

9. DURÁN-SINDREU - ONTIER

**I. ANÁLISIS DE LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL
ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL DE
11 DE SEPTIEMBRE DE 2014 CON NÚMERO DE
REFERENCIA 00/03356/2014: CÓMPUTO DE LAS
DILACIONES EN EL PROCEDIMIENTO
INSPECTOR CON ESPECIAL ATENCIÓN AL
ESCRITO DE ALEGACIONES Y RATIFICACIÓN
DEL ASIENTO REGISTRAL COMO FECHA DE
VALIDEZ FRENTE A TERCEROS**

Ángel María CENICEROS
Abogado

Antonio DURÁN-SINDREU BUXADÉ
Socio Director

DURÁN-SINDREU, ABOGADOS Y
CONSULTORES DE EMPRESA

II. DILACIONES EN PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN Y/O INSPECCIÓN

Enrique LÓPEZ DE CEBALLOS REYNA
Socio

Fernando LÓPEZ MUÑOZ
Abogado Sénior

ONTIER

RESUMEN

En la Resolución del TEAC que será objeto de análisis se tratan distintas cuestiones de gran relevancia en nuestro ordenamiento jurídico. En primer lugar, se analiza el cómputo del derecho de la Administración Tributaria para iniciar el procedimiento de inspección, valorándose en particular la fecha de finalización del periodo impositivo como referencia a los efectos de determinar el periodo de prescripción, y en este sentido se concluye que dicho periodo se debe establecer no desde la fecha de la finalización del periodo impositivo, sino desde el momento de la presentación efectiva del impuesto correspondiente.

En segundo lugar analiza el siempre delicado asunto del cómputo de las dilaciones en los procedimientos de inspección, y en particular, se analiza la consideración del trámite de alegaciones que el contribuyente puede plantear antes de que las actas adquieran firmeza, como un derecho del interesado que está incorporado dentro de la configuración del procedimiento inspector, y que por lo tanto, en ningún caso puede considerarse como una dilación atribuible al contribuyente, aun en aquellos casos en los que el ejercicio de dicho derecho se haya realizado fuera de plazo.

El TEAC analiza también la fecha en la que una operación de reestructuración, en este caso una escisión, debe surtir efectos frente a terceros; siendo esta una cuestión que plantea serios problemas de interpretación, ya que algunas Sentencias del TS, difieren del criterio defendido por la DGRN, y por lo tanto se aclara la posición administrativa al respecto, que confirma la fecha de la presentación del documento ante el Registro Mercantil, es decir, la fecha del asiento registral como la determinante a los efectos de determinar la fecha de la operación realizada.

ABSTRACT

In the Resolution of the TEAC which will be analyzed, various issues of great importance appear which are discussed in our legal system. First, the computation of the right of the Tax Administration to start the inspection process, assessing in particular the date of completion of the tax period as a reference for the purpose of determining the period of limitation, and in this sense it is concluded that that period should be set not from the date of completion of the tax period, but from the time of the actual filing of taxes.

Secondly it analyzes the always delicate matter of calculating delays in inspection procedures, in particular, the consideration of the processing of claims that the taxpayer may raise before the proceedings acquire firmness, as a right of the person concerned who is incorporated within the configuration audit procedure, and therefore under no circumstances be regarded as a delay attributable to the taxpayer, even in cases where the exercise of this right has been made out of time.

The TEAC also analyzes the date on which a restructuring operation, in this case a split, must be enforceable against third parties; being this an issue that poses serious problems of interpretation, since some judgments of the Supreme Court differ from the approach advocated by the DGRN, and therefore the administrative position on the matter is clarified, confirming the date of filing of the document with the Commercial Register, which means the date of registration entry is the determinative for the purpose of determining the date in which the operation was performed.

I.

1. HECHOS

En la presente resolución se resuelve el recurso de alzada interpuesto por la sociedad contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias, que se dictó en la reclamación económico-administrativa que la interesada interpuso contra el acuerdo de liquidación generado en una inspección incoada por el concepto IS, por dos actas:

- 71712402 de la que resultó un importe a ingresar de 3.255.943,82 €
- 71716742 de la que resultó un importe a ingresar de 1.475.972,29 €

En síntesis, dichas actas se generaron a la entidad en su calidad de sucesora de otra empresa por el IS, en un procedimiento de escisión total de la mercantil que realizaba la actividad económica, a favor de dos sociedades; teniendo en cuenta las siguientes fechas como relevantes en el proceso de inspección incoado:

- Elevación a público del acuerdo de escisión total: 30 de junio de 2004.
- Fecha de inscripción en el Registro Mercantil de dicho documento: 20 de agosto de 2004.
- Comunicación a la Administración Tributaria de la opción por la aplicación del régimen especial regulado en la LIS, de operaciones de reestructuración: 17 de noviembre de 2004.
- Presentación del IS del ejercicio 2004 en fecha 17 de marzo de 2005.
- Inicio de las actuaciones de inspección en fecha 6 de marzo de 2009 en calidad de entidad sucesora de la sociedad extinguida como consecuencia de la escisión total, teniendo el acta de regularización fecha 8 de abril de 2010.

