

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ057798

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 17 de marzo de 2015

Vocalía 5.<sup>a</sup>

R.G. 4802/2011

**SUMARIO:**

**Deuda tributaria. Extinción de la deuda tributaria. Prescripción. Supuestos. Devoluciones. Prescripción del derecho a obtener la devolución. Devolución solicitada en la correspondiente autoliquidación y derivada de la normativa del tributo.**

En el caso que se analiza, el interesado solicitó en plazo la devolución derivada de la normativa del tributo mediante la presentación de las autoliquidaciones de enero, febrero y abril de 2002. Transcurrido el plazo de los seis meses, la Administración, no ordena la devolución de las cantidades implícitamente acordadas. De los documentos aportados en el expediente administrativo consta copia de dos requerimientos efectuados por la Administración mediante los cuales se inician sendos procedimientos de comprobación abreviada en relación con los períodos cuya devolución solicitó el interesado, emitidos el 31 de mayo de 2004 y notificados el 9 de junio de 2004. No consta en el expediente resolución expresa de dichos procedimientos. Además, consta en el expediente administrativo sendos escritos presentados por el interesado en abril y septiembre de 2008, solicitando nuevamente la devolución de las cantidades previamente solicitadas y cuya devolución no había obtenido. Se trata así de analizar si las actuaciones llevadas a cabo por la Administración tienen eficacia interruptiva del derecho del reclamante a obtener la devolución. Pues bien, nos encontramos con una acción por parte de la Administración, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, comprobación o liquidación del Impuesto devengado por cada hecho imponible, en concreto en el presente caso dirigida a determinar la procedencia o no de la devolución solicitada por el interesado y que dará lugar, en su caso, a una liquidación provisional en la que se determine la procedencia o no de dicha devolución. Asimismo la atención de dicho requerimiento por parte del interesado y que se da por atendido por la Administración, es una actuación de éste encaminada «al pago o liquidación de la deuda». Es decir, que el plazo de prescripción, cuyo dies a quo debe ubicarse al término del plazo de los seis meses de que disponía la Administración para efectuar la devolución, se interrumpió por las actuaciones de la Administración y del interesado en el seno del procedimiento iniciado para la verificación o comprobación de dicha devolución, y en cuyo curso se requirió por parte de la Administración, y se aportó por parte del interesado, la documentación reseñada. Dicha actuación supuso una interrupción del cómputo del plazo de prescripción, siendo los únicos efectos que se producen por la inactividad de la Administración, los previstos en el art. 105.2 de la Ley 230/1963 (LGT) que «la inobservancia de plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja», cosa que hizo el obligado tributario. En consecuencia, no puede considerarse, que el inicio de un procedimiento de comprobación abreviada, cuyo objeto es verificar la procedencia de la devolución carezca de efectos interruptivos del derecho de la reclamante a obtener la devolución en su día solicitada. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 99, 115 y 116.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 64, 66, 101, 105 y 123.

Ley 58/2003 (LGT), art. 237.

Ley 1/1998 (LDGC), art. 11.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, visto el recurso de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, promovido por la entidad TRA..., S.L., con NIF: ..., y en su nombre y representación por ..., con NIF: ..., y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la Resolución desestimatoria del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de la reclamación 28/09317/09, interpuesta contra la desestimación presunta de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Administración de Hortaleza-Barajas, de la solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos enero, febrero y abril del ejercicio 2002.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero:**

De los datos que obran en el expediente resulta que dentro del plazo establecido legalmente el reclamante presentó declaraciones-liquidaciones o autoliquidación, modelo 330, por el Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos enero, febrero y abril de 2002, con resultado de 119.493,72, 216.288,49 y 27.215,51 euros a devolver respectivamente.

**Segundo:**

En fecha 31 de mayo de 2004 y notificados en 9 de junio de 2004, se inician sendos procedimientos de comprobación abreviada en relación con las declaraciones liquidaciones mensuales señaladas por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Hortaleza de la Delegación de Madrid, requiriendo la justificación de las operaciones que originan el derecho a la deducción así como los libros registro de Facturas emitidas y Recibidas.

No consta en el expediente, resolución expresa de dicho procedimiento ni tampoco la devolución de oficio de las cantidades solicitadas por el reclamante a devolver.

**Tercero:**

El órgano de gestión, junto con las actuaciones por él practicadas y tras tener conocimiento de la remisión efectuada por los órganos de inspección al Ministerio Fiscal con fecha 10 de agosto de 2004, por indicios de delito contra la Hacienda Pública, por obtención indebida de devoluciones fiscales correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2001, envió lo actuado al órgano de inspección. Dicha comunicación interna fue efectuada sin conocimiento formal del interesado.

