

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057799

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de marzo de 2015

Vocalía 8.^a

R.G. 1507/2012

SUMARIO:

Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Cómputo. Dies ad quem (término). En el presente caso, iniciadas las actuaciones inspectoras el 20 de noviembre de 2007, las mismas debieron finalizar antes del 19 de noviembre de 2008, teniendo en cuenta la doctrina de este Tribunal Central, que establece como criterio que los plazos contemplados en la Ley 58/2003 (LGT) 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; debiendo adicionar como interrupción justificada un período de seis meses, del 19 de noviembre de 2008 al 19 de mayo de 2009, de modo que habiéndose notificado el acuerdo de liquidación el 20 de mayo de 2009, se ha excedido el plazo de duración de las actuaciones inspectoras. Una vez superado el plazo previsto al efecto, procede determinar sus consecuencias, y así, no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones. Una vez superado el plazo máximo de doce meses previsto al efecto, las actuaciones anteriores al incumplimiento no surten efectos interruptivos de la prescripción, debiendo distinguir:

- Si la primera actuación tras el incumplimiento se produce una vez transcurridos cuatro años desde la finalización del plazo de presentación de la correspondiente declaración, dicha actuación no surtirá efecto alguno por haber prescrito el derecho de la Administración a regularizar ese concepto tributario.

- Ahora bien, si transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento inspector pero aún dentro del plazo general de prescripción de cada concreto concepto tributario, se producen actuaciones en el marco del mismo de las que pueda predicarse efecto interruptivo, la actuación podrá proseguir hasta la finalización de la misma.

Ante la pérdida del efecto interruptivo de las actuaciones inspectoras por incumplimiento de su plazo de duración, en el caso que nos ocupa, ha de partirse de la fecha de consumación del plazo de presentación de las autoliquidaciones correspondientes al IVA, que se erigen por tanto en los dies a quo respectivos para el cómputo de los cuatro años de prescripción. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

RD 939/1986 (RGIT), arts. 31.bis y 32.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en el recurso de alzada ordinario que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por Dña. M... N.I.F. ... (como sucesora de la entidad R... S.L.), actuando en su nombre y representación D. ... y con domicilio a efectos de notificaciones en ... , contra la resolución de las reclamaciones económico-administrativas nº 52/625/2009 y 52/626/2009, dictada el 11 de noviembre de 2011 en primera instancia por el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias, interpuestas contra el acuerdo de liquidación provisional de fecha 18 de mayo de 2009, dimanante del acta de disconformidad nº A02-..., referido al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2003, dictado por la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de Asturias, sede Gijón, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), y contra el acuerdo de imposición de sanción que dimana del anterior, dictado en la misma fecha y por el mismo órgano.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

Con fecha 20 de noviembre de 2007, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Asturias, sede Gijón, de la AEAT inició, en relación con la entidad R..., S.L., actuaciones de comprobación e investigación de su situación tributaria, con carácter parcial, respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos comprendidos en el ejercicio 2010, limitándose a la comprobación del IVA devengado por la adjudicación

de varios inmuebles a los socios como consecuencia de la disolución de la sociedad R..., S.L., de la que es socia-liquidadora Dña. M... .

Con posterioridad, con fecha 16 de enero de 2008, se amplía el alcance de las actuaciones a las adjudicaciones a los socios, en general, que resulten de la disolución de la sociedad.

Con fecha 19 de marzo de 2009, concluyen las actuaciones de comprobación e investigación anteriores con la incoación al sujeto pasivo del acta de disconformidad nº A02-...71546703, relativa al concepto y períodos referenciados, acompañándose de su preceptivo informe ampliatorio.

De las actuaciones practicadas resulta la siguiente información relevante:

* En el cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones regulado en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria no deben tomarse en consideración 377 días, como consecuencia de dilaciones no imputables a la Administración Tributaria y por interrupción justificada de las actuaciones por petición de datos al Ayuntamiento de Gijón y al Gabinete Técnico de la Dependencia Regional de Recursos Humanos de la AEAT a través de informes de valoración de los inmuebles adjudicados, que se detallan a continuación y computados de la siguiente forma:

*

o 28/01/2008 a 15/02/2008: 18 días de interrupción justificada (petición de datos al Ayuntamiento de Gijón).

o 16/02/2008 a 15/01/2009: 334 días de dilaciones no imputables a la Administración.

o 15/01/2009 a 09/02/2009: 25 días de interrupción justificada (petición de valoraciones a otros órganos de la Administración del Estado).

