertinente en el procedimiento de inspección.

Al ser esto así, lo que se debe decidir es si cabe imputar dilaciones por el retraso en la aportación de esa escritura pública.

Pues bien, en la sentencia de 22 de julio de 2013 (Rc. 346/2012 , FD Segundo) declaramos que: "Aun siendo cierto que, con arreglo a nuestra jurisprudencia, no toda interrupción del procedimiento inspector imputable al obligado tributario debe excluirse del cómputo de la duración de las actuaciones inspectoras, sino sólo aquellas que impiden continuar el curso de las mismas (por todas, véase la sentencia de 24 de enero de 2011 (casación 585/07 , FJ 3º); las tres que cita el recurrente, sentencias de 24 , 26 y 28 de enero de 2011 (casaciones 5990/07 , 964/09 y 5006/05) se refieren a las interrupciones justificadas atribuibles a la Administración por petición de datos e informes, no a las dilaciones injustificadas imputables al contribuyente por hurtar elementos de juicio relevantes e impedir a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea, no lo es menos que producida la dilación y constatado el dato objetivo del transcurso del tiempo, corresponde al causante de la dilación acreditar que pese a la demora que ha provocado no ha impedido a la Administración proseguir con regularidad la labor inspectora. Resulta rechazable el automatismo con el que opera el recurrente, afirmando sin más de forma tautológica, que las dilaciones que se le imputaron no impidieron ni dificultaron la actuación inspectora".

Asimismo, en la sentencia de 29 de enero de 2014 (RC 4649/2011 , FD Segundo.3), dijimos: " En cualquier caso, la imputabilidad de la paralización no tiene que ser total ni que impida a la Administración Tributaria continuar con la tramitación de la Inspección, pues no se olvide que el último párrafo del artículo 31 señala que "la interrupción del computo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse" por lo tanto, es posible que exista paralización imputable y, a la vez, que la administración haya practicado diligencias y actuaciones".

Finalmente, en la sentencia de 25 de abril de 2014 (RCU 182/2013 , FD Tercero) se recuerda: " Tampoco hemos aceptado, en relación con el procedimiento inspector, la necesidad de una advertencia individualizada de los efectos del posible incumplimiento del plazo cuando la Administración requiere al obligado tributario para la aportación de datos, entre otras, en las sentencias de 8 de octubre de 2012, rec. 5114/2011 y 19 de octubre de 2012, rec. 4421/2009 ".

En aplicación de la doctrina que se infiere de tales pronunciamientos y de la convicción fáctica alcanzada por la Sala de instancia en la sentencia impugnada, hay que reconocer que la Inspección no estaba obligada a advertir individualizadamente los efectos del posible incumplimiento del plazo cuando requirió al obligado tributario la aportación de la escritura pública; que la aportación de la escritura pública solicitada era pertinente en el procedimiento de inspección, aunque después no sirviera para regularizar la situación tributaria de la entidad inspeccionada; que la afirmación tautológica de que las dilaciones que se le imputaron no impidieron ni dificultaron la actuación inspectora no basta, y que no es imposible imputar dilaciones aún cuando se siguieran practicando diligencias y actuaciones.

En definitiva, si todo ello se entiende de este modo, se seguiría la misma doctrina que se desprende de la sentencia de 19 de julio de 2016 (RC 2553/2015 , FD Sexto), en la que se declaró que de la consolidada doctrina jurisprudencial sobre dilación imputable no deriva que basta confirmar que la Inspección siguió practicando diligencias y actuaciones para negar la posibilidad de imputar dilaciones al inspeccionado por la tardía aportación

de documentación requerida, porque resulta posible y razonable entender que esa aportación tardía de la documentación, siempre que su requerimiento fuera pertinente, aun cuando no impidiera seguir practicando diligencias y actuaciones, sí demoró la finalización del procedimiento de inspección, y de lo que se trata es de decidir si se respetó el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras legalmente previsto.

En todo caso, y por lo que respecta al supuesto litigioso ha de recordarse que en la diligencia de 15 de marzo de 2006, ante la manifestación del representante de no disponer todavía la escritura requerida y que la aportaría cuando estuviese en su poder, la Inspección reiteró la petición, advirtiéndole que el retraso podría considerarse dilación, fijándose nueva fecha de comparecencia para el 24 de marzo siguiente en la que se vuelve a repetir el requerimiento, que se reitera de nuevo en las diligencias de 31 de marzo y 7 de abril de 2006, habiendo sido aplazada la siguiente comparecencia, fijada para el 11 de abril, a petición del representante, hasta el 26 de abril, sin que se personara hasta el 28 de abril.

En todo este periodo del 15 de marzo al 28 de abril no se requirió la aportación de otros extremos. Por lo expuesto, procede desestimar el segundo motivo.

Cuarto.

