

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ054350

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 8 de mayo de 2014

Vocalía 10.^a

R.G. 616/2013

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Interrupciones y dilaciones. *Interrupciones justificadas: remisión del expediente al Ministerio Fiscal. Duración de las actuaciones.* En el procedimiento inspector iniciado antes de la entrada en vigor de la Ley 58/2003 (LGT), la duración se determina conforme a la legislación vigente al inicio del mismo, por lo que, interrumpido con la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, una vez acordado el sobreseimiento por sentencia penal, el procedimiento de origen prosigue su curso. La doctrina del Tribunal Supremo, que considera aplicable el art. 150.5 de la Ley 58/2003 (LGT), por razones temporales, cuando la ordenación de la retroacción se produce con posterioridad a la entrada en vigor de dicha Ley 58/2003 (LGT), no resulta de aplicación en este caso, por cuanto no concurre ordenación de retroacción alguna por parte de una sentencia contencioso administrativa o resolución económico administrativa, sino que se trata del mismo procedimiento de origen interrumpido justificadamente antes del 1 de julio de 2004. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 1/1998 (LDGC), art. 29.

Constitución Española, arts. 9 y 31.

RD 939/1986 (RGIT), arts. 31, 31.bis, 66 y 69.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 26 y 150 y disp. trans. primera y tercera.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 77 y 89.

RD 1930/1998 (Desarrolla Régimen Sancionador Tributario), art. 5.

RD 1684/1990 (RGR), art. 15.

En la Villa de Madrid, a la fecha arriba indicada, (08/05/2014) visto el recurso de alzada interpuesto ante este Tribunal Económico-Administrativo-Central por D. ..., actuando en representación de X, S.L. con NIF ... y con domicilio, a efectos de notificaciones en ..., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 23 de julio de 2012, recaída en las reclamaciones económico-administrativas nº 28/8755/2010 y acumuladas 28/08195/2010 y 28/19245/2010, promovidas, respectivamente, contra el acuerdo de liquidación dictado el 16 de diciembre de 2009 por la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia de Inspección de la Delegación Especial de Madrid, derivado del acta de disconformidad nº ..., incoada por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1999, contra la propuesta de sanción derivada del acta anterior y contra el acuerdo de imposición de sanción de 31 de marzo de 2010, derivada del mismo acta, siendo la cuantía de la reclamación de 381.095,77 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

Las actuaciones de comprobación e investigación por el Impuesto sobre Sociedades, período 1999 se iniciaron en fecha 2 de agosto de 2001.

La sociedad X, S.L. figura en el Registro Mercantil como disuelta, liquidada y extinguida a fecha 2 de marzo de 2004. Los socios a dicha fecha fueron los siguientes:

- D^a. A (NIF: ...)
- D^a. B (NIF: ...)
- D^a. C (NIF ...)
- D^a. D (NIF: ...)
- D^a. E (NIF: ...)

Cada socio tenía una participación en el capital social de 1/5 de su importe. Repartido el haber social en proporción a esta participación, la cuota de liquidación correspondiente a cada uno de los socios es de 143.780,96 euros.

Por acuerdo del Inspector-Jefe de 31 de julio de 2002, notificado al interesado el 31 de julio de 2002, el plazo máximo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación se amplió a 24 meses.

Con fecha 8 de noviembre de 2002 se notifica al interesado la remisión de actuaciones al Ministerio Fiscal.

Por Auto de 25 de marzo 2009 del juzgado de Instrucción Nº 1 de Madrid, se produce el sobreseimiento provisional, Diligencias previas nº 4588/2003. Dicho sobreseimiento fue notificado al Abogado del Estado en fecha 1 de abril de 2009.

Se dictó por parte del Inspector Jefe "Orden de modificación de carga en plan" el 3 de junio de 2009, por la que se ordena la reanudación de actuaciones, asignándolas al Equipo de Inspección 3.95 y siendo su alcance general y por el Impuesto sobre Sociedades 1999.

En fecha 24 de noviembre de 2009 fue incoada acta de disconformidad nº ... por el concepto y período reseñados.

Los motivos de la regularización propuesta fueron los siguientes:

- A la sociedad X, S.L. en el ejercicio 1999 le era aplicable el régimen de transparencia fiscal previsto en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, al ser una sociedad de mera tenencia de bienes.

- No es aplicable el tipo reducido del régimen de empresas de reducida dimensión.

