

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057660

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de marzo de 2015

Vocalía 4.^a

R.G. 566/2014

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Cómputo del plazo. A efectos de determinar la duración del procedimiento de comprobación e investigación, y de acuerdo con lo dispuesto en el art. 150 de la Ley 58/2003 (LGT), la fecha de inicio del cómputo es la de notificación al obligado tributario del inicio del procedimiento. Por otra parte, en el acuerdo de liquidación se indica la existencia de un periodo de interrupción justificada del procedimiento de 107 días como consecuencia de la solicitud de valoración de inmueble realizada al gabinete técnico de la AEAT. Por tanto, en el presente caso habrá que determinar la conformidad a Derecho del periodo de interrupción señalado por la Inspección a efectos de su consideración o no dentro del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. Pues bien, el periodo de interrupción justificada descrito se encuadra claramente en el contenido del art. 103.a) del RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), tanto en su objeto, que es la solicitud de valoración de un inmueble, como en el cómputo de su duración, por lo que sólo cabe confirmar la procedencia de incluir dicho periodo de interrupción para determinar el plazo de duración de las actuaciones inspectoras. Es criterio de este Tribunal, que los plazos contemplados en la Ley General Tributaria que comienzan en la misma fecha de producción de un acto o su notificación y que se computan por meses finalizan en el día correspondiente al ordinal anterior al inicial del cómputo, en el mes correspondiente. Una vez establecido lo anterior, en el caso que nos ocupa, iniciado el procedimiento inspector el 17 de junio de 2011, y teniendo en cuenta el periodo de interrupción justificada de 107 días, el plazo de doce meses previsto en el art. 150 de la Ley 58/2003 (LGT) finaliza el 1 de octubre de 2012. Es decir, el 1 de octubre de 2012, como máximo, debería haberse notificado el acto administrativo resultante de las actuaciones de comprobación e investigación. En el presente caso, el acuerdo de liquidación se dicta y notifica el 2 de octubre de 2012, por tanto, se ha incumplido el plazo máximo establecido en el mencionado art. 150 de la Ley 58/2003 (LGT). **Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Cómputo. Dies ad quem (término).** Por otra parte, el art. 67.1.a) de la Ley 58/2003 (LGT) establece que el cómputo del plazo de cuatro años de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante liquidación se inicia el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la correspondiente autoliquidación. En el caso que nos ocupa, los periodos objeto de regularización son el 2º, 3º y 4º trimestre del año 2007. Teniendo en cuenta que el cómputo del plazo de prescripción para el último de ellos, es decir, el 4º trimestre de 2007, se inicia el 31 de enero de 2008, en la fecha en que se dicta y notifica el acuerdo de liquidación, esto es, el 2 de octubre de 2012, ya se encuentra prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. De esta forma, se debe declarar la improcedencia del acuerdo de liquidación impugnado, así como la del acuerdo de resolución del procedimiento sancionador que trae causa del mismo, debiendo anularse ambos acuerdos. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 67, 104 y 150.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), art. 103.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en las reclamaciones económico-administrativas que, en única instancia, penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuestas por **M... A...Y 2 MÁS**, con **NIF ...**, actuando en su propio nombre, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra los siguientes actos dictados por la Dependencia Regional de Inspección, Sede Barcelona, de la Delegación Especial de Cataluña (Agencia Estatal de Administración Tributaria):

- Acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad A02-... por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2007, por importe de 1.007.915,13 euros.

- Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2007, por importe de 453.600,00 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

En fecha 17 de junio de 2011 se inician actuaciones de comprobación e investigación de carácter general en relación con la entidad PA... SA, por el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 2T/2007 a 4T/2007. La comunicación de inicio fue notificada a los socios sucesores de la entidad **M...A..., F... B... y S... B...**

En fecha 31 de julio de 2012 se incoa acta de disconformidad A02-..., acompañada del preceptivo informe ampliatorio. La propuesta de regularización contenida en el acta consiste en el incremento de la base imponible del impuesto devengado resultante de la adjudicación de un terreno a uno de los socios, **M...A...**, como consecuencia de la disolución y liquidación de la entidad, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 8.Dos.2.º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta operación no había sido declarada por la entidad.

En fecha 10 de septiembre de 2012 se dicta acuerdo por el que se rectifica la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad A02-..., por el que se modifica el periodo de devengo de la entrega de bienes realizada por razón de la disolución y liquidación de la entidad **PA... SA**, situándolo en el periodo 2T/2007, en el que se formaliza la escritura pública de disolución. Asimismo, se compensan cuotas pendientes autoliquidadas por la entidad en ejercicios anteriores.