**Cuarto:**

Por otro lado, consta en el expediente informe de la Dependencia Regional de Inspección de Madrid de fecha 24 de marzo de 2009, que señala que solicitada información respecto a las declaraciones de IVA 2001 y 2002, con resultado a devolver se informa de lo siguiente:

- Respecto al ejercicio 2001, iniciadas las actuaciones de comprobación al contribuyente, se notificó a éste, el 8 de septiembre de 2004, la interrupción de las actuaciones inspectoras al remitirse dichas actuaciones al Ministerio Fiscal por presunto delito fiscal (el importe solicitado a devolver respecto del mes de diciembre de 2011 era de 155.237,13 euros).

- Respecto al año 2002, consta en la aplicación como remitida por los órganos de gestión a Inspección, por el filtro "Plan de Inspección", con fecha 12 de mayo de 2003. En inspección no se han realizado actuaciones, y constan los requerimientos emitidos por Hortaleza el 1 de junio de 2004 y notificados el 9 de junio de 2004.

En relación con el año 2002, señala el informe que al no haber realizado actuación alguna por parte de la Administración ni tampoco del obligado tributario resultaría prescrito el derecho a obtener la devolución del IVA del ejercicio 2002.

**Quinto:**

La entidad presentó, con fecha 8 de abril y 22 de mayo de 2008, sendos escritos reclamando la devolución de los importes pendientes de devolución de los citados períodos.

No consta en el expediente contestación por parte de la AEAT a dichos escritos.

**Sexto:**

En fecha 22 de diciembre de 2008, interpone reclamación económico administrativa contra la desestimación presunta de la solicitud de devolución ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid.

El Tribunal, desestima sus pretensiones, declarando prescrito el derecho de la interesada a obtener la devolución del ejercicio 2002.

Dicha resolución se notifica el 17 de mayo de 2011.

**Séptimo:**

En fecha 17 de junio de 2011, interpone recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central, alegando en síntesis lo siguiente:

- La obtención de la efectiva devolución del excedente de IVA constituye un elemento fundamental que garantiza la aplicación del principio de neutralidad del sistema común del IVA, hasta el punto de que, como reconoce el Tribunal Supremo incluso la normativa del impuesto podría haber previsto su devolución de oficio si transcurrido el plazo máximo para su compensación no se hubiera podido recuperar todo el IVA soportado.

- Que todas las actuaciones llevadas a cabo por la entidad han ido encaminadas a la devolución de las cantidades correspondientes al ejercicio 2001 y 2002, atendiendo todos los requerimientos efectuados por la Administración, incluso se solicitó la compensación de dichas cuotas con la deuda tributaria del Impuesto de Sociedades.

- Que el procedimiento de comprobación limitada iniciado en el año 2004 cuyo objeto era analizar las cuotas de IVA a devolver del ejercicio 2002, genera un efecto suspensivo de las solicitudes de devolución, suspensión que no implica la renuncia al derecho a obtener la devolución solicitada.

- Tras el inicio de dicho procedimiento y por la inactividad de la Administración tributaria, reclama de nuevo la devolución de las cantidades solicitadas correspondientes a los ejercicios 2001 y 2002 alegando la Administración a través de la resolución del TEAR de Madrid prescripción del derecho a obtener dicha devolución, hecho que va en contra del principio de neutralidad recogido por la normativa comunitaria y jurisprudencia nacional y comunitaria, asumiendo únicamente por motivos formales una carga económica, cuando se ha demostrado que ha solicitado en reiteradas ocasiones su devolución.

- Solicita que se anule la resolución del TEAR impugnada y se proceda a la devolución de las cantidades correspondientes a los ejercicios 2001 y 2002.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero:**

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer del recurso de alzada que se examina, que ha sido interpuesto 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 RD 520/05 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

La cuestión a resolver por este Tribunal Económico Administrativo Central consiste en determinar si ha prescrito el derecho del reclamante a obtener la devolución del IVA pretendida.

**Segundo:**

Corresponde en primer lugar precisar la naturaleza del derecho cuya prescripción se discute, en particular, el de obtener la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los períodos de diciembre de 2001, enero, febrero y abril del 2002.

Las devoluciones del Impuesto sobre el Valor Añadido resultantes de las declaraciones-liquidaciones en las que resulta una cantidad a devolver solicitada por el sujeto pasivo en la correspondiente autoliquidación del impuesto de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 115 y 116 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, tienen la naturaleza de devoluciones de oficio derivadas de la mecánica liquidadora del impuesto, sin que puedan ser calificadas como devoluciones de ingresos indebidos.

Este Tribunal, en reiteradas ocasiones (resolución de 2 de abril de 2008, R.G. 2445/2006, entre otras) ha manifestado que las devoluciones que obedecen a la mecánica liquidadora del impuesto, es decir, a la deducción de las cuotas soportadas y deducidas de las cuotas devengadas del Impuesto sobre el Valor Añadido, no tienen el carácter de devolución de ingresos indebidos, sino que son devoluciones derivadas de la normativa del tributo, y constituyen devoluciones de oficio. Igualmente se ha pronunciado la Audiencia Nacional, entre otras, en sentencia de 26 de julio de 2004.