- No se ha justificado la realidad del gasto correspondiente a la factura de 116.000.000 pesetas (697.174,04 euros) por importe total IVA incluido del 16% emitida por "Y, S.L." a X, S.L. Por esta razón se incrementa en este importe el beneficio declarado por la venta al Ayuntamiento de Madrid del 50% de la finca registral nº 727 del Registro de la Propiedad nº 12.

- No se admiten gastos deducibles por importe de 101.231 pesetas (608,41 euros).

Sin que fueran presentadas alegaciones, la Jefa de la Oficina Técnica confirmó, a excepción de los intereses de demora, la liquidación propuesta mediante acuerdo de fecha 16 de diciembre de 2009. La deuda tributaria resultante asciende a 381.095,77 euros, de los que 248.731,45 euros corresponden a la cuota y 132.364,32 euros a los intereses de demora.

Contra dicho acuerdo se interpuso ante el TEAR de Madrid, reclamación económico-administrativa nº 28/8755/2010.

Segundo:

Con fecha 24 de noviembre 2009 se acordó el inicio y propuesta de imposición de sanción que fue notificada en fecha 22 de diciembre de 2009.

Resultando más favorable la aplicación de la Ley 230/1963, en vigor en el momento de cometerse la infracción, se le aplica dicha Ley alcanzando la sanción propuesta el importe de 261.168,02 euros (sanción de 50 puntos graduada en 40 puntos por utilización de medios fraudulentos y 15% por ocultación, total 105 puntos).

Contra dicha propuesta de imposición de sanción se interpuso ante el TEAR de Madrid, reclamación económico-administrativa nº 28/08195/2010.

Sin que fueran presentadas alegaciones, la Jefa de la Oficina Técnica confirmó la sanción propuesta mediante acuerdo de fecha 31 de marzo de 2010.

Contra dicho acuerdo de imposición de sanción se interpuso ante el TEAR de Madrid, reclamación económico-administrativa nº 28/19245/2010.

Fueron acumuladas las reclamaciones nº 28/8755/2010, 28/08195/2010 y 28/19245/2010.

Tercero:

Puestos de manifiesto los expedientes a efectos de alegaciones y prueba, la interesada alegó en síntesis, lo siguiente:

- Respecto a la ampliación del plazo de actuaciones inspectoras, que al no estar motivada, tal hecho conculca el principio de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad, y ello conlleva la caducidad y en consecuencia, ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar el impuesto.

- La imputación directa a los socios en su condición de obligados tributarios, conculca el procedimiento previsto sobre derivación de responsabilidad, vicio que conlleva la nulidad absoluta del acto.

- La dilación de todo el proceso conlleva una indefensión de los socios, así como un gravamen que en nada tiene que ver con los intereses moratorios.

- La declaración del procedimiento sancionador no alcanza ni es repercutible a los socios.

El TEAR de Madrid resolvió las reclamaciones interpuestas mediante Resolución de fecha 23 de julio de 2012. El TEAR de Madrid acordó:

- DESESTIMAR la reclamación nº 8755/10, confirmando el acuerdo impugnado.
- INADMITIR la reclamación nº 8195/10 por falta de acto impugnado.
- ESTIMAR EN PARTE la reclamación nº 19245/10, anulando la sanción impuesta, debiendo sustituirse por otra en la que se aplique exclusivamente, como agravante, el criterio de graduación de utilización de medios fraudulentos.

Esta resolución fue notificada el 11 de septiembre de 2012.

Cuarto:

Contra la misma fue interpuesto ante este Tribunal Económico-Administrativo-Central recurso de alzada en fecha 10 de octubre de 2012 presentando, en síntesis, las mismas alegaciones que en la reclamación de instancia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren en el supuesto los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente alzada en la que las cuestiones planteadas consisten en: 1) Si el acuerdo de ampliación de plazo está debidamente motivado y si se ha superado el plazo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación. 2) Determinar si era necesario acto previo de derivación de responsabilidad. 3) Analizar si los intereses de demora están correctamente imputados.

Segundo:

La primera cuestión que debemos resolver en el presente procedimiento es si el acuerdo de ampliación de las actuaciones está debidamente motivado.