* Con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras, el obligado tributario había presentado la declaración-liquidación por el cuarto trimestre de 2003 con un resultado a ingresar de 619,83 euros. Dicho resultado se corresponde exactamente con la cuota del IVA repercutido en las facturas emitidas por el alquiler de una nave situada en el Polígono ... a la sociedad "C... , S.L."

* Con fecha 14 de noviembre de 2003, mediante escritura pública con número de protocolo ... extendida por el notario D. ..., se elevan a públicos los acuerdos sociales de fecha 3 de noviembre de 2003, de disolución de la sociedad, de cese de administrador, de nombramiento de liquidador y de liquidación de la sociedad R..., S.L. La representante de la entidad en las operaciones de liquidación ha sido Dña. M..., la cual, tras haber cesado en su cargo de administradora única de la sociedad, fue nombrada liquidadora única de la misma. En ese momento el 95% de las participaciones sociales eran titularidad de Dña. M... y el 5% restante le correspondían a su hijo D. Fernando Ruiz Mori.

* El activo del balance final de liquidación de la sociedad estaba integrado exclusivamente por cuatro bienes inmuebles: dos parcelas de terreno situadas en el barrio de la Pipa de Somió, en Gijón, otra parcela de terreno situada en el mismo barrio en la cual está construida una vivienda unifamiliar y una nave industrial situada en el polígono de la Juvería de Tremañes, también en Gijón. Con el fin de proceder a extinguir la sociedad, los socios se adjudicaron los referidos inmuebles, en proindivisión y en la misma proporción en que eran titulares de las participaciones sociales. Así a Dña. M... se le adjudicó una participación indivisa del 95% de cada uno de los cuatro bienes y D. Fernando Ruiz Mori una participación indivisa del 5% de cada uno de los bienes.

* Como resultado de las actuaciones de comprobación e investigación se liquida el IVA devengado en el cuarto periodo de 2003 por la adjudicación a los socios, en proporción a su participación, de los inmuebles que integran el activo de la entidad R... SL al tiempo de su disolución y liquidación, todos ellos sujetos y no exentos del IVA, a excepción de la nave industrial sita en la Juvería, al no tratarse de primera entrega.

* Al tratarse de una operación entre partes vinculadas (sociedad-socios) la determinación de la base imponible se realiza con sujeción a lo dispuesto en el artículo 79.Cinco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, acudiendo a la determinación del valor de los bienes en el momento de la entrega, por el procedimiento de comprobación de valores previsto en el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que en el presente caso se realiza mediante el dictamen de peritos de la Administración, incorporados al expediente. El tipo de gravamen aplicable a la base imponible será el tipo general del 16%, excepto en la adjudicación de la vivienda y anexos, a la que resulta de aplicación el tipo reducido del 7% conforme con lo dispuesto en el artículo 91.Uno.7 de la Ley del IVA.

* De conformidad con lo previsto en el artículo 40 de la Ley 58/2003, y dado que en el momento de inicio de las actuaciones inspectoras la entidad está disuelta y liquidada y, por tanto, no tiene personalidad jurídica, estas actuaciones se han desarrollado con la socia Dña. M..., que pasa a ser la obligada tributaria como sucesora de la entidad.

Con fecha 18 de mayo de 2009, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Asturias, sede Gijón, de la AEAT dicta acuerdo de liquidación confirmando la regularización propuesta, de la que

resulta una deuda a ingresar de 195.343,06 euros, de la que 150.424,77 euros se corresponden con la cuota y 44.918,29 euros con los intereses de demora.

La notificación al obligado tributario se practica el 20 de mayo de 2009.