El acuerdo de rectificación de la propuesta de liquidación se notifica el 12 de septiembre de 2012.

El acuerdo de liquidación se dicta el 2 de octubre de 2012. Los importes resultantes de la liquidación son:

CUOTA□	901.432,89
INTERESES DE DEMORA□	262.063,32
DEUDA A INGRESAR□	1.163.496,21

Los hechos y fundamentos de derecho contenidos en el acuerdo de liquidación son los siguientes:

1. La entidad **PA... SA** se constituye en virtud de escritura pública de fecha 16 de noviembre de 1989. Su objeto social consiste en la compraventa, permuta, arrendamiento, urbanización, construcción, administración y, en general, cualquier acto de lícito comercio relacionado con bienes inmuebles; la constitución de sociedades y la agencia o libre mediación en toda clase de contratos.

En la constitución de la entidad, **M...A...** suscribe 8.997 acciones de las 9.000 que componen el capital social, y realiza la aportación no dineraria de una finca por valor de 80.000.000 pesetas.

A partir del ejercicio 2003, la entidad figura dada de alta en el epígrafe de IAE 833.1 Promoción inmobiliaria de edificaciones, y tributa en el régimen especial de sociedades patrimoniales en el Impuesto sobre Sociedades hasta 2007, ejercicio en el que se disuelve y liquida.

2. La disolución y liquidación de la entidad se formaliza en escritura pública de fecha 25 de junio de 2007. Del activo del balance de liquidación cabe destacar un terreno situado en ..., con una superficie de 3.818,20 metros, que figura valorado en 734.525,49 euros y que es adjudicado a **M...A...** en la liquidación de la sociedad. El origen de dicho terreno es el siguiente:

- Las entidades **PA..SA, PI... SA y OL... SA** aportaron a la Junta de Compensación del Plan Parcial la finca número ...consistente en terreno situado en ... con superficie de 95.359,02 metros cuadrados. En dicha finca se encuentra incluido el terreno que fue aportado a **PA... SA por M...A...** en la constitución de la sociedad.

- En compensación al terreno aportado, las tres entidades citadas reciben en condominio una serie de fincas cuya entrega se formalizó en escritura pública de 24 de octubre de 1994. En relación con dos de dichas fincas, el 23 de octubre de 1996 se otorga escritura pública de cesación del condominio que determinó la división de las mismas, resultando cinco fincas que fueron objeto de reparto entre las entidades **PA... SA, PI...SA y OL... SA**. De las cinco fincas resultantes, dos se adjudican a **PA... SA**:

- Urbana de 3.818 metros, con valor estimado de 78.700.000 pesetas. Este terreno se ha mantenido en la entidad **PA... SA** hasta su disolución en 1997, cuando es adjudicado a **M...A...**

- Urbana de 679,63 metros, con valor estimado de 14.100.000 pesetas. Esta finca fue transmitida por la entidad mediante contrato privado de fecha 18 de febrero de 1998, operación declarada en el ejercicio 1998, repercutiendo el correspondiente IVA.

3. **M...A...** figura dada de alta en el epígrafe de IAE 861.2 Alquiler de locales industriales desde el ejercicio 2005, sin declarar rendimiento alguno por este concepto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

No obstante, consta la obtención de rendimientos del capital inmobiliario por arrendamiento de un local situado en El arrendatario es la entidad **P...SL**, de la que **M...A...** es socia única, figurando como trabajadora de la misma. La administración de la entidad corresponde a **S...** y **F... B...**, hijos de **M...A...**

4. El inmueble adjudicado a **M...A...** como consecuencia de la disolución y liquidación de la entidad **PA... SA** fue objeto de valoración por el Gabinete Técnico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, resultando un valor asignado de 5.670.000,00 euros.

5. La regularización practicada se fundamenta en la consideración como operación sujeta al impuesto de la entrega de terreno realizada a favor de **M...A...** con motivo de la disolución y liquidación de **PA... SA**, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8.Dos.2.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. Dicha entrega no había sido declarada por la entidad.

La base imponible de IVA devengado por la operación viene determinada por el valor de mercado del inmueble, en aplicación del artículo 79.Uno de la Ley 37/1992.

En cuanto a la imputación temporal, se entiende producido el devengo el día de elevación a público de los acuerdos sociales de disolución y liquidación, mediante el otorgamiento de escritura pública de 25 de junio de 2007.

El acuerdo de liquidación se notifica el 2 de octubre de 2012 a los sucesores de la entidad **M...A...** y **F... B...**, y el 30 de octubre de 2012 a **S... B...**

Segundo:

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación que finalizaron con la incoación de acta de disconformidad, en fecha 31 de julio de 2012 se dicta acuerdo de inicio de expediente sancionador por infracción tributaria y propuesta de resolución.