Pues bien, el funcionamiento liquidatorio del Impuesto sobre el Valor Añadido se encuentra en el artículo 99 de la Ley 37/1992, reguladora del Impuesto, según el cual, en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas.

Es decir, que la mecánica liquidadora del Impuesto sobre el Valor Añadido se traduce en la deducción de las cuotas soportadas deducibles del importe de las cuotas devengadas, estableciéndose en la propia Ley del Impuesto los requisitos para la deducción de las cuotas soportadas, así como las reglas del devengo.

A este respecto dispone el artículo 115 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, vigente al tiempo de presentar las autoliquidaciones lo siguiente:

“Uno. Los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de esta Ley, por exceder continuamente la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año.

Dos. Reglamentariamente podrá establecerse, con referencia a sectores o sujetos pasivos determinados, el derecho a la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación.(...)

Tres. En los supuestos a que se refieren este artículo y el siguiente, la Administración procederá, en su caso, a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la declaración liquidación en que se solicite la devolución del impuesto.

Cuando la declaración-liquidación, o en su caso, de la liquidación provisional resulte cantidad a devolver, la Administración tributaria procederá a su devolución de oficio, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones, provisionales o definitivas, que procedan.

Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo establecido en el primer párrafo de este apartado, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el importe total de la cantidad solicitada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes.

Transcurrido el plazo establecido en el primer párrafo de este apartado sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 58.2.c) de la Ley General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el sujeto pasivo así lo reclame.

Reglamentariamente se determinarán el procedimiento y la forma de pago de la devolución de oficio a que se refiere el presente apartado.”

Por su parte, el artículo 116, regula las devoluciones a exportadores en régimen comercial, señalando lo siguiente:

“Uno. Los sujetos pasivos que, durante el año natural inmediato anterior o durante el año natural en curso, hubieran realizado las operaciones que se indican en el apartado siguiente por importe global superior a veinte millones de pesetas, tendrán derecho a la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación hasta el límite resultante de aplicar el tipo impositivo general del impuesto al importe total, en dicho período, de las mencionadas operaciones. (...)”

Es decir, el artículo 116, establece un régimen especial de devolución a exportadores en régimen comercial, permitiendo solicitar la devolución al finalizar cada período de liquidación, en el presente caso, mensual.

De los preceptos anteriores se desprende que el procedimiento de devolución derivado de la normativa del tributo, se inicia mediante la presentación de las autoliquidaciones correspondientes a cada período de liquidación mensual, de manera que la Administración, en concreto los órganos de gestión, tienen un plazo de seis meses desde la finalización del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación, para revisar su contenido y proceder de oficio a la devolución de la cantidad pretendida ( sin perjuicio de ulteriores liquidaciones provisionales o definitivas) o bien, la que procediera de la liquidación provisional practicada.

Es decir, en el transcurso de los seis meses siguientes a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación, la Administración practicará liquidación provisional, o bien, devolverá de oficio las cantidades solicitadas. Una vez finalizado el plazo de los seis meses sin ordenar la devolución, comienza el plazo para que el interesado pueda exigir la devolución de las cantidades previamente solicitadas debiendo la Administración abonar intereses de demora. A partir de ese momento el obligado tributario tiene derecho a la devolución no efectuada.

A efectos de la prescripción, es importante distinguir entre el derecho a solicitar y el derecho a obtener la devolución derivada de la normativa del tributo, puesto que los plazos de cómputo de inicio de la prescripción, así como las causas que motivan la interrupción de la misma, son distintos.

En este caso, el interesado podrá solicitar la devolución derivada de la normativa del tributo al finalizar cada período de liquidación mensual, mientras que la acción para obtener dicha devolución podrá iniciarla, una vez transcurrido el plazo de seis meses de que dispone la Administración para ordenar la devolución de oficio.

Según la doctrina de la "actio nata", desprendida del artículo 1969 del Código Civil, éste es el momento a partir del cual se inicia el cómputo del plazo de prescripción del derecho del contribuyente a obtener la devolución previamente solicitada.

En nuestro caso, el interesado solicitó la devolución derivada de la normativa del IVA, mediante la presentación en plazo de las autoliquidaciones correspondientes a cada período de liquidación mensual de diciembre de 2001, enero, febrero y abril de 2002, por lo tanto el derecho cuya prescripción se discute en la presente resolución, no es el derecho a solicitar la devolución, puesto que ya ejercitó dicho derecho, sino el derecho a obtenerla.

### **Tercero:**

Una vez aclarado que el derecho cuya prescripción se discute es el derecho a obtener la devolución derivada de la normativa del tributo, hemos de determinar si efectivamente se ha producido la prescripción del citado derecho.