Cabe recordar que la limitación al plazo de duración de las actuaciones inspectoras se introduce en nuestro ordenamiento con carácter novedoso por la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, estableciéndose en su artículo 29 la limitación de doce meses para que aquéllas finalicen, advirtiéndose, no obstante, que la concurrencia de determinadas circunstancias (la complejidad de las mismas o el descubrimiento de actividades no declaradas), bien pudiera dificultar que tales actuaciones finalicen en aquel plazo, con las claras consecuencias que ello provocaría en la Hacienda Pública, esto es, en el interés de todos los ciudadanos que con sus impuestos contribuyen al sostenimiento de los gastos públicos, como predica el artículo 31.1 de la Constitución Española. El desarrollo reglamentario de aquel precepto hay que buscarlo en el artículo 31.ter del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (en adelante RGIT) que determina que:

“1. El plazo a que se refiere el artículo 31 podrá ser ampliado, previo acuerdo del Inspector-Jefe, por un plazo no superior al inicialmente previsto, cuando concurra, en cualquiera de los ejercicios o tributos a que se refiere la actuación, alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional.

A estos efectos, y sin perjuicio de su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación, podrá considerarse que las actuaciones revisten especial complejidad cuando se produzca alguno de los siguientes supuestos:

1.º Cuando el volumen de operaciones de la persona o entidad sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas.

2.º Cuando el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales de la persona o entidad, la desaparición de los libros o registros contables o su falta de aportación por el contribuyente determine una mayor dificultad en la comprobación que requiera de la ampliación del plazo.

3.º Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y dichas actuaciones requieran la realización de comprobaciones a diversos sujetos pasivos en el ámbito de diferentes Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

4.º Cuando el obligado tributario realice actividades fuera del ámbito territorial de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda a su domicilio fiscal, que requieran la realización de actuaciones de comprobación de la inspección fuera de dicho ámbito territorial.

b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el contribuyente ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades, empresariales o profesionales, que realice.

(...)

2. A efectos de la ampliación del plazo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación, la apreciación de la concurrencia de alguna de las circunstancias mencionadas en los apartados anteriores se realizará por el funcionario, equipo o unidad que está desarrollando la actuación de que se trate. La propuesta de ampliación se dirigirá por escrito al Inspector-Jefe, ponderando la importancia de las circunstancias reseñadas en orden a la necesidad de ampliar el plazo. Cuando sea el Inspector-Jefe el que aprecie la concurrencia de dichas circunstancias, dictará acuerdo en tal sentido. En ambos casos, se concederá al interesado, previamente, un plazo de diez días para que alegue lo que considere oportuno.

El acuerdo del Inspector-Jefe será motivado, se notificará al interesado y no será susceptible de recurso, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la ampliación del plazo, con ocasión de los recursos y reclamaciones que, en su caso, se interpongan contra la liquidación que finalmente se dicte.

3. El acuerdo del Inspector-Jefe no podrá dictarse en tanto no hayan transcurrido al menos seis meses desde el inicio de las actuaciones, al objeto de que, durante dicho plazo, pueda apreciarse la necesidad de ampliar su duración. A estos efectos, no se tomarán en consideración las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al interesado que concurran en la actuación”.

Del análisis de los preceptos examinados se desprende que el plazo de duración de las actuaciones puede ampliarse a otros 12 meses. Dentro de las circunstancias que contempla la norma se encuentra el que las actuaciones revistan especial complejidad, definiendo el Real Decreto regulador del Procedimiento Inspector cuándo puede considerarse que las actuaciones revisten especial complejidad. Por otro lado la apreciación de las circunstancias concurrentes para la ampliación debe hacerse, a propuesta del Inspector Jefe de forma motivada, concediendo un plazo al interesado de 10 días para que alegue lo que estime oportuno sobre la ampliación.

En el presente caso, Inspector Jefe de la Unidad de Inspección nº 22 emitió propuesta razonada sobre la necesidad de ampliar el plazo original de actuaciones de 12 meses con fecha 11 de julio de 2002.

En escrito de 17 de julio de 2002, notificado el 18 de julio de 2002, se comunicó a la interesada la apertura de un plazo de diez días hábiles en los que se puso de manifiesto el expediente y para que pudiera realizar las alegaciones que estimara oportunas.

Transcurrido dicho plazo, no se presentaron alegaciones a la ampliación de plazo de las actuaciones inspectoras.

Posteriormente, con fecha 31 de julio de 2002, fue notificado el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras. Dicho acuerdo menciona las disposiciones aplicables al caso y reproduce las razones que motivan la ampliación.