El acuerdo de resolución del procedimiento sancionador se dicta el 2 de octubre de 2012, y del mismo resultan los siguientes importes:

PERIODO	2T-2007	4T-2007
INFRACCIÓN	ART. 195.1 2º LGT	ART. 191.1 LGT
CALIFICACIÓN	GRAVE	LEVE
BASE SANCIÓN	5.767,11	901.432,89
% SANCIÓN	50%	50%
SANCIÓN EFECTIVA	2.883,56	450.716,44

La infracción cometida en el periodo 2T/2007 se encuentra tipificada en el artículo 195.1, segundo párrafo, de la Ley 58/2003, General Tributaria, consistente en declarar incorrectamente las cantidades o cuotas a deducir en un periodo impositivo sin que se produzca falta de ingreso. La infracción se califica como grave y la sanción consiste multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento de la base de la sanción.

La infracción cometida en el periodo 4T/2007 se encuentra tipificada en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo. La infracción se califica como leve al no apreciarse ocultación y la sanción consiste multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento de la base de la sanción.

Tercero:

En fecha 31 de octubre de 2012, **M...A...**, **F... B...** y **S... B...** presentan escrito por el que promueven el procedimiento de tasación pericial contradictoria en relación con la valoración del terreno localizado en ... , sector ..., adjudicado a **M...A...** en la disolución y liquidación de la entidad **PA... SA**, correspondiente a la operación regularizada en el acuerdo de liquidación descrito en el antecedente de hecho primero.

La resolución del procedimiento de tasación pericial contradictoria se dicta el 4 de diciembre de 2013. La valoración del inmueble realizada por el perito tercero asciende a 4.946.800,10 euros.

En la citada resolución y como consecuencia de la valoración realizada por el perito tercero, se acuerda anular el acuerdo de liquidación de fecha 2 de octubre de 2012 y dictar una nueva liquidación administrativa que incluya el valor derivado del procedimiento de tasación pericial contradictoria, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 135 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Por tanto, para determinar el valor de adjudicación del terreno en el momento de la disolución y liquidación de la sociedad, se toma el valor de 4.946.800,10 euros. Los importes resultantes de la nueva liquidación son los siguientes:

CUOTA□	785.720,91□
INTERESES DE DEMORA□	222.194,22□
DEUDA A INGRESAR	1.007.915,13□

El acuerdo de resolución del procedimiento de tasación pericial contradictoria se notifica el 9 de diciembre de 2013.

Cuarto:

Contra el acuerdo de liquidación descrito en el antecedente de hecho tercero y contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, los sucesores de la entidad **PA... SA** interponen reclamaciones económico-administrativas números 566/2014 y 7056/2012 en fechas 3 de enero de 2014 y 31 de octubre de 2012 respectivamente.

Las alegaciones formuladas por la reclamante son, en síntesis, las siguientes:

1. Prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante liquidación, por duración del procedimiento inspector superior a la legalmente establecida.
2. El acuerdo de liquidación es nulo porque se dicta contra una entidad extinguida que no puede ser obligado tributario. La liquidación debería haberse emitido a nombre de los socios de la entidad disuelta y hasta el importe de la cuota recibida por la extinción de la sociedad.
3. La operación regularizada en el acuerdo de liquidación no está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido: no puede atribuirse a la entidad la condición de empresario al tener por objeto exclusivo la mera tenencia de bienes inmuebles sin el propósito de destinarlos al desarrollo de una actividad económica. En ningún momento se ha realizado actividad económica alguna sobre el inmueble adjudicado a uno de los socios de la entidad. La entidad es una sociedad patrimonial de mera tenencia de bienes, como reconoce la propia Inspección, lo que determina la no afectación del inmueble a actividades económicas.
4. Existe un error en el cálculo de intereses de demora al tomar como fecha límite la del acta, cuando debería ser el 30 de abril de 2013 al cumplirse el plazo máximo de seis meses establecido legalmente para la resolución del procedimiento de tasación pericial contradictoria.
5. El acuerdo sancionador es nulo porque se basa en el acuerdo de liquidación inicialmente dictado por la Administración tributaria y posteriormente anulado. Subsidiariamente, se alega interpretación razonable de la norma.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de las reclamaciones económico-administrativas que se examinan, que han sido interpuestas en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

La acumulación de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas fue decretada en fecha 21 de julio de 2014, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

La cuestión a resolver por este Tribunal Económico-Administrativo Central consiste en determinar si los acuerdos impugnados son ajustados a Derecho.