En cuanto a los motivos de fondo por los que la Inspección considera que no es de aplicación del régimen especial, son dos los esenciales: la no existencia de

las ramas de actividad en sede de la sociedad escindida, y la inexistencia de motivos económicos válidos que impiden la aplicación de lo dispuesto en dicho régimen especial de reestructuración y, en menor medida, como consecuencia de lo anterior, se produce un incumplimiento de los requisitos de aplicación de la Reserva para Inversiones Canarias en la entidad extinguida, cuestión que no será analizada en el presente artículo.

Contra las actas se presentaron alegaciones que fueron desestimadas por el Inspector regional adjunto salvo en lo que se refiere a parte de los intereses de demora calculados por la inspección. La posterior reclamación económico-administrativa también fue desestimada y, en el recurso de alzada interpuesto contra dicha resolución, las alegaciones presentadas por las partes fueron en síntesis las siguientes:

1. Prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IS.
2. Nulidad del acuerdo de liquidación por excesiva duración del procedimiento inspector.
3. Existencia de motivos suficientes para mantener la aplicación del régimen especial.
4. No existe una exclusión automática del beneficio fiscal de la RIC como consecuencia de la no aplicación del régimen especial en el IS.
5. Determinación del momento que se debe tomar con la referencia a los efectos de la eficacia de los acuerdos de la fusión frente a terceros.

2. RESOLUCIÓN JURÍDICA

En la resolución del TEAC que será analizada en el presente artículo, los Fundamentos de derecho más importantes en los que se centra la misma son los siguientes:

2.1. Determinación del cómputo del periodo de prescripción

Se alega por parte de la sociedad que la fecha de finalización del periodo impositivo no es la fecha de la inscripción de la escisión en el Registro Mercantil (el 20 de agosto de 2004), sino la fecha de presentación del asiento de presentación de la escritura en el Registro (el 21 de julio de 2004).

Dicha determinación es clave en el supuesto analizado, ya que siguiendo lo establecido en el art. 136.1 de la LIS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, el plazo para la finalización del periodo impositivo del 2004 finaliza

dentro de los 25 días siguientes a los seis meses posteriores a la fecha de cierre, y por lo tanto, concluye el 15 de febrero de 2005 y dado que las actuaciones inspectoras se iniciaron el 17 de febrero y el 6 de marzo para cada una de las entidades sucesoras, en ambos casos habría transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años.

Según los certificados expedidos por el registrador mercantil, la fecha de la presentación de la escritura fue el 21 de julio de 2004 y por lo tanto el Tribunal Económico Administrativo, haciendo referencia a otras resoluciones por él emitidas, confirma la tesis de que en operaciones de reestructuración societarias, la inscripción en el Registro Mercantil produce efectos desde la fecha del asiento de presentación de la escritura en el Registro Mercantil, en sintonía con lo establecido por el TS en su sentencia de 21 de mayo de 2012, aun en contra del criterio fijado por la Dirección General de Registros y Notariado en su resolución de fecha 20 de septiembre de 2011.

Por lo tanto, tras lo expuesto anteriormente, si tomamos como punto de referencia la fecha del asiento de presentación, el 21 de julio de 2004, siendo dicha fecha la de finalización del periodo impositivo, el plazo máximo para la presentación del IS acabó el 15 de febrero de 2005, esto es, los veinticinco días naturales posteriores a los seis meses desde dicha fecha y por lo tanto se desestima la pretensión de la sociedad.

2.2. Determinación de las dilaciones imputables al contribuyente en relación con las alegaciones presentadas fuera de plazo

El inicio de las actuaciones inspectoras tiene como fecha el 17 de febrero de 2009 y la notificación del acuerdo de liquidación el 21 de mayo de 2010.

El art. 150.1 de la LGT establece que:

«Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del art. 104 de esta ley.»