Respecto a la prescripción, se encuentra regulada en los artículos 64 y siguientes de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, vigente al tiempo de presentar las autoliquidaciones.

Dispone el artículo 64 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, en su redacción dada por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes:

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.
- c) La acción para imponer sanciones tributarias.
- d) El derecho a la devolución de ingresos indebidos."

Tal como se ha expuesto en el fundamento de derecho anterior, el presente supuesto no es un caso de devolución de ingresos indebidos, sino una devolución derivada de la propia mecánica liquidadora del Impuesto, de manera que, de conformidad con dicha afirmación, no resulta aplicable el supuesto contemplado en la letra d) del artículo 64 antes transcrito, puesto que el mismo no es gramaticalmente aplicable a estas devoluciones. Esta circunstancia ha conllevado en ocasiones el planteamiento en distintas instancias revisoras de la cuestión relativa a la posible inexistencia de plazo de prescripción en el caso de devoluciones de oficio. La respuesta a esta pregunta debe ser negativa y debe igualmente aplicarse el plazo de prescripción general a que hace referencia el artículo 64 de la Ley 230/1963, General Tributaria.

Así se ha pronunciado este Tribunal Económico-Administrativo Central en ocasiones anteriores, al considerar aplicable en el caso de las devoluciones de oficio el plazo de prescripción general a que hace referencia el artículo 64 de la Ley 230/1963, General Tributaria (RG 4122/1998, de 28 de abril de 2000, RG 2413/2002, de 11 de noviembre de 2005 y RG 2445/06, de 2 de abril de 2008). En este mismo sentido también hay otros pronunciamientos jurisdiccionales como la sentencia de 21 de octubre de 2005 de la Audiencia Nacional, recaída en el recurso nº 0109/2003.

### **Cuarto:**

Una vez aclarado que resulta aplicable el plazo de prescripción de 4 años fijado en el artículo 64 de la Ley 230/1963 a la obtención de las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, hemos de analizar si en el caso de la devolución solicitada por la entidad, referida al Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos diciembre de 2001, enero, febrero y abril del ejercicio 2002, ha prescrito el derecho a su obtención

Con carácter previo este Tribunal quiere poner de manifiesto que el acto que se reclama es la resolución desestimatoria del TEAR de Madrid 28/09317/09, interpuesta contra la desestimación presunta de la AEAT, Administración de Hortaleza de las solicitudes de devolución presentadas por el reclamante con fecha 8 de abril y 22 de mayo de 2008, reclamando la devolución de los importes pendientes de devolución de los períodos diciembre de 2001, enero, febrero y abril de 2002.

Si bien, el acto impugnado es la desestimación presunta de la solicitud de devolución de los períodos diciembre de 2001, enero, febrero y abril de 2002, el TEAR de Madrid, resuelve únicamente sobre los períodos de enero, febrero y abril de 2002 concluyendo que ha prescrito el derecho de la reclamante a obtener la devolución del ejercicio 2002. Nada establece la resolución en relación con la solicitud de devolución correspondiente a diciembre de 2001.

Por lo tanto, en virtud de las amplias facultades revisoras que la normativa le atribuye, como así se refleja en el artículo 237 de la Ley 58/2003, General Tributaria, según el cual los Tribunales Económico-Administrativos tienen atribuida competencia para examinar "todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el

expediente”, procederemos a analizar en primer lugar si ha prescrito el derecho del reclamante a obtener la devolución de diciembre de 2001.

La primera cuestión que se suscita para determinar la existencia o no de prescripción del derecho de la entidad a obtener la devolución controvertida, es la relativa al cómputo del plazo de prescripción, y en particular, al momento en que se inicia el cómputo del plazo. Es decir, debemos determinar cuál debe ser el “dies a quo” computable a estos efectos.

El artículo 115 de la Ley 37/1992, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone, en su número Tres:

“Tres. En los supuestos a que se refieren este artículo y el siguiente, la Administración procederá, en su caso, a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación en que se solicite la devolución del impuesto.

Cuando la declaración-liquidación, o en su caso, de la liquidación provisional resulte cantidad a devolver, la Administración tributaria procederá a su devolución de oficio, sin perjuicio de la práctica de las posteriores liquidaciones, provisionales o definitivas, que procedan.

Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo establecido en el primer párrafo de este apartado, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el importe total de la cantidad solicitada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas posteriores que pudieran resultar procedentes.

Transcurrido el plazo establecido en el primer párrafo de este apartado sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 58.2.c) de la Ley General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el sujeto pasivo así lo reclame.

Reglamentariamente se determinarán el procedimiento y la forma de pago de la devolución de oficio a que se refiere el presente apartado”.

