

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058271

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 7 de mayo de 2015

Vocalía 6.^a

R.G. 5978/2013

SUMARIO:

Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por cualquier actuación administrativa conducente a la inspección. Interrumpe la prescripción. Efectos sobre la interrupción del exceso del plazo máximo de duración de las actuaciones producido cuando éstas han regresado a la Administración tras la finalización de la vía penal. La remisión del expediente al Ministerio Fiscal, aunque constituye un acto que interrumpe el plazo de prescripción, no determina el inicio inmediato del cómputo de un nuevo plazo de prescripción como sucede, por el contrario, con la generalidad de las actuaciones que interrumpen la prescripción. La remisión del expediente al Ministerio Fiscal es precisamente una de las excepciones a las que alude el art. 68.6 de la Ley 58/2003 (LGT). La razón de ser de que el cómputo del plazo de prescripción no se inicie de nuevo y que permanezca en estado latente hasta que finalice la imposibilidad de actuar que supone la interposición de la vía penal, podría obedecer a que en realidad la Ley 58/2003 (LGT), a través de los apdos. 6 y 7 del art. 68, está, en realidad, anticipando la figura de la suspensión del plazo de prescripción al que se referirá expresamente en el art. 180.1 de la misma Ley 58/2003 (LGT). Cuando la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal se produce en el seno del procedimiento inspector, ello lleva consigo que su incardinación en dicho procedimiento deba considerarse a todos los efectos, de modo que le son aplicables las consecuencias del incumplimiento de los plazos del procedimiento en el curso del cual se ha producido, el procedimiento inspector, lo que supone que perderá su eficacia interruptora de la prescripción si dicho procedimiento se ha excedido de plazo y es de aplicación el art. 150.2.a) de la Ley 58/2003 (LGT). **(Criterio 1 de 2)**

En relación con la regulación legal de las consecuencias que para la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria tiene la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, ha de atenderse también a lo dispuesto en el art. 180.1 de la Ley 58/2003 (LGT). A la vista de este precepto es claro que el legislador ha introducido de forma expresa en la norma la figura de la suspensión del plazo de prescripción, y ha explicitado la diferencia de este término técnico jurídico, de contenido no dudoso, con la interrupción de la prescripción, al concretar que produce el efecto de que "se reanuda el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba". Es necesario, por tanto, determinar su alcance en el cómputo del plazo de prescripción y el encaje de este efecto suspensivo con el procedimiento inspector. No obstante, su encaje con las normas propias del procedimiento inspector plantea una duda, esto es, si, tal y como ocurre con el plazo de prescripción, la eficacia de la suspensión decae cuando el procedimiento inspector incurre -como ha ocurrido en el presente caso- en exceso de duración. Pues bien, la suspensión del plazo de prescripción que establece el art. 180.1 de la Ley 58/2003 (LGT), no se perjudica por el exceso del plazo máximo de duración de las actuaciones producido cuando estas han regresado a la Administración tras la finalización de la vía penal. Por tanto, la parte de plazo de prescripción que no se hubiese consumido antes de remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal, se puede usar a la vuelta del proceso penal, sin que se vea afectado por exceso de plazo. Por las siguientes razones: no se da el primer argumento seguido con la interrupción. No hay choque norma especial/norma general, porque la literalidad del art. 150.2.a) solo se refiere a la interrupción; no se vacían de contenido los plazos del procedimiento inspector. Solo si al remitir las actuaciones el plazo de prescripción no consumido era superior al plazo restante del procedimiento inspector, surte efectos el art. 180.1 que evita la prescripción, pese al exceso del procedimiento inspector; lo contrario dejaría vacío de contenido el art. 180.1. Solo acudimos a él si, tras la vuelta del proceso penal, hubo exceso de plazo. Si ese exceso de plazo lo desactiva, nunca se usaría; la solución responde a una finalidad: que los 4 años para liquidar sean reales, evitando que se consuman, en parte, mientras no se podía actuar por la remisión de actuaciones a la vía penal. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 16, 68, 94, 104, 105, 108, 150, 180 y 214.

Ley 230/1963 (LGT), art. 25.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), arts. 103, 104 y 184.

Código Civil, arts. 1.275 y 1.276.

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 23.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en el RECURSO DE ALZADA interpuesto ante este Tribunal Económico Administrativo Central por D ..., con NIF ..., y D. ..., con NIF ..., en nombre y representación de la **HERENCIA YACENTE L. ...**, con NIF ..., con domicilio a efectos de notificaciones sito en CL ..., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 25 de junio de 2013, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa n.º 28/16630/2011, interpuesta en su día por el obligado tributario contra la liquidación girada en fecha 10 de junio de 2011 por la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, por el concepto del IRPF de los ejercicios 2004 y 2005.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El sujeto pasivo **D. L...**, con NIF ..., presentó en su día declaraciones liquidaciones por el IRPF de los ejercicios 2004 y 2005, haciendo constar en ambos ejercicios unas bases liquidables generales de 11.430,35 € y 17.440,47 €, obteniendo las devoluciones de las cuotas diferenciales negativas de 3.927,33 € y 4.461,07 €, respectivamente.