Segundo:

Con fecha 19 de marzo de 2009, se inicia expediente sancionador, mediante notificación a la entidad del acuerdo del instructor, quien había sido autorizado por el Inspector Jefe para acordar su inicio, encomendándose al mismo la tramitación e instrucción de la propuesta de resolución.

Al expediente sancionador se han incorporado formalmente los datos, pruebas o circunstancias obrantes u obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación.

Al obrar en poder del órgano competente todos los elementos que permiten formular la propuesta de resolución, resultó de aplicación la tramitación abreviada del procedimiento.

Con fecha 18 de mayo de 2009, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Asturias, sede Gijón, dicta acuerdo de imposición de sanción del que resulta un importe a ingresar de 112.818,58 euros.

Del acuerdo sancionador se extrae entre otra, la siguiente información relevante:

1. La conducta de la entidad puesta de manifiesto en la liquidación tributaria, es constitutiva de infracción tributaria, las infracciones cometidas se tipifican en el artículo 79 apartado a) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, al dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo.

2. Calificación de las infracciones tributarias cometidas: se califica como GRAVE, sancionándose con multa pecuniaria proporcional del 75%.

3. La Inspección de los Tributos considera acreditado el elemento subjetivo de la culpabilidad en la comisión de las infracciones tributarias anteriores.

4. Realizada la debida comparativa entre la Ley 58/2003 y la Ley 230/1963 resulta de aplicación ésta última que es la vigente cuando se cometieron las infracciones tributarias.

El acuerdo de imposición de sanción fue notificado a la entidad el día 20 de mayo de 2009.

Tercero:

No conforme, con fecha 4 de junio de 2009, la entidad interpone contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción descritos en los antecedentes previos las reclamaciones económico-administrativas nº 52/625/2009 y 52/626/2009 ante el Tribunal Económico - Administrativo Regional del Principado de Asturias.

Puesto de manifiesto el expediente para alegaciones, las mismas fueron presentadas en los siguientes términos, en síntesis:

1º) En relación con el acuerdo de liquidación:

- Denuncia infracción del artículo 72 de la Ley 230/1963 en relación con el artículo 14.2 del Real Decreto 1684/1990, porque a la recurrente no se le puede practicar liquidación alguna, puesto que el procedimiento inspector se inició en relación con R..., S.L., de modo que en caso de tener razón la Administración Tributaria, sería el sujeto pasivo del IVA y el acuerdo de liquidación tiene por obligado tributario la socia liquidadora de la entidad, Dña. Milagros Mori.

- Aduce que el acto recurrido está dictado por órgano manifiestamente incompetente, ya que el Inspector Coordinador, de facto y de iure lo que ha hecho es declarar responsable a la socia liquidadora de la deuda contraída para con la Hacienda Pública por R..., S.L., asumiendo competencias en materia que no le es propia, puesto que, la materia recaudatoria de las deudas liquidadas le es concedida a los órganos propios de Recaudación.

- Indica la recurrente que cuando se notifica la liquidación había prescrito el derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria, manifestando su disconformidad con las dilaciones imputadas.

- En relación con el fondo del asunto, señala que parte el acuerdo de que, de conformidad con la letra b) del apartado uno del artículo 5 de la Ley 37/1992 las sociedades mercantiles se reputarán, en todo caso, empresarios o profesionales, razón por la cual las entregas efectuadas por éstas serán sometidas en todo caso al IVA, aún cuando las mismas no se efectuasen en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional. Sin embargo, dicho precepto fue modificado por la Ley 4/2008 de 23 de diciembre. Y la razón de su modificación, de conformidad con la propia exposición de motivos de la Ley es que "... a las sociedades mercantiles se les presume la condición, salvo prueba en contrario. Con ello se da entrada en la norma a la jurisprudencia comunitaria sobre la

materia que no permite afirmar, sin más, que es empresario o profesional una entidad mercantil por el mero hecho de su condición de tal . . . " Pues bien, R..., S.L., no ejercía ninguna actividad empresarial como bien acredita el propio acuerdo cuando la califica como sociedad transparente. Y tal circunstancia resulta cuando menos evidente con relación a los inmuebles que se someten a tributación consistentes en dos parcelas y la vivienda habitual de la administradora de la entidad.