Según el criterio mantenido por la inspección, en el procedimiento se han generado unas dilaciones de 94 días, de los cuales 44 se han producido como consecuencia de la solicitud de informes de valoración a la Administración Tri-

butaria Canaria y 50 días son consecuencia de la solicitud de un aplazamiento en la firma de las actas.

En relación con la primera dilación de 44 días, se considera por las partes y por el TEAC como una dilación justificada, centrándose la controversia en el análisis de la segunda dilación, por lo que es necesario detallar las fechas relevantes:

— El 4 de febrero de 2010 se inicia el trámite de alegaciones, concediéndose un plazo de 10 días al interesado y fijándose como fecha de la firma de las actas el 18 de febrero de 2010.

— El 17 de febrero de 2010 las partes envían un fax al órgano inspector en el que solicitan un aplazamiento de la firma ya que dada la complejidad y extensión de la mismas no había sido posible realizar su análisis.

— El 2 de marzo de 2010, mediante comunicación emitida por la Inspección se requiere a la sociedad para que la firma de las actas se formalice el 12 de marzo de 2010.

— El 11 de marzo se remite fax al órgano inspector en el que se vuelve a solicitar un aplazamiento en la firma de las actas por la complejidad de las mismas.

— El 12 de marzo la inspección contesta mediante fax, admitiendo la solicitud de aplazamiento y fijándose como fecha improrrogable para la firma de las actas el 19 de marzo de 2010.

— El 19 de marzo de 2010 se presentan alegaciones incluyéndose informes de tasación de los inmuebles y determinándose que la fecha de las actas será el 25 de marzo.

— El 26 de marzo de 2010 la sociedad remitió vía fax solicitando el aplazamiento para la firma definitiva para el 8 de abril de 2010

— Firma de las actas de disconformidad el 8 de abril de 2010.

El elemento más «importante» que se aporta en la argumentación de la consideración de dilaciones imputables al contribuyente se centra en el análisis de las alegaciones presentadas por la sociedad fuera de plazo; de la totalidad de los argumentos que se esgrimen por la sociedad, la mayor parte del cómputo de las dilaciones son rechazadas por el TEAC teniendo en cuenta que se corresponden con solicitudes de aplazamiento que se realizan para la firma de las actas; pero el Tribunal no considera que se deban imputar como dilación el plazo que media entre la presentación de las alegaciones por parte del contribuyente, aun habiénd-

dose producido éste fuera de plazo, ya que, según la diligencia en la que se abre el plazo para la presentación de las alegaciones, el mismo se inicia el 5 de febrero concediéndose los 10 días siguientes para su presentación, sin embargo, se considera que el plazo comprendido entre el día 20 de marzo hasta el 26 no pueden ser atribuidos al contribuyente, ya que la Administración tiene obligación de entrar a valorar y contestar dichas alegaciones y por lo tanto dicha tramitación debe entenderse como normal dentro del procedimiento.

Es decir, expresamente se está reconociendo que no se podrá imputar al contribuyente el plazo que media entre la presentación de las alegaciones y la resolución de las mismas, ya que se trata del ejercicio de un derecho y por lo tanto, no una dilación en el procedimiento, ya que en la regulación del mismo, se encuentra expresamente regulada dicha circunstancia.

2.3. Determinación de la fecha de efectos de las operaciones de reestructuración

Expresamente el TEAC valida el criterio mantenido por el TS en cuanto a la fecha de efectos frente a terceros de una escritura de fusión, en nuestro caso una escisión, que debe ser la fecha de presentación de la escritura en el Registro Mercantil, negando el criterio posterior sostenido por la DGRN esto es, la fecha de inscripción.

La cuestión aquí analizada es muy controvertida ya que las posturas defendidas por el Alto Tribunal y por la Dirección General de los Registros y del Notariado, en adelante DGRN, son antagónicas puesto que defienden momentos distintos como los constitutivos de obligaciones frente a terceros.

No hay que perder de vista que el art. 55.1 del Reglamento del Registro Mercantil establece expresamente que «se considera como fecha de la inscripción la fecha del asiento de presentación» con la intención de garantizar la prioridad de los asientos por el orden de entrada en el Registro Mercantil y por otro lado, no hacer depender del tiempo que el registrador pueda tardar en calificar una escritura, a los efectos de que los acuerdos adoptados y elevados a público surtan sus efectos y en tal sentido hay que diferenciar dos cuestiones respecto de la inscripción de una escritura:

— La eficacia frente a terceros de buena fe, que se debe basar en la fecha de la inscripción.