El plazo para la presentación de la autoliquidación modelo 330, correspondiente al período de diciembre del ejercicio 2001 finalizaba el 30 de enero de 2002. La Administración disponía desde esa fecha de un plazo de seis meses para efectuar la devolución solicitada, o la que, en su caso, procediera de la liquidación provisional practicada.

De acuerdo con la Ley 230/1963, General Tributaria, la presentación de la autoliquidación por parte del obligado tributario dio lugar al inicio de la gestión tributaria. En este sentido, el artículo 101 de la citada Ley dispone:

“La gestión de los tributos se iniciará:

Por declaración o iniciativa del sujeto pasivo, retenedor o del obligado a ingresar a cuenta, conforme a lo previsto en el artículo 35 de esta Ley. (...)”.

El procedimiento iniciado, de acuerdo con el transcrito artículo 115 de la Ley 37/1992, debió finalizar en un plazo de seis meses desde su inicio que, como hemos indicado, tuvo lugar el 30 de enero de 2002. No obstante, dentro de dicho plazo, concretamente el 19 de julio de 2002, la Administración tributaria inició un procedimiento inspector mediante notificación de comunicación de inicio que tuvo por objeto la comprobación de IVA del ejercicio 2001.

Así se desprende de los datos que obran en el expediente, en concreto contestación en queja presentada por el contribuyente ante el Consejo de Defensa del Contribuyente, de fecha 27 de noviembre de 2008 y notificada el 22 de enero de 2009, que expresamente señala lo siguiente:

“ Respecto a la devolución solicitada por el Impuesto sobre el Valor Añadido del periodo diciembre 2001 por importe de 155.237,13 euros euros debe señalarse que dicha devolución ha sido objeto de comprobación por la Inspección de los tributos en el seno del procedimiento de comprobación e investigación nº CO-586.259, que tuvo por objeto la comprobación del IVA del ejercicio 2001 y cuya comunicación de inicio de actuación se encuentra fechada el 19 de julio de 2002.

Como resultado de dichas actuaciones fueron detectados indicios de un posible delito contra la Hacienda Pública y en aplicación de lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 77 de la Ley General tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), de conformidad con el artículo 180.1 de esta misma Ley se remitieron al Ministerio Fiscal, según acuerdo del Delegado Especial Adjunto Ejecutivo de la AEAT de Madrid de 10 de agosto de 2004 (...)”.

Consta que el ejercicio 2001 fue objeto de comprobación por parte de los órganos de inspección, iniciando actuaciones de comprobación e investigación nº CO-586.259, que tuvo por objeto la comprobación del IVA de ejercicio 2001 y cuya comunicación de inicio de actuación se encuentra fechada el 19 de julio de 2002.

Además, consta en el expediente informe de la Dependencia Regional de Inspección de Madrid de fecha 24 de marzo de 2009, que señala que solicitada información respecto a las declaraciones de IVA 2001 y 2002, con resultado a devolver se informa de lo siguiente:

- Respecto al ejercicio 2001, iniciadas las actuaciones de comprobación al contribuyente, se notificó al contribuyente, el 8 de septiembre de 2004, la interrupción de las actuaciones inspectoras al remitirse dichas actuaciones al Ministerio Fiscal por presunto delito fiscal.

- Respecto al año 2002, consta en la aplicación como remitida por los órganos de gestión a Inspección, por el filtro "Plan de Inspección", con fecha 12 de mayo de 2003. En inspección no se han realizado actuaciones, y constan los requerimientos emitidos por Hortaleza el 1 de junio de 2004 y notificados el 9 de junio de 2004.

En relación con el año 2002, señala el informe que al no haber realizado actuación alguna por parte de la Administración ni tampoco del obligado tributario resultaría prescrito el derecho a obtener la devolución del IVA del ejercicio 2002.

Por lo tanto, antes de que transcurriera el plazo de los seis meses, la Administración inicio un procedimiento de inspección por lo que la entidad no puede instar a la Administración sobre la base del incumplimiento del plazo de los seis meses la acción de la devolución, puesto que el derecho a obtener la devolución no ha nacido.

De esta forma, el inicio del procedimiento de inspección puso fin al procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante la presentación de la autoliquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de diciembre de 2001 y será en el seno de dicho procedimiento en el que se determinará la procedencia o no de la devolución solicitada sin que este Tribunal pueda entrar a conocer sobre la prescripción del derecho, en tanto se desconoce si el procedimiento ha concluido o las vicisitudes que en el mismo han podido concurrir una vez remitidas las actuaciones al Ministerio Fiscal que constituyen causa justificativa de la interrupción del plazo de duración del procedimiento inspector. Será, por tanto, en el seno de dicho procedimiento, o en su caso en el jurisdiccional que se haya abierto, donde se discutirá la cuestión planteada por la entidad. En todo caso, tampoco acredita la entidad que en dicho procedimiento haya existido conclusión de las actuaciones por el Ministerio Fiscal que determinaran la continuación del procedimiento inspector y éste no se hubiera reanudado.