- Por otro lado, muestra su disconformidad con la valoración atribuida a los inmuebles por el órgano inspector.

- Finalmente, tampoco está de acuerdo con que la liquidación se practique en toda su totalidad a la reclamante. Si se afirma, primero, que no cabe la aplicación del supuesto de no sujeción al amparo del artículo 7.1º de la Ley 37/1992 porque el patrimonio empresarial no se transmite a un solo adquirente carece de sentido que solamente a un adquirente se le exija todo el IVA devengado. Y a este respecto solamente caben dos posibilidades; o considerar que hubo un solo adquirente, en cuyo caso la operación no estaría sujeta. O considerar que hubo dos, pero en este caso a cada uno debe de liquidarse lo que le corresponde, incluso en la sanción.

2º) En relación con el acuerdo de imposición de sanción:

- La resolución sancionadora deriva de un procedimiento nulo por extemporáneo por prematuro. El procedimiento sancionador se inicia en la misma fecha de incoación del acta, el 19 de marzo de 2009 y, por tanto, con bastante antelación al acuerdo de liquidación que se adopta el 18 de mayo de 2009 (aunque luego no resulte notificado hasta el 20 de mayo de mismo año). Tal proceder contraviene el artículo 209 apartado segundo de la Ley 58/2003.

- Por su parte, no se ha acreditado la concurrencia de la culpabilidad y no se ha motivado tal circunstancia, invocando diversas sentencias del Tribunal Supremo.

- Por último, entiende que no puede aplicarse el agravante de la ocultación, porque supone una redundancia en relación con el tipo infractor.

Con fecha 11 de noviembre de 2011, el Tribunal Económico-Administrativo Regional dicta resolución en primera instancia, con el siguiente fallo: "En atención a lo expuesto, este Tribunal actuando en primera instancia, acuerda desestimar la presente reclamación, y confirmar los acuerdos impugnados."

La notificación del fallo se practica a la interesada el 28 de noviembre de 2011.

Cuarto:

No conforme la entidad interpuso ante este Tribunal Económico – Administrativo Central con fecha 22 de diciembre de 2011, el recurso de alzada ordinario que se examina, contra la resolución del Tribunal Regional descrita en el párrafo anterior, reiterando las alegaciones formuladas en primera instancia.

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 Real Decreto 520/2005, 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.

Las cuestiones que ha de resolver este Tribunal consisten en determinar si resultan ajustados a derecho los acuerdos de liquidación provisional y de sanción impugnados.

Segundo:

La primera cuestión planteada en el presente expediente es la pretensión de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria como consecuencia, en su caso, del incumplimiento del plazo establecido para la duración del procedimiento.

En concreto se ha de determinar si el órgano inspector se ha extralimitado en la duración del plazo de las actuaciones inspectoras o si el mismo resulta conforme a la normativa aplicable al efecto.

Como ha sido señalado en el antecedente de hecho primero, la Inspección sostiene en el acuerdo de liquidación impugnado en relación con la duración del procedimiento inspector lo siguiente: En el cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones regulado en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria no deben de tomarse en consideración 377 días, como consecuencia de dilaciones no

imputables a la Administración Tributaria y por interrupción justificada de las actuaciones por petición de datos al Ayuntamiento de Gijón y al Gabinete Técnico de la Dependencia Regional de Recursos Humanos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria a través de informes de valoración de los inmuebles adjudicados, que se detallan a continuación y computados de la siguiente forma:

*

o 28/01/2008 a 15/02/2008: 18 días de interrupción justificada (petición de datos al Ayuntamiento de Gijón).

o 16/02/2008 a 15/01/2009: 334 días de dilaciones no imputables a la Administración.

o 15/01/2009 a 09/02/2009: 25 días de interrupción justificada (petición de valoraciones a otros órganos de la Administración del Estado).