Respecto a la motivación del acuerdo de ampliación de actuaciones, conviene tener presente la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto que aparece recogida de modo especialmente significativo en la Sentencia de 25/03/2011 (Rec. De Casación 57/2007), por su amplia recopilación de la doctrina sentada hasta ese momento. En el Fundamento de Derecho Tercero leemos lo siguiente:

"Ciertamente, la argumentación no es prolija, pero sí suficiente para comprender su exacto sentido y su posible válida integración en el supuesto legal.

(.....)

Ahora bien, todo esto admitido, su aplicación casuística impone también la aceptación de que la constancia de ciertos datos manifiesta de por sí, como hecho notorio, que sus consecuencias en orden a clarificar las circunstancias concurrentes para una exacta determinación de la deuda tributaria suponen la "complejidad especial" impuesta por la Ley para hacer lícita la ampliación del plazo. Tal es, a nuestro definitivo juicio, el caso que contemplamos. En el expediente enjuiciado por la sentencia que evocamos los datos que se exponían para justificar la ampliación eran los de que la sociedad tenía un volumen de operaciones en cada uno de los tres años inspeccionados del entorno de los veinte mil millones de pesetas, lo cual calificamos insuficiente, sin el aditamento de alguna otra particularidad, para justificar la "complejidad especial" exigida por la norma.

En el caso que ahora enjuiciamos se agregan unos elementos fácticos que claramente exceden del manejo en el anteriormente citado: no estamos ante una sola sociedad, sino ante un Grupo Consolidado de tres y su volumen anual de operaciones alcanza a más de doscientos mil millones de pesetas en la actividad de distribución y comercialización de alimentos. Son estos datos -no mera reproducción formal de los textos normativos- los susceptibles de generar una convicción de complejidad especial en el examen de la documentación con trascendencia fiscal que no puede destruirse con la simple referencia a que la Administración "se limitó a consignar la cifra de ingresos". Las cifras son importantes y en ocasiones su enunciado es suficiente como para acreditar un cambio sustancial, ciertamente cualitativo, en la valoración de la cantidad y sus consecuencias en orden a su complejidad."

La sentencia anterior es reiterada por las posteriores: Sentencias de 25/05/2011 (Rec. de Casación 1360/2007) y 01/06/2011 (Rec. de Casación 855/2007). Del mismo modo, la Sentencia de 04/07/2011 (Rec. de Casación 683/2009) y la Sentencia de 22 de diciembre de 2011 (recurso nº 6688/2009).

En el presente caso, la Inspección apela para fundar la ampliación y así se le comunica a la interesada, a la circunstancia de haberse detectado en el expediente que la entidad podía haber utilizado presuntas facturas falsas. Esta es la razón por la que posteriormente remite el expediente la Ministerio fiscal al superar la cuota dejada de ingresar el importe previsto en el artículo 305 del Código Penal.

Respecto a la alegación referente a que la Inspección tuvo en su poder los libros contables de la sociedad por lo que la recurrente no entiende que la Inspección justifique la ampliación de actuaciones en el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales de la entidad, este Tribunal quiere señalar que la razón por la que se amplían actuaciones es la posible utilización por la entidad de presuntas facturas falsas; el hecho de que se aportaran los libros contables a la Inspección no obsta para que las actuaciones revistan una especial complejidad. Tal como se deriva del expediente, la misma Unidad realizó actuaciones de comprobación e investigación a Z, S.L. (B ...), entidad propietaria del otro 50% de la finca registral nº 727 del Registro de la Propiedad nº 12 que se vende al Ayuntamiento de Madrid. Tanto X, S. L. como Z, S.L. tenían contabilizada cada una el 50% de la finca por la suma del importe inicial de compra y de 116.000.000 de pesetas, como consecuencia de las facturas emitidas por este importe a X, S.L. y a Z, S.L. por Y, S.L. Tal como consta en el expediente, Y, S.L. también es objeto de actuaciones de comprobación e investigación por la misma Unidad. Entiende este Tribunal que la Inspección no se limitó a realizar una mera reproducción formal de los textos normativos, sino que la Inspección exterioriza las mayores dificultades, complicaciones u obstáculos a los que se enfrenta, al señalar que la entidad podía haber utilizado presuntas facturas falsas, permitiendo al contribuyente conocer estas razones y reaccionar frente a la propuesta de ampliación del plazo al tiempo que la motivación asegura la ausencia de arbitrariedad en la actuación administrativa.