Segundo.

Previas actuaciones inspectoras que constan documentadas en el expediente administrativo, en fecha 13 de abril de 2011 se formalizó por la Inspección de la AEAT con relación al sujeto pasivo, concepto y periodos referidos, **Acta A02 n.º ...**, de la que resultaba una propuesta de liquidación de deuda tributaria de 6.028.198,59 €, de los que 4.616.455,40 € se corresponden con la cuota y 1.411.743,19 € con los intereses de demora. En el cuerpo del Acta así como en el correspondiente Informe ampliatorio, se dice, en síntesis, lo siguiente:

- La fecha de inicio de las actuaciones fue el día 22 de mayo de 2008, debiéndose atender a las siguientes circunstancias a los efectos del cómputo del plazo de duración de las actuaciones:

“Motivo de dilación/interrupción	Fecha inicio	Fecha fin	Nº. días
<i>Remisión Ministerio Fiscal</i>	<i>02-10-2009</i>	<i>30-09-2010</i>	<i>363</i>
<i>Solicitud Registro Civil</i>	<i>25-11-2010</i>	<i>13-01-2011</i>	<i>49”</i>

Mediante acuerdo de fecha 19 de febrero de 2009 el plazo máximo de duración de las actuaciones se amplió por otros doce meses.

- En el curso de las actuaciones se han extendido diligencias en fechas 3/06/2008, 24/07/2008, 15/10/2008, 10/11/2008, 11/05/2009, 25/05/2009, 15/10/2009, 27/10/2009, 25/11/2010, 9/03/2011 y 14/03/2011.

Las actuaciones igualmente se han llevado a cabo de forma conjunta respecto de los otros sujetos pasivos, **D. E...**, **D. L...**, **D. F...**, **P...**, **SA** (en adelante, **P...**) y **L...,SL**.

- **D. E...**, **D. L...**, **D. F...** resultaban accionistas de la sociedad **P...**, cuya principal actividad es la promoción inmobiliaria y el arrendamiento de inmuebles. La referida sociedad ha venido obteniendo beneficios pero, según información de la CNMV, el último dividendo repartido por dicha sociedad data de 12/06/1990.

- **D. E...**, **D. L...**, **D. F...** constituyeron un entramado de sociedades, con participaciones cruzadas, si bien acaban apareciendo estos o sus familiares en último lugar, como accionistas.

Una de esas sociedades es **L...,SL**, entidad que tiene como único objeto conceder préstamos a sus socios, los citados **D. ...**, **D. L...**, **D. F...**, así como comprar y vender acciones a corto plazo de **P...** Para conceder los préstamos a sus socios, **L...,SL** no dispone de más fondos que los obtenidos de préstamos concedidos por **P... SA**.

El control de ambas sociedades, **P... y L..., SL**, se halla en poder de aquellos tres socios.

El obligado tributario, al igual que los otros dos socios citados, no declaran prácticamente renta alguna que justifique el elevado nivel de vida que lleva, por lo que éste se financia a través de los préstamos que desde 1999 va concediendo **L...,SL** en favor de ellos.

En 2006 el sujeto pasivo canceló su deuda con **L..., SL** mediante la transmisión a ésta de acciones de la sociedad **S... SL**, dentro del mismo grupo familiar (operación vinculada). Con esa operación el sujeto pasivo sigue

siendo titular de las participaciones de **S... SL**, si bien, en lugar de directamente, lo es a través de la sociedad **L...,SL**.

- Considera el actuario que estamos ante préstamos simulados de **L..., SL** a sus socios, que disimulan un trasvase de fondos de **P...** a los tres citados socios, que se califican como utilidades derivadas de la condición de socio (art. 23.1.a del TRLIRPF), de ahí que proceda aumentar la base imponible del IRPF de los ejercicios comprobados en 5.495.373,29 € y 4.779.303,58 €, respectivamente.

SEGUNDO. Formuladas alegaciones por el sujeto pasivo, en fecha 10 de junio de 2011 se dictó por la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, acuerdo que venía a confirmar la regularización propuesta del actuario en lo que hace a las cuotas tributarias, cuantificándose la deuda tributaria exigida en 6.054.126,63 €, con el siguiente desglose:

	2004	2005
Cuota Tributaria	2.468.844,35	2.147.611,05
Intereses de demora	1.473.671,23	
Deuda Tributaria	6.054.126,63	

En dicho acuerdo se confirman las argumentaciones y conclusiones de la propuesta, rechazándose las alegaciones del interesado que sostenía la suspensión de las actuaciones por estar siendo discutidos tales hechos en la jurisdicción penal.