— Que los aspectos de la inscripción se pueda retrotraer a la fecha de presentación del asiento.

Las Resoluciones de la DGRN de fechas 20 de septiembre y 13 de octubre de 2011 hacen referencia a la fecha de la inscripción y no al asiento de presentación como el momento en el que la fusión despliega todos sus efectos inherentes y ello en base a que los negocios jurídicos realizados por varias empresas en un proceso de reestructuración no son válidos y eficaces frente a terceros de buena fe hasta que se inscriba efectivamente la escritura en el Registro Mercantil.

Sin embargo la Sentencia del TS de fecha 21 de mayo de 2012 establece lo contrario, el asunto analizado en dicha sentencia es similar al de la resolución aquí analizada ya que se trata de determinar la fecha de efectos de la inscripción de una fusión en aras a determinar la fecha de cierre del último periodo impositivo de la sociedad absorbida, analizándose las fechas de otorgamiento de la escritura pública de fusión, la fecha del asiento de presentación así como el de inscripción definitivo de la operación, confirmando el TS que la fecha que debe prevalecer es la de la fecha del asiento de presentación en la medida en la que obedece al principio de seguridad jurídica.

3. COMENTARIOS

Del análisis de la normativa reguladora de la institución de la prescripción en la LGT, el art. 66 establece los plazos básicos; en su apartado a) establece un periodo de cuatro años de los derechos que tiene la Administración Tributaria, y en primer lugar:

«a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.»

En el art. 67 que regula el cómputo del plazo de la prescripción, en referencia al citado derecho de la Administración establece expresamente en su apartado primero que:

«El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.»

Y por último el art. 68 donde se contiene la regulación de la interrupción de los plazos de prescripción, establece expresamente que:

«1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del art. 66 de esta Ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.»

Por lo tanto, teniendo en cuenta que las sociedades sucesoras presentaron las declaraciones del IS del ejercicio 2004 el 17 de marzo de 2005, el plazo de prescripción de los cuatro años se debe entender iniciado desde dicha fecha y por lo tanto finaliza el 17 de marzo de 2009, y teniendo en cuenta que, como se ha comentado anteriormente, las fechas de iniciación de sendas actuaciones inspectoras fueron previas a dicha fecha, no se puede hacer valer la pretensión de las partes ya que el inicio de las actuaciones inspectoras se realizó en plazo y forma.

En relación con el segundo de los elementos analizados, el de la consideración del plazo de alegaciones como un elemento que forma parte del procedimiento inspector, no hay que perder de vista que existen posicionamientos jurisprudenciales que ratifican dicha interpretación, en particular la Sentencia de la Audiencia Nacional, sala de lo contencioso administrativo, sección 6.^a de 14 de enero de 2010 con número de recurso 296/2006, que estimó parcialmente el recurso contencioso interpuesto por la parte admitiendo que la duración de las actuaciones inspectoras había excedido del límite máximo legal.

En el Fundamento de Derecho Cuarto de dicha sentencia se analiza la prescripción de la acción administrativa para practicar la liquidación controvertida entrándose a valorar si las actuaciones inspectoras habían excedido o no la duración máxima establecida por la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías del Contribuyente, vigente en el momento de los hechos. Centrándonos exclusivamente en

el análisis de los elementos que nos sirven en la resolución del TEAC, cuando la Audiencia Nacional analiza las posibles dilaciones generadas en la concesión de la prórroga para la presentación de alegaciones, se reafirma en su posicionamiento manifestado reiteradamente, que la ampliación del plazo para formular alegaciones a un acta no se puede considerar nunca una dilación imputable al sujeto pasivo ya que se trata del ejercicio de un derecho del contribuyente que expresamente se reconoce por la normativa vigente, y por lo tanto dicho derecho no puede convertirse en una carga para el mismo.

Otro de los argumentos que se esgrimen es la complejidad de las actuaciones inspectoras, en cuyo caso, la argumentación que se mantiene también es favorable al contribuyente, ya que si la normativa prevé la situación de que como consecuencia de la especial complejidad, la duración de las actuaciones inspectoras se pueda aumentar, dicha complejidad también debe tener una «consecuencia» para al interesado y por lo tanto, es razonable, dentro del principio de actuación de buena fe que debe presidir la relación entre Administración y contribuyente, que se solicite una prórroga para la presentación de alegaciones, estando dicha solicitud aceptada por la propia Inspección.