En este punto, la entidad reclamante combate el plazo de duración de las actuaciones inspectoras desde dos puntos de vista: paralización del procedimiento durante más de seis meses así como incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

La recurrente manifiesta su disconformidad con las dilaciones que le imputa la Inspección. Sostiene la parte actora que entre el 15 de febrero y el 18 de diciembre de 2008 tiene lugar una paralización de las actuaciones inspectoras, sin que la misma sea imputable a la entidad. Lo que sucede entre ambas fechas lo explica claramente el propio acuerdo de liquidación y consta acreditado en el expediente. Estando citado el representante de la interesada para aportar una determinada documentación el 15 de febrero de 2008 y no pudiendo hacerlo a la hora prevista por un tema personal, con fecha 14 de febrero del mismo año remite correo electrónico a la actuario al que adjunta la documentación (cédula de habitabilidad y volante de empadronamiento) que debería de entregar al día siguiente. Y desde esa fecha ya no tiene más noticias hasta que el 18 de diciembre de 2008 se le requiere para continuar con las actuaciones inspectoras. Luego, tal interrupción no solamente no es imputable a la interesada sino que no se puede hacer recaer sobre ella la inactividad administrativa. El representante había entregado, incluso antes de la fecha fijada, la documentación que le había sido requerida no quedando pendiente de entrega ninguna documentación a partir de la citada fecha. Esto, además, resulta evidenciado en la diligencia incoada el 15 de enero de 2009 porque se le está requiriendo lo que ya había sido entregado aunque ahora se refiera a los "originales". En cuanto al destino de la vivienda ya se había dejado constancia del mismo en la diligencia de 28 de enero de 2008. Consecuentemente, si la Administración Tributaria hubiera deseado continuar la actuación inspectora ningún impedimento hubiera tenido. Simplemente con notificar la continuación, como lo hizo el 18 de diciembre, pero en fecha anterior, el representante hubiera acudido como lo hizo en todas las demás ocasiones. Invoca a este respecto las sentencias de la Audiencia Nacional de 12 de marzo de 2009 y de 21 de noviembre de 2008.

Para resolver la cuestión planteada debe tenerse en cuenta que las actuaciones de comprobación e investigación se iniciaron el 20 de noviembre de 2007, por lo que las mismas se regirán en su regulación por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, que regula el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

El artículo 104 de la Ley 58/2003, dispone en su apartado segundo, segundo párrafo, lo siguiente:

“Los períodos 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”.

Por su parte, el artículo 31.bis apartado 2 del Reglamento dispone lo siguiente:

“2. A su vez, se considerarán dilaciones imputables al propio obligado tributario, el retraso por parte de éste en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparencias formuladas o solicitadas por la inspección dentro del ámbito de sus competencias, así como el aplazamiento o retraso de las actuaciones solicitado por el propio contribuyente en los casos en que se considere procedente. Las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a efectos de este cómputo hasta que no se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al interesado. A efectos de dicho cómputo, el retraso debido a dilaciones imputadas al contribuyente se contará por días naturales”.

Antes de analizar los efectos de un hipotético incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras procede examinar en el presente caso si la dilación señalada por la Inspección es imputable al obligado tributario.

Considerando la disparidad de posiciones en torno a esta cuestión y considerando, igualmente, la fácil comprobación y cuantificación de las dilaciones existentes, al tratarse de un concepto objetivado por el artículo 31.bis apartado 2 del Real Decreto 939/1986, se procede a examinar la documentación obrante en el expediente:

· Correo electrónico emitido por la entidad al actuario, de fecha 14 de febrero de 2008, en el que se hace constar: "Adjunto la documentación solicitada a aportar en la comparecencia de mañana. Dado que ha habido un cambio imprevisto en el horario de rehabilitación que estoy siguiendo, si no es imprescindible que acuda mañana, dado que ya te envío la documentación solicitada, te propongo, si te fuera posible cambiarlo para la próxima semana, a primera hora de la mañana, 9:00 o 9.30 a lo sumo, y firmamos la diligencia oportuna. No obstante te llamo para confirmar a lo largo de la mañana. Gracias y un saludo".

· Con fecha 15 de febrero de 2008 se extiende por el actuario diligencia nº 3 de incomparecencia.
· En diligencia nº 4 extendida en fecha 15 de enero de 2009, se hace constar en su punto segundo lo siguiente:

"2º.- : En diligencia nº 2 de fecha 28/01/2008, se requirió al contribuyente, para ser aportada a esta Inspección, una serie de documentos e informes, relativos a las actuaciones de comprobación e investigación tributarias referenciadas en el apartado anterior y se fijó la próxima cita con la Inspección el 15 de febrero de 2008 a las 12 horas.