El hecho de que el contribuyente no presentara alegaciones frente a la propuesta de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones es un hecho que no pasa desapercibido para el Tribunal Supremo que ha dicho, en sentencia de 22 de diciembre de 2011 recaída en el recurso de casación 6688/2009 y 28 de diciembre de 2011 recaída en el recurso de casación 6232/2009:

"TERCERO.- Es, por tanto, fundamental decidir si la resolución ampliatoria del procedimiento inspector es o no ajustada a derecho.

Interesa poner de relieve, en primer término, que cuando el recurrente se le dio audiencia para que alegara lo que tuviera por conveniente sobre la procedencia de ampliar el plazo de duración de las actuaciones inspectoras, no formuló alegación alguna contra esa ampliación, lo que parece indicar su conformidad con tal circunstancia. Si tal ampliación no era procedente, pudo manifestar su oposición a la ampliación solicitada y tenía obligación de hacerlo, pues no parece razonable callar en vía administrativa sobre la ampliación solicitada, y alegarla después, incluso como causa de anulación del procedimiento, en vía jurisdiccional, olvidando que un comportamiento leal en el procedimiento administrativo constituye un presupuesto de quien formula alegaciones formales en el proceso jurisdiccional. (El dicho del derecho inglés acerca de tener las manos limpias cuando se invoca la equidad es perfectamente aplicable al caso). No parece ser leal la postura de quien preguntado sobre la procedencia de un acto de evidente trascendencia en el procedimiento, no manifiesta, al menos, reservas sobre su validez, para luego, en vía jurisdiccional, sostener que aquello sobre lo que fue preguntado en el procedimiento administrativo es, nada menos, que una causa de anulación del procedimiento.

Por eso, no parece razonable aceptar una alegación contra la ampliación del procedimiento cuando al recurrente se le ofreció la ocasión de hacerlo, y nada alegó contra dicha ampliación."

Y en términos similares se pronuncia la más reciente STS de 12 de julio de 2012 (rec. nº. 2825/2010) cuando dice:

"Desde otra perspectiva, la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no solo aparece suficientemente justificado, sino que tuvo lugar sin contradicción alguna de la parte interesada, que ni

siquiera formuló alegaciones en el trámite conferido al efecto, lo que priva de fundamento al motivo de impugnación examinado que debe ser desestimado, al haber concluido tales actuaciones en el plazo de veinticuatro meses previsto.

(...)

Será, pues, su falta de oposición otra de las razones desestimatorias del motivo impugnatorio de la recurrente, pues es relevante el momento en que planteó su impugnación de la ampliación inspectora, que no se produjo cuando se le dio traslado para alegaciones sino que, por primera vez, la planteó ante el TEAC, en vía de revisión de la actuación inspectora, dando lugar a la aplicación de la doctrina de la Sentencia de 11 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 8980/2004), que viene a sentar el siguiente criterio (...).”

Visto lo anterior, se impone confirmar la procedencia del acuerdo de ampliación de actuaciones por entenderse suficientemente motivado ya que en dicho acuerdo se acreditan las circunstancias tasadas que habilitan tal ampliación del plazo general de duración de las actuaciones, según la jurisprudencia del Tribunal Supremo

Tercero:

Pasaremos ahora a analizar si se ha producido la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 1999.

En primer lugar, en cuanto a la normativa aplicable a la presente cuestión, la Ley 58/2003, General Tributaria, entró en vigor el 1 de julio de 2004. Sin embargo la Disposición transitoria tercera de la misma establece en su apartado 1: “Los procedimientos tributarios iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de esta Ley se regirán por la normativa anterior a dicha fecha hasta su conclusión salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.”

En el apartado siguiente se enumeran una serie de artículos de la nueva Ley que deberán aplicarse aún cuando el inicio del procedimiento tributario fuera anterior a la entrada de la Ley 58/2003, entre los que no se encuentra el artículo 150, que es el que regula el plazo de duración de las actuaciones inspectoras. Por lo tanto, dado que las presentes actuaciones se iniciaron el 2 de agosto de 2001, y por tanto antes de la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de acuerdo con lo previsto en la Disposición Transitoria Tercera apartado 1 de la actual LGT, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, las presentes actuaciones inspectoras se rigen por lo dispuesto en la Ley 230/1963, la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y demás normativa de desarrollo.

Ha de advertirse que en el presente caso no resulta de aplicación la doctrina del Tribunal Supremo que considera aplicable el artículo 150.5, por razones temporales, cuando la ordenación de la retracción se produce con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 58/2003.