Literalmente, la Audiencia Nacional se expresa en ese sentido: «Resulta pues antijurídico y contrario a la razón y la lógica que el ejercicio de un derecho por el administrado determine una dilación que le es imputable» y todo ello en aras a reforzar la idea de que el escrito de alegaciones a la propuesta de regularización tributaria de la inspección es un acto que pertenece a las propias actuaciones inspectoras que no interrumpe por sí el plazo de prescripción.

El TS, en la misma línea que la Audiencia Nacional ha reforzado dicha interpretación en varias sentencias, entre otras las siguientes: Sentencia de 10 de noviembre de 2011 (número de recurso de casación 2780/2008), Sentencia de 2 de enero de 2011 (números de recursos de casación 4697/2007 y 485/2007), y Sentencia de 09 de julio de 2012, números de recurso de casación 1844/2010.

Para el TS el concepto de dilación se refiere tanto a los retrasos que el contribuyente ha solicitado expresamente y que la Inspección ha admitido, ya que tiene la obligación de contestar a dicha pretensión, como las «pérdidas materiales de tiempo» que se generan como consecuencia de la entrega tardía de información, documentación y todos aquellos elementos que son necesarios para el desarrollo de las actuaciones inspectoras; aun más, el concepto de dilación es una «idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado» a la que se debe añadir el componente «teleológico», desde el punto

de vista del cual, no todo retraso en la entrega de información debe considerarse automáticamente una dilación, sino que para que se pueda dar tal concepto, debe existir expresamente un perjuicio para la Inspección; perjuicio en el sentido de que se está privando al órgano inspector de elementos que necesitará para el desarrollo de su labor inspectora y que por lo tanto se está alterando el devenir normal de la inspección.

Citando la jurisprudencia del Supremo: «...no toda superación del plazo previsto para que el obligado tributario facilite la información requerida, da lugar por sí sola y al margen de la evaluación de las circunstancias concurrentes a una dilación imputable a aquél que permita ampliar la comprobación en el equivalente en días a la expresada tardanza...», y por lo tanto, en el caso que nos ocupa, el plazo para la resolución de las alegaciones presentadas no puede considerarse como una dilación ya que, dichas alegaciones se deben entender realizadas en el desarrollo normal de la inspección a los efectos de que el interesado tenga la posibilidad de hacer valer sus pretensiones.

Y este concepto y posicionamiento se mantiene uniforme en las distintas sentencias del TS, con independencia de la normativa vigente en el momento de la resolución del caso concreto, ya sea la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, Ley 1/1998, ya sea la propia ley de 30/1992, Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común.

No hay que perder de vista que en el Anteproyecto de Ley de reforma parcial de la LGT, publicado 23 de junio de 2014, el tema de las dilaciones sufre un cambio radical en el sentido de que se pretende superar dicho concepto a los efectos de evitar la problemática que se suscita en el devenir de los procedimientos inspectores y que generan en sede de los Tribunales que se acabe dando la razón a la pretensión del contribuyente por cuestiones formales.

La nueva redacción del art. 150 de la LGT incorpora un nuevo concepto, en sustitución del de las dilaciones, que es el de la suspensión. Con independencia de que los plazos de duración de las actuaciones inspectoras se ven incrementados, de 12 a 18 meses, con carácter general, y a 27 meses cuando, en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación resulte que, bien el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar cuentas, bien el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

Como contrapartida, está previsto que algunas de las vicisitudes que se puedan producir a lo largo de la tramitación no alarguen el plazo del que dispone la Administración para concluir el procedimiento, como los aplazamientos solicitados por el obligado tributario para cumplir trámites, o el periodo de espera de datos solicitados a otras Administraciones.

Por otra parte, se excluye expresamente del cómputo del plazo de duración del procedimiento inspector las figuras «interrupciones justificadas» y «dilaciones no imputables a la Administración» y se sustituyen por una serie de supuestos de suspensión del plazo de duración de las actuaciones, bien por causas objetivas legalmente previstas como la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, la notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en aplicación de la norma a la Comisión Consultiva; o bien a solicitud del obligado tributario por los días de cortesía en los que el obligado tributario solicita que no se lleven a cabo actuación con el mismo o cuando el obligado tributario aporte de forma tardía documentación que le ha sido previamente requerida o aporte documentación una vez apreciada la necesidad de aplicar el método de estimación indirecta.

En ambos casos, los supuestos de suspensión conllevarán una extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector manteniéndose sin modificación las consecuencias de la superación del plazo inspector actualmente previstas; entre ellas, como hemos señalado, la no interrupción de la prescripción.