Con anterioridad el contribuyente hizo llegar a esta Inspección, de los citados documentos e informaciones, los siguientes:

-Fotocopia del empadronamiento de Dña. M...
-Fotocopia de la cédula de ocupación emitida por el Ayuntamiento de Gijón referente a la vivienda situada en el barrio La Pipa de Somio.

En el cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones de inspección debe tenerse en cuenta que existe una dilación no imputable a la Administración, de acuerdo con el artículo 150 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, como consecuencia de la no comparecencia de la obligada tributaria o representante autorizado el día 15/02/2008, señalado en la diligencia nº 2 de fecha 28/01/2008.

En el presente acto se reitera la petición formulada en la diligencia nº 2 de fecha 28/01/2008 en el sentido de aportar los documentos originales de empadronamiento y cédula de ocupación que corresponden con las fotocopias aportadas".

De acuerdo con lo expuesto, este Tribunal entiende que el obligado tributario cumplimentó totalmente el requerimiento de aportación de documentación realizado por el órgano inspector en fecha 28 de enero de 2008, cuestión que no resulta controvertida entre las partes, ya que el propio órgano inspector no cuestiona que la documentación requerida fuera o no aportada por la entidad, sino que lo que se reitera es la aportación de los originales.

En este punto, hay que tener en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Supremo conforme a la cual las dilaciones en el caso de tardanza en la aportación de documentación no operan de forma automática, sino que es necesario que esta falta de aportación impida el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras, sin que para que exista dilación sea necesario un elemento subjetivo de intencionalidad entorpecedora del procedimiento. Así, el Tribunal Supremo en sentencia de 24 de enero de 2011 (recurso nº 485/2007), señala en el fundamento de derecho tercero de la sentencia:

"Para resolver el dilema que suscita esta queja del (...) se ha de tener presente que, como hemos subrayado en sentencia de esta misma fecha (casación 5990/97, FJ 5º), el legislador quiso, a través del artículo 29 de la Ley 1/1998, que las actuaciones de inspección se consumaran en un plazo máximo de doce meses, sin perjuicio de su posible prórroga hasta el límite de otros doce si concurren las circunstancias que la propia Ley prevé (apartado 1), determinando, no obstante, que para su cómputo se descuenten las dilaciones imputarle al contribuyente y las interrupciones justificadas que se determinen reglamentariamente (apartado 2).

Esas previsiones constituyen, como la exposición de motivos de la propia Ley 1/1998 dice respecto de todo su contenido, expresión de un principio programático del sistema tributario enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente para alcanzar el anhelado equilibrio en sus relaciones con la Administración (punto II).

Así pues, el propósito del titular de la potestad legislativa es que, como principio general, la Inspección de los tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses, prorrogable como mucho hasta veinticuatro si concurren las causas tasadas en la norma, si bien autoriza, para computar el tiempo, a descontar las demoras provocadas por los contribuyentes y los paréntesis necesarios para la tarea inspectora y de comprobación. En cualquier caso, ha sido tajante al dejar muy claro que el tiempo que transcurra entre la notificación del inicio de las actuaciones y el acto que las culmina no exceda de aquellos lapsos temporales (artículo 29, apartados 1 y 4).

Con este espíritu debe abordarse la interpretación de la noción "dilaciones imputables al contribuyente", a las que alude el artículo 29.2 de la Ley 1/1998 y que el artículo 31 bis, apartado 2, define con mayor detenimiento como el retraso en que incurriere al cumplimentar las solicitudes de información, requerimientos o

comparecencias, así como el que se derive de los aplazamientos que interesare. Podemos ya, pues, dejar sentados dos criterios al respecto: en primer lugar, que la noción de "dilación" incluye tanto las demoras expresamente solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Inspección como aquellas pérdidas materiales de tiempo provocadas por su tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora; en segundo término, y como corolario de la anterior, se ha de dejar constancia de que la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado. Así, pues, cabe hablar de "dilación" tanto cuando pide una prórroga para el cumplimiento de un trámite y les es concedida, como cuando, simple y llanamente, lo posterga, situaciones ambas que requieren la existencia de un previo plazo o término, expresa o tácitamente fijado, para atender el requerimiento o la solicitud de información.