Ello por cuanto no concurre ordenación de retracción alguna por parte de una sentencia contencioso administrativa o resolución económico administrativa, sin que exista por tanto un procedimiento de ejecución. Se trata del mismo procedimiento de origen, que una vez acordado el sobreseimiento por sentencia penal, prosigue su curso, interrumpido con la remisión al Ministerio Fiscal.

Por tal motivo en el caso que nos ocupa se considera aplicable la ley vigente al inicio del procedimiento inspector.

El artículo 29 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, disponía que:

“1. Las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas. No obstante, podrá ampliarse dicho plazo con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros doce meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias: (...).

2. A los efectos del plazo previsto en el apartado anterior, no se computarán las dilaciones imputables al contribuyente, ni los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente.

3. La interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones”.

El artículo 31 del RGIT, referido al plazo general de duración de las actuaciones inspectoras, establecía:

“Las actuaciones de comprobación, investigación y las de liquidación se llevarán a cabo en un plazo máximo de doce meses contados desde la fecha en que se notifique al obligado tributario el inicio de tales

actuaciones hasta la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de las mismas, salvo que se acuerde la ampliación de dicho plazo en la forma prevista en el artículo 31 ter de este Reglamento.

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

En cuanto a la interrupción justificada como consecuencia de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, el artículo 31 bis del RGIT establecía:

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

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

El artículo 77.6 de la Ley 230/1963 General Tributaria disponía:

“En los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito la Administración Tributaria continuará el expediente sancionador con base en los hechos que los Tribunales hayan considerado probados.”

Por otro lado, de acuerdo con el artículo 66 del Real Decreto 939/1986:

“1. Cuando la Inspección de los Tributos aprecie la existencia de acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, pasará el tanto de culpa al órgano judicial competente o remitirá las actuaciones al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador de carácter administrativo por los mismos hechos mientras el Ministerio Fiscal no devuelva las actuaciones o, en su caso, la autoridad judicial no dicte sentencia o auto de sobreseimiento firmes.

2 (...) Si la Autoridad Judicial no apreciase la existencia de delito, la Inspección continuará el expediente en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados. Para ello, la Inspección dictará las liquidaciones que procedan, incluyendo la sanción correspondiente, o bien iniciará el expediente para la imposición de sanción por infracción simple (...)

3 (...) La remisión del expediente interrumpirá los plazos de prescripción para la práctica de las liquidaciones administrativas y la imposición de sanciones tributarias.....”.

Asimismo, el artículo 5 del Real Decreto 1930/1998 por el que se desarrollaba el Régimen Sancionador Tributario, establecía:

“1. En los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones cometidas pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, pasará, previa notificación al interesado, el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

2. A tal efecto, los Jefes de las Unidades Administrativas competentes remitirán a los Delegados especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o a los Directores de Departamento correspondientes todas las actuaciones practicadas y diligencias incoadas con el informe del funcionario competente sobre la presunta concurrencia en los hechos de los elementos constitutivos de delito contra la Hacienda Pública.

Los Delegados especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y los Directores de Departamento pasarán las actuaciones a la jurisdicción competente o acordarán de forma motivada la continuación de las actuaciones administrativas.

3. La remisión del expediente a la jurisdicción competente interrumpirá los plazos de prescripción para la práctica de las liquidaciones administrativas y la imposición de sanciones tributarias.

Asimismo, esta circunstancia se considerará causa justificada de interrupción del cómputo del plazo de duración del respectivo procedimiento.

4. Si la autoridad judicial no apreciara la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el expediente, practicando las liquidaciones y, en su caso, tramitando los correspondientes expedientes sancionadores, que procedan, con base en los hechos que los tribunales hayan considerado probados”.

En consecuencia, de acuerdo con la normativa expuesta, la remisión del expediente al Ministerio Fiscal comunicada al contribuyente el 8 de noviembre de 2002 interrumpió el plazo de duración de actuaciones inspectoras.

En cuanto al momento del cese de la interrupción justificada como consecuencia de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, este Tribunal se ha pronunciado en otras resoluciones (entre otras, la de 31 de enero de 2013, RG 1009/10, por citar alguna de las más recientes), estableciendo que la interrupción justificada cesa desde la fecha en que la resolución judicial que pone fin a ese proceso se notifica a la Abogacía del Estado, o desde que tal pronunciamiento adquiere firmeza, si el mismo es susceptible de impugnación.