Si bien en la resolución analizada el TEAC no se acaba pronunciando sobre la posible aplicación del régimen especial de operaciones de reestructuración, contemplado en el título VIII, Capítulo VIII del Texto Refundido de la LIS, ya que finalmente, como consecuencia de que el plazo de liquidación de la Administración había prescrito, consideramos conveniente hacer una breve referencia a la postura defendida por la parte ya que es un tema que está generando diferentes opiniones y pronunciamientos por parte de la DGT y, en particular, nos centraremos en algunas recientes consultas.

En la Consulta Vinculante CV2723/2014 de 10 de octubre se matiza la aplicación del régimen especial en aquellos supuestos de escisión total de una compañía con la finalidad de conseguir una gestión y toma de decisiones más efectiva y dinámica dadas las posturas divergentes de los socios, que tienen distintos criterios empresariales, en el sentido de que, si bien este motivo es plenamente válido a los efectos de poder aplicar el régimen especial, esto es, se admite sin duda alguna la consideración de un motivo económico válido, dado que los mis-

mos socios de la entidad escindida acaban siendo socios de las entidades beneficiarias en la misma proporción, se deniega la aplicación del régimen especial al ser incongruente la operación realizada con la finalidad propuesta; parece sorprendente el supuesto de hecho analizado ya que el motivo económico propuesto no se acaba de plasmar en la ejecución de la operación, pero en sentido positivo una operación de escisión total de una compañía es susceptible de generar la aplicación del régimen especial.

En las Consultas 1076/2014 de 14 de abril de 2014 y CV1201/2014 de 29 abril 2014, se analiza la situación de escisión total no proporcional, en cuyo caso el requisito que se exige es la existencia de las ramas de actividad en sede de la propia sociedad escindida, esto es, en origen, admitiéndose el concepto general de rama de actividad como la organización de medios materiales y personales diferenciados para cada una de las actividades, por lo tanto en este tipo de operaciones de escisión total no proporcional, queda constatada la necesidad de que existan las ramas de actividad en sede de la propia entidad escindida.

Y en consonancia con este criterio, la Consulta núm. V1998/2014 de 25 julio 2014, admite la aplicación del régimen especial ya que se trata de una operación de escisión total proporcional, en cuyo caso no se exige que existan las ramas de actividad en sede de la sociedad escindida y los motivos económicos que se argumentan en la operación son considerados como válidos: en la línea de los apuntados anteriormente, y confirmando la pretensión de la parte que solicitaba la aplicación del régimen especial de reestructuraciones en una operación de escisión total proporcional, aun no existiendo plenamente identificadas las ramas de actividad.

4. CONCLUSIONES

4.1. Durán-Sindreu

La esencia del concepto de dilación es el de un retraso en que se incurre al cumplimentar las obligaciones que recaen en el obligado tributario, ya sea de información, requerimiento o comparecencias, así como las que propiamente se deriven de aplazamientos que se hayan solicitado por el contribuyente y por lo tanto en dicho concepto no se deben admitir los plazos inherentes al desarrollo de las actuaciones inspectoras.

En consonancia con la jurisprudencia del TS sobre el cómputo del trámite de alegaciones como dilación, dicho trámite se trata expresamente de una fase pro-

cedimental que no puede constituir una dilación imputable al contribuyente, ya que la configuración del mismo es una parte integrante del proceso global. Y desde esa vertiente procesal, el escrito de alegaciones no interrumpe ni puede interrumpir la institución de la prescripción, es más, la ampliación del plazo para la presentación de las alegaciones no puede considerarse como una dilación imputable al interesado.

Manteniendo el criterio de proporcionalidad, en el caso de unas actuaciones inspectoras que hayan sido especialmente complejas y que hayan originado una ampliación de los plazos para la Inspección, también es coherente admitir que para el contribuyente se pueda ampliar el plazo para la presentación de alegaciones ya que la relación entre Administración y contribuyente debe regirse por los principios de buena fe y por lo tanto se deberá aplicar el mismo criterio a ambos.

En el Anteproyecto de Modificación de la LGT, el concepto de las dilaciones se sustituye y perfecciona por el de la suspensión en las actuaciones inspectoras a los efectos de evitar las polémicas suscitadas en las controversias dilucidadas ante los tribunales de justicia que han invalidado los cómputos de las dilaciones que ha realizado la Administración Tributaria, por lo que se demuestra la existencia de una especial sensibilidad sobre esta cuestión.