Queda por analizar el último motivo de casación, en el que se denuncia que la sentencia de instancia en cuanto confirma la actuación de la Inspección, pese a no seguir el procedimiento del art. 15 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 14 de abril de 1997 establecido con carácter obligatorio para determinar el valor normal de mercado, de las operaciones entre entidades vinculadas, por aplicación del art. 16 de la ley 43/1995, vulnera lo dispuesto en dichos preceptos y la jurisprudencia de la Sala, sentencias de 9 de octubre de 2012, cas. 5003/2011, 13 de febrero de 2014, cas. 4884/2011, 15 de septiembre de 2014, cas. 3948/2012, aludiendo también a una sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de diciembre de 2009, en la que se analiza la valoración de las participaciones en una operación de canje entre dos sociedades y la corrección del procedimiento empleado por la Inspección para llevar a cabo la valoración, y a varias sentencias del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 25 de noviembre, 9 y 17 de diciembre de 2014 (recursos 419/2011, 418/2011 y 417/2011 respectivamente).

Sostiene la recurrente que en la operación de escisión concurre el concepto de entidades vinculadas, por lo que la valoración de los bienes inmuebles afectados debía haberse hecho siguiendo el procedimiento fijado para este tipo de operaciones.

Opone el Abogado del Estado que la cuestión ya fue planteada en la instancia y la sentencia recurrida da respuesta a la misma en el último de sus fundamentos de derecho, que no ha sido desvirtuado por el motivo articulado en el recurso de casación, agregando que, en todo caso, la valoración de los bienes inmuebles para determinar el valor de mercado de los mismos se llevó a cabo solicitándose la valoración de un perito de la Administración, y el contribuyente podía haberla impugnado solicitando una tasación pericial contradictoria, cosa que no hizo.

Además esa valoración de los bienes inmuebles hecha por ese medio de comprobación, el perito de la Administración, fue aceptada por la sentencia recurrida, como ajustada y correcta en el libre ejercicio de la libre apreciación de la prueba, por lo que la misma no puede ser objeto de revisión en sede casacional.

Este motivo tampoco puede ser aceptado.

Es cierto que el artículo 15 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1997 establecía el procedimiento que debía seguir la Administración cuando decidía hacer uso de la facultad que le concedía el artículo 16 de la ley de 1995 para realizar por su valor normal de mercado las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas.

Sin embargo, en el presente caso la Inspección no hizo uso de la facultad prevista en el art. 16 de la ley 43/1995 del Impuesto, pues la comprobación se limitó a verificar si la operación de escisión realizada cumplía los requisitos necesarios para poder aplicar el régimen especial previsto, llegando a la conclusión de que no era de aplicación el régimen de neutralidad regulado en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, lo que llevaba a la tributación según lo dispuesto en el régimen general del Impuesto, y, por tanto, a la aplicación del art. 15 de la Ley, lo que hacía innecesario, como mantiene la Sala de instancia, para determinar el valor de mercado en la operación de escisión, acudir al procedimiento del artículo 15 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en cuanto estaba previsto exclusivamente para operaciones vinculadas.

Por otra parte, las sentencias de esta Sala que se invocan no se plantean directamente la cuestión controvertida.

Así, la sentencia de 9 de octubre de 2012 resolvió si los artículos 15 y 16 de la LIS y el art. 15 del Reglamento resultaban aplicables sólo cuando las sociedades vinculadas tributaban en territorio español, en relación a una prestación de garantías gratuitamente a favor de sociedades residentes en el extranjero. La Sala desestimó el motivo aducido por el Abogado del Estado al resultar indudable que el art. 16 de la Ley daba reglas específicas para la valoración en el caso de operaciones vinculadas, que debían prevalecer sobre las reglas generales establecidas en el art. 15. Como se puede observar no se trataba de una operación de reestructuración.

Esta doctrina se mantiene en la posterior sentencia de 13 de febrero de 2014 , cas. 4884/2011 , en relación a unas compras por una entidad de las acciones representativas del total del capital de tres sociedades de inversión mobiliaria.

Finalmente, la sentencia de 15 de septiembre de 2014, cas.3948/2012 contempla asimismo una simple operación de ventas de acciones intragrupo.

En cambio, sí lo hace la sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de noviembre de 2009 , que llegó a la conclusión contraria, al interpretar la interacción entre los artículos 15 y 16 de la Ley del Impuesto , de suerte que el primero de ellos debía ceder ante el segundo, lo que significaba la aplicación del art. 15 sólo a las operaciones realizadas por personas o entidades que no tuvieran el carácter de vinculadas, pero cuya doctrina no podemos compartir, pues en base al principio de especialidad debe prevalecer el art. 15 sobre el mandato previsto con carácter general en el art. 16, por lo que hay que tener en cuenta que las operaciones reguladas en el antiguo art. 15 eran operaciones especiales con unas reglas de valoración específicas que podían ser realizadas por personas o entidades tanto vinculadas como no vinculadas.

Quinto.

Desestimado el recurso de casación, procede imponer las costas a la parte recurrente, de conformidad a lo establecido en el art. 139.2 de la Ley Jurisdiccional , si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le otorga el apartado 3 de este precepto, limita su importe a la cantidad máxima de 8000 euros.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido 1.- Desestimar el recurso de casación interpuesto por Silcer, SA, contra la sentencia de 7 de mayo de 2015 dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional . 2.- Imponer las costas a la parte recurrente con el límite establecido en el último Fundamento de Derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.
Así se acuerda y firma.

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

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.