#### **Quinto:**

A continuación hemos de analizar si en el caso de la devolución solicitada por la entidad, referida al Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos de enero, febrero y abril del ejercicio 2002, ha prescrito su derecho a obtener la devolución.

Como hemos señalado anteriormente, el interesado ya solicitó la devolución derivada de la normativa del IVA en plazo, mediante la presentación de las correspondientes autoliquidaciones mensuales, lo que reclama, por lo tanto, es su derecho a obtener la devolución.

De acuerdo con el artículo 115 anteriormente transcrito, el plazo para la presentación de la autoliquidación finalizaba el 20 de febrero (para la autoliquidación de enero), el 20 de marzo de 2002 (para la autoliquidación de febrero de 2002) y el 20 de mayo de 2002 ( para la autoliquidación de abril de 2002). La Administración disponía desde esa fecha de un plazo de seis meses para efectuar la devolución solicitada, o la que, en su caso, procediera de la liquidación provisional practicada.

De acuerdo con la Ley 230/1963, General Tributaria, la presentación de la autoliquidación por parte del obligado tributario dio lugar al inicio de la gestión tributaria. En este sentido, el artículo 101 de la citada Ley dispone:

"La gestión de los tributos se iniciará:

Por declaración o iniciativa del sujeto pasivo, retenedor o del obligado a ingresar a cuenta, conforme a lo previsto en el artículo 35 de esta Ley. (...)"

Por su parte, el artículo 11 de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los contribuyentes, establece que:

"La Administración tributaria devolverá de oficio las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa específica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido. Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en

todo caso, el plazo de seis meses, sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, el contribuyente tendrá derecho al abono del interés de demora regulado en el artículo 58.2.c) de la Ley General Tributaria, sin necesidad de efectuar requerimiento a tal efecto. A estos efectos, dicho interés se devengará desde la finalización del plazo que dispone la Administración tributaria para practicar liquidación provisional hasta la fecha en que se orden el pago de la correspondiente devolución”

En el presente caso, el plazo establecido para efectuar la devolución derivada de la normativa del IVA, es de seis meses desde la finalización del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación. Transcurrido dicho plazo, para cada período de liquidación, la Administración incurrió en mora, estando obligada a abonar, junto con la devolución solicitada, los correspondientes intereses de demora.

Así pues, el cómputo del plazo de prescripción del indicado derecho a obtener la devolución se inició el 20 de agosto de 2002 (para la autoliquidación de enero), el 20 de septiembre de 2002 (para la autoliquidación de febrero de 2002) y el 20 de noviembre de 2002 ( para la autoliquidación de abril de 2002), día en el que la reclamante pudo entender incumplida la obligación de la Administración de practicar la devolución solicitada y a partir de ese momento es cuando la reclamante pudo hacer valer ante la Administración su derecho a obtener esa devolución previamente solicitada junto con dichos intereses de demora.

#### **Sexto:**

No obstante lo anterior, habrá que tener en cuenta si se han producido circunstancias que determinan la interrupción de la prescripción del derecho a obtener dicha devolución, ya que en ese caso, el cómputo del plazo de prescripción se iniciaría de nuevo.

De los hechos descritos en los antecedentes de esta resolución se desprende que el interesado solicitó en plazo la devolución derivada de la normativa del tributo mediante la presentación de las autoliquidaciones de enero, febrero y abril de 2002.

Transcurrido el plazo de los seis meses, la Administración, no ordena la devolución de las cantidades implícitamente acordadas. Como hemos señalado a lo largo de la presente resolución, nace el derecho del reclamante a obtener su devolución a partir del 20 de agosto de 2002 (para la autoliquidación de enero), el 20 de septiembre de 2002 (para la autoliquidación de febrero de 2002) y el 20 de noviembre de 2002 ( para la autoliquidación de abril de 2002).

De los documentos aportados en el expediente administrativo consta copia de dos requerimientos efectuados por la Administración de Hortaleza mediante los cuales se inician sendos procedimientos de comprobación abreviada en relación con los períodos cuya devolución solicitó el interesado, emitidos el 31 de mayo de 2004 y notificados el 9 de junio de 2004.

No consta en el expediente resolución expresa de dichos procedimientos.

Además, consta en el expediente administrativo sendos escritos presentados por el interesado en abril y septiembre de 2008, solicitando nuevamente la devolución de las cantidades previamente solicitadas y cuya devolución no había obtenido.

Ante la falta de contestación por parte de la Administración a dichos escritos interpone reclamación ante el TEAR de Madrid, por desestimación presunta de su solicitud.

El reclamante considera que los procedimientos de comprobación abreviada iniciados en el año 2004 es una actuación interruptiva de la prescripción del derecho a obtener la devolución, por lo que no ha prescrito su derecho a obtenerla. Alega que dichos requerimientos fueron atendidos en fecha 25 de junio de 2004, tal y como consta en la diligencia extendida de la misma fecha que acompaña en sus escrito de alegaciones presentado ante el TEAR de Madrid.