En relación con el acuerdo de liquidación, las cuestiones a analizar son las siguientes:

1. Prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante liquidación como consecuencia del incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación.
2. Determinación del obligado tributario en las actuaciones inspectoras desarrolladas en relación con una entidad disuelta y liquidada.
3. Sujeción de la entrega de inmueble regularizada al Impuesto sobre el Valor Añadido.
4. Cálculo de intereses de demora.

En cuanto al acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, la cuestión a determinar se centra en la existencia de responsabilidad por infracción tributaria ante la alegada interpretación razonable de la norma.

Segundo:

Para resolver la primera cuestión relativa al incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación, debe tenerse en cuenta que dichas actuaciones se iniciaron el 17 de junio de 2011,

por lo que la normativa aplicable es la Ley 58/2003, General Tributaria y el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

El artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria, relativo al plazo de las actuaciones inspectoras, señala lo siguiente:

“1. 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 artículo 104 de esta ley”.

Por su parte, el artículo 104.2 de la Ley 58/2003 recoge lo siguiente:

“Los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución”.

El artículo 103 del Real Decreto 1065/2007 define lo que debemos entender por periodos de interrupción justificada, señalando:

“A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán periodos de interrupción justificada los originados en los siguientes supuestos:

a) Cuando, por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses.

(...)”.

En primer lugar, a efectos de determinar la duración del procedimiento de comprobación e investigación, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150 de la Ley 58/2003, la fecha de inicio del cómputo es la de notificación al obligado tributario del inicio del procedimiento, notificación que se realizó el 17 de junio de 2011.

Por otra parte, en el acuerdo de liquidación se indica la existencia de un periodo de interrupción justificada del procedimiento de 107 días como consecuencia de la solicitud de valoración de inmueble realizada al Gabinete Técnico de la Agencia Estatal de Administración tributaria. La fecha de inicio del periodo es la de la solicitud de valoración, el 13 de marzo de 2012, y la fecha de finalización es la de remisión de la valoración al actuario, que se produce el 28 de junio de 2012.

Por tanto, en el presente caso habrá que determinar la conformidad a Derecho del periodo de interrupción señalado por la Inspección a efectos de su consideración o no dentro del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

El periodo de interrupción justificada descrito se encuadra claramente en el contenido del artículo 103.a) del Real Decreto 1065/2007, antes transcrito, tanto en su objeto, que es la solicitud de valoración de un inmueble, como en el cómputo de su duración, por lo que sólo cabe confirmar la procedencia de incluir dicho periodo de interrupción para determinar el plazo de duración de las actuaciones inspectoras.

Es criterio de este Tribunal Central, expresado en resoluciones como las de 25 de julio de 2013 (R.G. 1576/2011), 5 de septiembre de 2013 (R.G. 4526/2011) y 5 de noviembre de 2013 (R.G. 3099/2011), entre otras, que los plazos contemplados en la Ley General Tributaria que comienzan en la misma fecha de producción de un acto o su notificación y que se computan por meses finalizan en el día correspondiente al ordinal anterior al inicial del cómputo, en el mes correspondiente.

Una vez establecido lo anterior, iniciado el procedimiento inspector el 17 de junio de 2011, y teniendo en cuenta el periodo de interrupción justificada de 107 días, el plazo de doce meses previsto en el artículo 150 de la Ley 58/2003 finaliza el 1 de octubre de 2012. Es decir, el 1 de octubre de 2012, como máximo, debería haberse notificado el acto administrativo resultante de las actuaciones de comprobación e investigación. En el presente caso, el acuerdo de liquidación se dicta y notifica el 2 de octubre de 2012, por tanto, se ha incumplido el plazo máximo establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003.

Las consecuencias de dicho incumplimiento se prevén en el apartado 2 del citado artículo 150, según el cual:

“2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse”.

El artículo 67.1.a) de la Ley 58/2003 establece que el cómputo del plazo de cuatro años de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante liquidación se inicia el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la correspondiente autoliquidación. En el caso que nos ocupa, los periodos objeto de regularización son el 2T/2007, 3T/2007 y 4T/2007. Teniendo en cuenta que el cómputo del plazo de prescripción para el último de ellos, es decir, el 4T/2007, se inicia el 31 de enero de 2008, en la fecha en que se dicta y notifica el acuerdo de liquidación, esto es, el 2 de octubre de 2012, ya se encuentra prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

De esta forma, este Tribunal debe declarar la improcedencia del acuerdo de liquidación impugnado, así como la del acuerdo de resolución del procedimiento sancionador que trae causa del mismo, debiendo anularse ambos acuerdos.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, vistas las presentes reclamaciones económico-administrativas,

ACUERDA

estimarlas, anulando los actos impugnados.

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