En aquellos supuestos en los que se procede a la realización de una operación de escisión total de una empresa proporcional, se podrá aplicar el régimen especial de operaciones de reestructuración reguladas en el Capítulo VIII del Título VIII de la LIS, sin que existan ramas de actividad en la sede de la entidad escindida, ahora bien, en caso de que la escisión total no sea proporcional se exige la concurrencia de la rama de la actividad en sede de la sociedad escindida.

II.

4.2. ONTIER

DILACIONES NO IMPUTABLES A LA ADMINISTRACIÓN

A este respecto se debe estar, en primer lugar, a lo dispuesto por el art. 150.1 de la LGT en relación con lo establecido por el art. 104.2 del mismo cuerpo normativo.

Ambos preceptos constituyen el soporte legal que permite a la Administración tributaria efectuar el cómputo del plazo de duración del procedimiento inspector,

descontando para ello las «dilaciones que no sean imputables a la propia Administración», ya sean imputables al contribuyente o a otros obligados tributarios, concepto que encuentra su desarrollo en el art. 104 del 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 (aprobado mediante Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio).

Si bien, a tenor de los citados preceptos normativos, el cómputo de los plazos del procedimiento inspector debería ser pacífico en su interpretación y aplicación, su redacción podría dar lugar a una interpretación abusiva de los mismos en relación a su concepto y a su cómputo por parte de la Administración, de forma que ésta pudiera calificar como dilación cualquier incidencia procedimental (con independencia de las circunstancias del caso concreto, del volumen o plazo para aportar determinada documentación, de la propia actitud de la Administración, o de las discrepancias que puedan surgir con el contribuyente al respecto), aspecto que resultaría contrario a Derecho por constituir una práctica abusiva y artificiosa, habida cuenta que quedaría al arbitrio de la Administración actuante la decisión respecto de los plazos máximos de duración de los procedimientos.

A este respecto, y como se intenta desarrollar en el presente artículo, mediante la revisión de la jurisprudencia que se cita puede observarse como en no pocas ocasiones deben ser los tribunales de justicia los que proceden a la revisión de la actuación de la Administración tributaria en cuanto a la interpretación que ésta realiza sobre las dilaciones, criterios que se ven modificados posteriormente en sede judicial.

Al objeto de poder calificar una determinada conducta de un contribuyente como dilatoria, al albur de lo dispuesto por la normativa aplicable, se debe actuar de una forma estricta y restrictiva, valorando la posible existencia de un entorpecimiento claro, incidencia y obstaculización a las actuaciones inspectoras, y que ello sea debido a una actitud maliciosa o negligente del obligado tributario.

Así, solamente podrán considerarse como tales, las conductas obstruccionistas y claramente dilatorias, maliciosas o negligentes del obligado tributario que constituyan una demora objetiva, lo cual debe tener su claro reflejo en el desarrollo del procedimiento inspector, siendo en ese caso la Administración la encargada de acreditar cómo el posible retraso o la pretendida dilación afecta a la duración y desarrollo normal del procedimiento, así como la relevancia, influencia y significación en las actuaciones de la inspección (entre otras, Sentencia del TS de 28 de enero de 2011 (recurso núm. 5006/2005; Ponente: Frías Ponce, Emilio) y

de 24 de enero de 2011 (recurso núm. 5990/2007; Ponente: Huelín Martínez de Velasco, Joaquín), existiendo casos como el enjuiciado por el TS en su Sentencia 19 de abril de 2012 (recurso núm. 541/2011; Ponente: Montero Fernández, José Antonio), en el que manifestando el contribuyente su imposibilidad para aportar la documentación requerida, a partir de dicho momento no podría ser computada dilación alguna.

Por tanto, en el término «dilación imputable» cabe apreciar dos términos con relevancia jurídica propia y sustantiva:

i) De una parte, la dilación supone un retraso, no pudiendo éste venir referido al específico trámite de requerimiento de información y su cumplimiento, sino al procedimiento en su conjunto, reflejada en el entorpecimiento del desarrollo normal de las actuaciones y en su posible devenir.

ii) De otra parte, el retraso debe venir provocado en una actitud del contribuyente, el cual mediante acciones u omisiones condiciona la marcha del expediente inspector, retrasando maliciosa y negligentemente su conclusión en el tiempo legalmente establecido.