Asimismo alega que en fecha 12 de junio de 2002, según diligencia de constancia de hechos aportada también ante el TEAR de Madrid, la Administración solicitó las facturas y los libros de IVA correspondientes al ejercicio 2002, requerimiento atendido en fecha 24 de julio siguiente según consta en diligencia de constancia de hechos también aportada ante el TEAR de Madrid. (Documento 7)

Habrà que analizar si las actuaciones llevadas a cabo por la Administración tienen eficacia interruptiva del derecho del reclamante a obtener la devolución.

En relación con las diligencias aportadas en su escrito de alegaciones ante el TEAR de 12 de junio y 24 de julio de 2002, este Tribunal quiere poner de manifiesto que la diligencia de fecha 12 de junio de 2002, es una diligencia en la que se solicita al reclamante la aportación de “Facturas de IVA año 2002” y “Libro IVA”. No hace referencia a que la Inspección se constituya para la formalización de dicha diligencia en el seno de un determinado procedimiento de inspección, ni se contiene manifestación alguna en cuanto a la continuación o terminación del mismo. Además, en contra de lo alegado por el interesado, el documento 7 que acredita, según el reclamante, la atención a dicho requerimiento, es de fecha 7 de mayo de 2002 (no de 24 de julio ) y consta que “la compareciente aporta documentación requerida en diligencia de fecha 25/04/02”, cuando la documentación se requirió en diligencia de 12 de junio de 2002.

No consta en el expediente administrativo documentación alguna relativa a las diligencias aportadas por el interesado por lo que, dado que las mismas no acreditan que se haya iniciado procedimiento alguno tendente a la comprobación e investigación del IVA del ejercicio 2002, el Tribunal no puede determinar si se trata de una actuación interruptiva de la prescripción.

Por otro lado, habrá que analizar, si los procedimientos de comprobación abreviada iniciados mediante requerimiento emitidos el 31 de mayo de 2004 y notificados el 9 de junio de 2004, relativos a los períodos de liquidación de enero, febrero y abril de 2002 del IVA a exportadores, es una actuación interruptiva de la prescripción del derecho a obtener la devolución derivada de la normativa del tributo por dichos conceptos y períodos.

Es necesario aclarar a este respecto que el Tribunal Supremo ha dispuesto en reiterada jurisprudencia que la normativa aplicable en materia de prescripción es la vigente en el momento de dictar el acto que la interrumpe, y con independencia de la fecha en la que se hubieran realizado los hechos imponible. Así por ejemplo podemos destacar la sentencia de 25 de septiembre del 2001 (Rec nº 6789/2000) del Tribunal Supremo.

De conformidad con lo anterior, la actuación que la entidad considera interruptiva de la prescripción del derecho a solicitar la devolución derivada de la normativa del tributo es el procedimiento de comprobación abreviada iniciado mediante requerimiento emitido el 31 de mayo de 2004 y notificado el 9 de junio de 2004, es decir, antes de la fecha de entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria, 58/2003 de 17 de diciembre, por lo que resulta de aplicación la normativa anterior, Ley 230/1963 de 28 de diciembre General tributaria.

Dispone el artículo 64 de la Ley 230/1963 General Tributaria en su redacción dada por la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes:

“Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.
- c) La acción para imponer sanciones tributarias.
- d) El derecho a la devolución de ingresos indebidos. “

Por su parte, el artículo 66 de la Ley 230/1963 relativo a la interrupción de la prescripción dispone:

“1. Los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 64 se interrumpen:

a) Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible. A estos efectos, se entenderán como realizadas directamente con el sujeto pasivo las actuaciones de Juntas y Comisiones, en el procedimiento de estimación global, para los que estuvieren debidamente representados.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase y

c) Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda.

2. El plazo de prescripción a que se refiere la letra d) del artículo 64 se interrumpirá por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda la devolución del ingreso indebido, o por cualquier acto de la Administración en que se reconozca su existencia.

De la documentación que se acompaña al expediente se inició por parte de la Administración un procedimiento encaminado a practicar una liquidación. Figura entre la documentación aportada al expediente sendos requerimientos de fecha 31 de mayo de 2004 y notificados en 9 de junio de 2004, que inician sendos procedimientos de comprobación abreviada en relación con las declaraciones liquidaciones mensuales de los meses de enero, febrero y abril de 2002.

Si bien en el expediente administrativo no consta la atención a dichos requerimientos, el interesado aporta en su escrito de alegaciones presentado ante el Tribunal regional de Madrid copia de diligencia de fecha 25 de junio de 2004, en que se hace constar que la Administración da por atendidos dichos requerimientos.