Al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero ocurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea. En tal tesitura, habida cuenta de la finalidad que la norma contenida en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 persigue, el tiempo perdido no puede imputarse a la Administración a los efectos de computar el plazo máximo de duración de las actuaciones, según prevén el apartado 2 de dicho precepto legal y el párrafo segundo del artículo 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos .

Parece evidente, pues, que en el análisis de las dilaciones hay que huir de criterios automáticos, ya que no todo retraso constituye per se una "dilación" imputable al sujeto inspeccionado".

En el mismo sentido se puede destacar la sentencia del Alto Tribunal de 2 de abril de 2012 (recurso 6089/2008).

Este Tribunal, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo señalada, debe declarar que la aportación de la documentación original requerida, habiendo sido aportada previamente por la entidad copia de la citada documentación, en concreto volante de empadronamiento y cédula de habitabilidad, no puede considerarse dilación imputable al obligado tributario, y todo ello porque la documentación no aportada, los originales en este caso, debe ser trascendente para la actuación inspectora, en palabras del Alto Tribunal, hurtar elementos de juicio relevantes. En el presente caso entiende este Tribunal Económico-Administrativo Central que la aportación de la documentación original no resulta relevante para continuar con las actuaciones inspectoras. De acuerdo con todo lo expuesto, este Tribunal considera que el obligado tributario en el curso de las actuaciones no demoró la aportación de la documentación requerida por la Inspección, por lo que a juicio de este Tribunal dicha demora no puede en ningún caso considerarse imputable al obligado tributario.

Tercero:

Una vez sentado lo anterior procede dirimir si ha existido interrupción injustificada de las actuaciones por un plazo superior a seis meses.

El artículo 32.3 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aplicable "ratione temporis", al caso que nos ocupa, establece que "Las actuaciones inspectoras se considerarán interrumpidas de forma injustificada cuando no se hayan practicado durante seis meses seguidos, salvo que ello sea consecuencia de la concurrencia de alguna de las circunstancias previstas en el artículo 31 bis".

Por tanto, el presupuesto de hecho exigido en el artículo 32.3 del Reglamento es el de que no se hayan practicado actuaciones inspectoras durante seis meses seguidos. Más claro si cabe resulta el artículo 150.2 de la Ley 58/2003, que exige como presupuesto de hecho para considerar que se produce la interrupción injustificada del procedimiento inspector "no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario". Así, lo que se ha de analizar es si constan en el expediente, entre el 15 de febrero de 2008 y el 18 de diciembre de 2008, actuaciones por parte de la Inspección.

Efectivamente, consta en las páginas 6 y 7 del acuerdo impugnado, folios 8 y 9 del expediente, que el día 13 de mayo de 2008 se solicitan datos con trascendencia tributaria al Ayuntamiento de Gijón, en relación con el otro socio e hijo de la actora, computándose 13 días de interrupción justificada de actuaciones. En el mismo sentido, el 24 de junio de 2008 se solicitan datos con trascendencia tributaria al Ayuntamiento de Gijón, en relación con una de las parcelas transmitidas, computándose 105 días de interrupción justificada de actuaciones. Por su parte, con fecha 16 de octubre de 2008 se reitera la solicitud de valoración de los dos solares al Gabinete Técnico de la Dependencia Regional de Recursos Humanos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que se había realizado el 28 de enero de 2008, computándose 259 días de interrupción justificada de actuaciones. La justificación de tales peticiones aparece en los folios 268 a 283 del expediente administrativo.