A tal efecto, si la dilación conlleva una consecuencia obstruccionista que afecta al desarrollo normal del procedimiento, pero el procedimiento no se ha visto obstruido ni afectado en ningún momento, de forma que la Administración no ha permanecido inactiva sino que ha continuado practicando diligencias, debe concluirse que no ha existido dilación (sentencia de la AN de 20 de mayo de 2010 (recurso núm. 223/2008; Ponente: Atienza Rodríguez, Felisa).

Asimismo, y tal y como se desprende de la interpretación que realiza el TS en su ya mencionada sentencia de 24 de enero de 2011 (recurso núm. 5990/2007; Ponente: Huelín Martínez de Velasco, Joaquín), resulta necesario evaluar la significación e influencia de la dilación en la marcha global del procedimiento, las circunstancias que hubieran dificultado, en su caso, el cumplimiento de los plazos por el obligado tributario, así como también la actitud de la propia Administración en el procedimiento.

Los principios de buena fe, eficacia y economía, exigen evaluar en su conjunto tanto la actitud de la inspección como la del contribuyente en el procedimiento, de suerte que si la superación de los límites temporales es debida, de alguna manera, a una instrucción de actuaciones poco diligente por la administración, no sería adecuado ni ajustado a Derecho imputar dilación al interesado que ha

actuado de buena fe, con el único propósito de obtener una prórroga sobre el plazo legal.

A estos efectos, no basta con que se produzca un retraso, sino que es preciso evaluar, aunque sea de modo sucinto, tanto su significación e incidencia en la marcha del procedimiento como las circunstancias que han dificultado la aportación de la documentación, o que hacen imposible su aportación. La dilación supone retraso, pero no solamente referido al hecho de requerir información y cumplir el mismo, sino al procedimiento en su conjunto, pues si el efecto legal de la dilación ha de ser la prolongación del plazo máximo, debe establecerse si hay un exceso temporal, un entorpecimiento en el desarrollo de las actuaciones, debido a acciones u omisiones del contribuyente, retrasando maliciosa o negligentemente su conclusión en el período que la norma establece.

Con relación a reiteraciones sucesivas en la solicitud de determinada documentación, deben valorarse de manera exhaustiva tanto las manifestaciones del contribuyente, como los efectos o consecuencias de su aportación o ausencia en la conclusión del procedimiento inspector, de tal modo que no se debería computar una dilación si no se ha producido una paralización del procedimiento por la ausencia de información y puede el actuario continuar sus actuaciones inspectoras, debiendo huir del automatismo a la hora de imputar dilaciones al contribuyente (sentencia de 24 de enero de 2011 (recurso núm. 485/2007; Ponente: Huelín Martínez de Velasco, Joaquín).

Adicionalmente, para que se produzca dilación, ya sea debida o indebida, objetiva o imputable, es preciso que el deber de colaborar esté acotado en un plazo previamente fijado, pues si éste no existe, en modo alguno puede hablarse de la superación de un plazo inexistente. Los plazos legales han de interpretarse restrictivamente, de suerte que la duración del procedimiento es la que determina la ley y solamente puede ser excepcionalmente ampliado mediante causa justificada, formalmente razonada y respetando el principio de proporcionalidad.

En el mismo sentido, si habiendo sido aportada la documentación requerida, con o sin retraso, la misma no es utilizada por la Administración para determinar la cuota resultante de la liquidación, hablar de «dilación» resultaría un exceso inaceptable, debiendo en ese caso además la Administración manifestar las razones por las que podría haber concluido la inspección sin haber sido aportada la documentación que solicitó.

Una vez sentado todo lo anterior, y atendiendo a lo dispuesto por el citado art. 150 de la LGT, si bien el incumplimiento del plazo establecido (con carácter general, doce meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio) no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, ello si tendrá como consecuencia que no se considere interrumpida la prescripción desde la finalización de dicho plazo hasta la notificación de la liquidación definitiva.

Por tanto, no produciendo efecto interruptivo de la prescripción el procedimiento inspector desarrollado, el corolario lógico en aquellos supuestos en que hubiera transcurrido más de cuatro años desde la finalización del plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación hasta la resolución del procedimiento inspector, sería la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Sobre ello, resultan ilustrativas las Sentencias del TS de 31 de mayo de 2010 (recurso núm. 2259/2005; Ponente: Huelín Martínez de Velasco, Joaquín), las ya citadas de 24 de enero de 2011 (recurso núm. 5990/2007; Ponente: Huelín Martínez de Velasco, Joaquín) y de 28 de enero de 2011 (recurso núm. 5006/2005; Ponente: Frías Ponce, Emilio).