En el presente caso, la notificación a la Abogacía del Estado se produce el 1 de abril de 2009.

Por ello no se computan a los efectos del plazo de resolución en el presente procedimiento inspector, 2.336 días como consecuencia de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, de manera que no se ha sobrepasado el plazo máximo de 24 meses de duración del procedimiento inspector, debiendo tener en cuenta a estos efectos que la notificación del acuerdo de liquidación tuvo lugar el día 22 de diciembre de 2009.

Tampoco han transcurrido más de seis meses desde la notificación a la Abogacía del Estado del Auto de sobreseimiento, 1 de abril de 2009, hasta la notificación de la reanudación de actuaciones, 10 de septiembre de 2009.

Por tanto, a juicio de este Tribunal, no se ha producido la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 1999.

Cuarto:

Alega la recurrente que en el Informe que la Unidad de Inspección remite a la Fiscalía no se dice que X, S.L. estuviera sujeta a transparencia fiscal. Sin embargo, posteriormente al reanudar las actuaciones en 2009, la Inspección considera no se sabe por qué, que la sociedad estaba en transparencia fiscal. Considera la recurrente que con este actuar la Administración ha infringido el artículo 9.3 de la Constitución al violentar el principio de seguridad jurídica.

Este Tribunal quiere resaltar que en el expediente consta el informe de delito de fecha 31 de julio de 2002. Pues bien, en dicho informe consta lo siguiente:

“El sujeto pasivo fue incluido en Plan de Inspección de la Unidad nº 22 dentro del programa 64002, control IVA, por un informe emitido por la Unidad de Inspección nº 98, según el cual:

(...) “Tanto X, S.L como Z, S.L. tienen el mismo domicilio fiscal en la calle ..., con los mismos administradores.

Aparentemente, las citadas entidades deberían de tributar en régimen de transparencia fiscal.”

(...) Durante las actuaciones se comprobó que a la sociedad X, S.L. en el ejercicio 1999 le era aplicable el régimen de transparencia fiscal previsto en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

De acuerdo con el Asiento de apertura que figuran en su Libro Diario (...), el total Activo ascendía a 153.463.49 pesetas, la cuenta “Terrenos y Construcciones” reflejada en el Activo importa 133.044.635 pesetas, que representa un 86% del Activo. Estos Terrenos no están afectos a actividades empresariales o profesionales.

(...) los porcentajes de participación son:

ACCIONISTAS	PORCENTAJE DE PARTICIPACIÓN
Don F.....	3,83%
Doña G.....	3,52%
Doña B	18,53%
Doña C.....	18,53%

Doña D.....	18,53%
Doña A.....	18,53%
Doña E.....	18,53%
	100%

El 100% del capital social (3.130.000 pts, representado y dividido en trescientas trece participaciones) pertenece a siete socios.

Todas estas circunstancias concurren durante más de noventa días. Luego cumpliéndose los requisitos del artículo 75 de la Ley (“... las sociedades de mera tenencia de bienes, cuando más del 50% del capital social pertenezca a un grupo familiar...”) la sociedad X, S.L. puede calificarse como sociedad transparente, debiendo imputarse las bases imponibles de la sociedad a los socios, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 72 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (...)”

Por tanto, vemos cómo en el Informe de delito ya se señala que X, S.L. puede calificarse como sociedad transparente, en contra de lo alegado por la recurrente, por lo que a juicio de este Tribunal, procede desestimar las alegaciones en este punto.

Quinto:

Alega la recurrente que se ha producido un incumplimiento por parte Inspección de los requisitos y procedimiento establecido para la derivación de responsabilidad.

Respecto a esta alegación este Tribunal quiere señalar que el artículo 89.4 de la Ley 230/1963, General Tributaria, dispone:

“4. En el caso de Sociedades o Entidades disueltas y liquidadas, sus obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los socios o partícipes en el capital, que responderán de ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiere adjudicado”.

Por su parte, el artículo 15 del anterior Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, señala:

“Disuelta y liquidada una sociedad o Entidad, la Administración Tributaria exigirá a sus socios o partícipes en el capital el pago de las deudas tributarias, intereses y costas pendientes de aquélla, con el límite establecido en el apartado 5 del artículo 10 de este Reglamento.”