Como se puede observar, no ha existido, por tanto, interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, porque no han transcurrido los seis meses seguidos que exige la norma entre las actuaciones realizadas (desde el 15 de febrero de 2008 hasta el 18 de diciembre de 2008, se han realizado actuaciones el 13 de mayo de 2008, el 24 de junio de 2008 y el 16 de octubre de 2008), haciéndose constar expresamente en el acuerdo de liquidación: "Como consecuencia de ello, se han producido 377 días de interrupción justificada de las

actuaciones (118+259), de los que únicamente cabe computar 182 días, al disponer el artículo 31 bis del RGIT que la interrupción de las actuaciones por este concepto no puede exceder de seis meses”.

El artículo 31 bis del Reglamento General de la Inspección de los Tributos dispone al efecto:

“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 concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Petición de datos o informes a otros órganos de la Administración del Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones locales o a otras Administraciones tributarias de Estados miembros de la Unión Europea o de terceros países, por el tiempo que transcurra entre su petición o solicitud y la recepción de los mismos, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos o informes que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de doce meses”.

Así las cosas, operando en el presente caso el límite de seis meses previsto para todas las peticiones efectuadas, iniciadas las actuaciones inspectoras el 20 de noviembre de 2007, las mismas debieron finalizar antes del 19 de noviembre de 2008, teniendo en cuenta la doctrina de este Tribunal Central puesta de manifiesto en resolución de fecha 19 de septiembre de 2013 (RG 3851/2011), que establece como criterio 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 (criterio confirmado por sentencia del Tribunal Supremo de fecha 25 de abril de 2014 (recurso nº 182/2013)); debiendo adicionar como interrupción justificada un período de seis meses, del 19 de noviembre de 2008 al 19 de mayo de 2009, de modo que habiéndose notificado el acuerdo de liquidación el 20 de mayo de 2009, se ha excedido el plazo de duración de las actuaciones inspectoras.

Cuarto:

Una vez superado el plazo previsto al efecto, procede determinar sus consecuencias.
El artículo 150.2 de la Ley General Tributaria dispone al efecto:

“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 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 el presente caso, el plazo para el desarrollo de las actuaciones de comprobación e investigación es de 12 meses, como ha sido expuesto en el fundamento previo, plazo que ha sido rebasado por el órgano inspector, de modo que como señala el artículo transcrito, no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones.

Una vez superado el plazo máximo de doce meses previsto al efecto, las actuaciones anteriores al incumplimiento no surten efectos interruptivos de la prescripción, debiendo distinguir:

1º) Si la primera actuación tras el incumplimiento se produce una vez transcurridos cuatro años desde la finalización del plazo de presentación de la correspondiente declaración, dicha actuación no surtirá efecto alguno por haber prescrito el derecho de la Administración a regularizar ese concepto tributario.

2º) Ahora bien, si transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento inspector pero aún dentro del plazo general de prescripción de cada concreto concepto tributario, se producen actuaciones en el marco del mismo de las que pueda predicarse efecto interruptivo, la actuación podrá proseguir hasta la finalización de la misma.

Ante la pérdida del efecto interruptivo de las actuaciones inspectoras por incumplimiento de su plazo de duración, ha de partirse de la fecha de consumación del plazo de presentación de las autoliquidaciones correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido, que se erigen por tanto en los días a quo respectivos para el cómputo de los cuatro años de prescripción, en concreto siendo el último período objeto de comprobación el cuarto trimestre de 2003, el día a quo es el 30 de enero de 2004, de modo que si no se interrumpe la prescripción la misma se produce a partir del 30 de enero de 2008.

En el procedimiento inspector que aquí nos ocupa se había superado el plazo de 12 meses previsto en el apartado 1 del artículo 150 de la Ley 58/2003, que se extendía desde el 20 de noviembre de 2007 hasta el 19 de mayo de 2009, fecha en la cual había prescrito el derecho a liquidar el IVA correspondiente al ejercicio 2003, de modo que procede declarar la prescripción de la acción para liquidar el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos comprendidos en el ejercicio 2003, anulando la liquidación practicada.

Quinto:

En cuanto al acuerdo de imposición de sanción, anulada la liquidación de la que trae causa procede declarar su anulación.

Por lo expuesto,

ESTE TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, en el presente recurso de alzada,

ACUERDA

estimarlo, anulando la resolución impugnada.

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