No consta en el expediente que dicho procedimiento haya finalizado.

Nos encontramos, por lo tanto, ante el inicio de un procedimiento de comprobación abreviada, en el que se requiere al reclamante la siguiente documentación:

- Justificación de la operaciones a las que corresponde la cuantía declarada en concepto de “IVA deducible por cuotas soportadas en operaciones interiores”

- Justificación de las operaciones a las que corresponde la cuantía declarada en concepto de “Operaciones sujetas que originan el derecho a la devolución”

- Libro registro de facturas recibidas y de determinadas operaciones intracomunitarias.

Señala asimismo que con la notificación de dicho requerimiento se inicia un procedimiento de gestión Tributaria, que puede dar lugar a la práctica de una liquidación provisional.

Es decir, la Administración inicia un procedimiento que va encaminado a comprobar la correcta determinación de la deuda tributaria, pudiendo dictar liquidación provisional en el caso de que del resultado de dichas actuaciones así como los datos que tenga en su poder, se ponga de manifiesto elementos determinantes de la deuda tributaria distintos de los declarados.

Así lo reconoce el artículo 123 de la Ley General Tributaria, que establece que:

“1. La Administración tributaria podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio de acuerdo con los datos consignados en las declaraciones tributarias y los justificantes de los mismos presentados con la declaración o requeridos al efecto.

De igual manera podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio cuando los elementos de prueba que obren en su poder pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados.

Asimismo, se dictarán liquidaciones provisionales de oficio cuando, con ocasión de la práctica de devoluciones tributarias, el importe de la devolución efectuada por la Administración Tributaria no coincida con el solicitado por el sujeto pasivo, siempre que concurren las circunstancias previstas en el párrafo primero o se disponga de los elementos de prueba a que se refiere el párrafo segundo de este apartado.

2. Para practicar tales liquidaciones la Administración tributaria podrá efectuar las actuaciones de comprobación abreviada que sean necesarias, sin que en ningún caso se puedan extender al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales.

No obstante lo anterior, el sujeto pasivo deberá exhibir, si fuera requerido para ello, los registros y documentos establecidos por las normas tributarias, al objeto de que la Administración tributaria pueda constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos de referencia.

3. Antes de dictar la liquidación se pondrá de manifiesto el expediente a los interesados o, en su caso, a sus representantes para que, en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes.”

Nos encontramos, por lo tanto, con una acción por parte de la Administración administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, comprobación o liquidación del impuesto devengado por cada hecho imponible, en concreto en el presente caso dirigida a determinar la procedencia o no de la devolución solicitada por el interesado y que dará lugar, en su caso, a una liquidación provisional en la que se determine la procedencia o no de dicha devolución.

Asimismo la atención de dicho requerimiento por parte del interesado y que se da por atendido por la Administración mediante diligencia de fecha 25 de junio de 2004, es una actuación de éste encaminada “al pago o liquidación de la deuda” (la que pudiera resultar de dichas actuaciones de comprobación, que bien pudiera ser la devolución a favor del interesado).

Es decir, que el plazo de prescripción, cuyo dies a quo debe ubicarse al término del plazo de los seis meses de que disponía la Administración para efectuar la devolución, se interrumpió por las actuaciones de la Administración y del interesado en el seno del procedimiento iniciado para la verificación o comprobación de dicha devolución, y en cuyo curso se requirió por parte de la Administración, y se aportó por parte del interesado, en fecha 25 de junio de 2004, la documentación reseñada.

Dicha actuación supuso una interrupción del cómputo del plazo de prescripción, siendo los únicos efectos que se producen por la inactividad de la Administración, los previstos en el artículo 105.2 de la Ley 230/1963 que “la inobservancia de plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja”, cosa que hizo el obligado tributario.

En consecuencia, no puede considerarse, que el inicio de un procedimiento de comprobación abreviada, cuyo objeto es verificar la procedencia de la devolución carezca de efectos interruptivos del derecho de la reclamante a obtener la devolución en su día solicitada. Esta interrupción se produjo tanto por el inicio de los procedimientos de comprobación abreviada notificados el 9 de junio, como por la fecha de la diligencia referenciada en que el interesado aportó la documentación requerida, el 25 de junio de 2004.

En consecuencia, en la fecha en la que el interesado presentó el escrito instando a la Administración a proceder a la devolución solicitada en su día correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos enero, febrero y abril de 2002 (11 de abril de 2008) no habían transcurrido cuatro años desde el nuevo dies a quo para el cómputo de la prescripción del derecho a obtener dicha devolución (9 de junio de 2004).

En virtud de lo expuesto,

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

**ACUERDA:**

estimar en parte, debiendo anular la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid impugnada, declarando por esta resolución que no ha prescrito el derecho de la entidad interesada a obtener la devolución del IVA de los períodos enero, febrero y abril de 2002.

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