Puede afirmarse que los citados artículos contemplan, no un supuesto de responsabilidad en sentido técnico jurídico, sino un caso especial de transmisión o sucesión en la obligación tributaria que tiene su origen en la Ley. De manera que disuelta y liquidada la Sociedad o Entidad, ésta desaparece del círculo de obligados tributarios y sus obligaciones tributarias pendientes se transmiten por obra de la Ley a los socios o partícipes, que adquieren de este modo la condición de obligados al pago, en virtud de una deuda propia, con carácter solidario entre ellos y hasta el límite del valor de su cuota de liquidación.

Por lo tanto, encontrándonos ante un supuesto de sucesión, y no de responsabilidad como señala la recurrente, no es necesario acto previo de derivación de responsabilidad, no habiéndose por tanto producido la indefensión alegada, y respondiendo los socios de la entidad disuelta y liquidada tanto de la liquidación derivada del acta como de la sanción impuesta.

Sexto:

Por otro lado, alega la recurrente que no debieron imputarse intereses de demora durante el período de interrupción justificada (del 8 de noviembre de 2002 al 1 de abril de 2009), pues este retraso no está motivado por los socios, sino por la Administración.

El artículo 26.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria dispone:

“No se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido.

Lo dispuesto en este apartado no se aplicará al incumplimiento del plazo para resolver las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento del pago.”

A juicio de este Tribunal no sucede en el presente caso el supuesto previsto en este artículo, dado que la Administración no ha incumplido ningún plazo para resolver. Pero, en todo caso, este precepto no resulta de aplicación, puesto que el apartado 2 de la Disposición Transitoria Primera de la Ley 58/2003, General Tributaria establece que "lo dispuesto en los apartados 4 y 6 del artículo 26 y en el apartado 2 del artículo 33 en materia de interés de demora e interés legal será de aplicación a los procedimientos, escritos y solicitudes que se inicien o presenten a partir de la entrada en vigor de esta Ley".

El artículo 69.1 del RGIT, aplicable al presente caso, dispone:

“De acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 58 de la Ley General Tributaria, se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago y el día en que se practique la liquidación que regularice la situación tributaria.”

En consecuencia los intereses de demora se han liquidado conforme a derecho, puesto que se exigen desde el 25 del julio de 2000, fin del plazo voluntario de pago del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1999, hasta el 16 de diciembre de 2009, fecha en que se dicta el acuerdo de liquidación.

Por lo que, a juicio de este Tribunal, procede desestimar las alegaciones de la recurrente en este punto.

Séptimo:

En relación a la alegación relativa a la no transmisibilidad de las sanciones, ya vimos en el F.D. Quinto de la presente resolución que estamos ante un supuesto de sucesión, y no de responsabilidad como señala la recurrente, por lo que no es necesario acto previo de derivación de responsabilidad.

La recurrente alega que no se puede imputar culpabilidad alguna a las socias, pues no participaron en ninguna actuación que diera lugar a la falta de ingreso. Sin embargo este Tribunal quiere resaltar que la Inspección no imputa la culpabilidad respecto a las sucesoras, sino a la entidad disuelta, que es quien cometió la infracción en el ejercicio objeto de comprobación, en el cual estaba activa.

Este Tribunal abordó la cuestión referente a la transmisibilidad de las sanciones en resolución de 20 de octubre de 2010, RG 1851/2009, remitiéndose a otra anterior:

“En relación a la alegación relativa a la no transmisibilidad de las sanciones, este Tribunal tiene declarado (RG 7460-00) que: “Precisamente, por no constituir propiamente esta sucesión “ex lege”, un supuesto de responsabilidad en sentido técnico, como lo prueba su regulación al margen de la sección segunda del capítulo III del título II de la Ley General Tributaria (“Responsables del tributo”), no le resulta de aplicación la exclusión de sanciones que, dentro de esa sección, establece el apartado 3º del artículo 37. Todo lo anterior queda asimismo corroborado por el hecho que el artículo 89.3 al regular otro supuesto de sucesión, como es la hereditaria, excluye expresamente las sanciones de las obligaciones tributarias transmisibles a la muerte de la persona física, exclusión que no aparece a renglón seguido en el apartado cuarto, y que el termino “obligaciones tributarias” encierra en la Ley General Tributaria todos los componentes de la deuda tributaria, sin exclusión en principio de ninguno de los enumerados en el artículo 58.”.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el presente recurso de alzada,

ACUERDA:

DESESTIMARLO, confirmando la Resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.