Tercero.

Frente a dicho acuerdo interpuso el interesado reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, siéndole asignado los número de expediente **28/16630/2011**.

En el oportuno trámite de alegaciones se argumentó por el interesado, en síntesis, la prescripción del Derecho de la Administración a girar aquella liquidación; concurrencia de prejudicialidad penal e inexistencia de simulación en los préstamos de **P... a L...,SL** y de ésta al obligado tributario.

En fecha 25 de junio de 2013 recayó resolución desestimatoria en aquella reclamación, confirmándose el acuerdo impugnado. En aquel acuerdo se confirman los periodos de dilaciones no imputables a la Administración considerados en el acuerdo de liquidación, incluido los correspondientes al aplazamiento solicitado tras la propuesta de resolución; por lo que hace a la dilación de 49 días cuestionada, se sostiene que la acreditación del fallecimiento del sujeto pasivo resultaba imprescindible para continuar las actuaciones, por lo que se confirma la misma. Se rechaza la alegada suspensión de las actuaciones por existir prejudicialidad penal, advirtiéndose que si en el futuro los hechos sobre los que se sustenta la presente regularización presentasen alguna contradicción de relevancia con los hechos declarados probados en sentencia firme, los interesados siempre podrían ponerlo de manifiesto a través de la vía extraordinaria de revisión. Por lo que hace al fondo del asunto, se confirman las argumentaciones y conclusiones de la Inspección.

No se acredita en el expediente la fecha de notificación de dicha resolución.

Cuarto.

Frente a dicha resolución, en fecha 6 de agosto de 2013 interpuso la representación de la **Herencia Yacente L...** el presente recurso de alzada (al que se asignó el número de expediente RG.5978/2013), formulando en el mismo escrito de interposición alegaciones que, en síntesis, sostienen

- Prescripción por improcedencia de la dilación de 49 días computada por la Inspección en atención a la que fuera solicitud del certificado de defunción de **D. L...** sujeto pasivo al Registro Civil, y, por un doble motivo: 1) porque tal requerimiento resultaba innecesario al ya constar dicha circunstancia en el expediente, y 2) porque aunque así fuera, se desconocen totalmente las fechas reales de aquella interrupción justificada.

- Prescripción consecuencia de la insuficiente motivación del acuerdo de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

- Prejudicialidad penal, en tanto la misma cuestión (los préstamos concedidos por **L...,SL** a sus socios), está siendo discutido en vía penal (diligencias previas 7143/2009), por lo que deben suspenderse las actuaciones administrativas en tanto recaiga pronunciamiento en el orden penal.

- Por lo que hace al fondo del asunto, se señala la inexistencia de simulación en aquellos préstamos concedidos por **L...,SL** a sus socios; se señala la carga de la prueba corresponde a la Administración, no habiéndose acreditado tal circunstancia. Todo lo contrario, se acredita la realidad de aquellos préstamos y la realidad de su amortización.

De acuerdo con lo anterior se solicita se tenga por presentado recurso de alzada contra la resolución desestimatoria de 25/06/2013 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (28/16630/2011), y, previo los trámites a seguir, se dicte resolución estimándose el recurso, declarando la nulidad de la resolución citada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en el presente expediente los requisitos procesales de competencia de este Tribunal, capacidad del actor, legitimación del reclamante, impugnabilidad del acto reclamado y que el recurso ha sido interpuesto en tiempo y forma, según lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre y 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.

Segundo.

La presente resolución se contrae a determinar la procedencia de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 25 de junio de 2013, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa n.º 28/16630/2011, interpuesta en su día por el obligado tributario contra la liquidación girada en fecha 10 de junio de 2011 por la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, por el concepto del IRPF de los ejercicios 2004 y 2005.

Tercero.

Centra inicialmente el reclamante sus alegatos en la prescripción del Derecho de la Administración a practicar aquella liquidación, al entender improcedente aquel acuerdo de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

Valga señalar que esta misma cuestión ya ha sido analizada por este Tribunal con ocasión de la reclamación núm. RG.132/2013, interpuesta por el mismo obligado frente a los acuerdos dictados por el IRPF fruto de las mismas actuaciones inspectoras que ahora nos ocupan.

En la resolución de este Tribunal de 9 de enero de 2014 en la que se falló aquella reclamación, este Tribunal acordó *“la anulación de aquel acuerdo de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones, de ahí que deba estarse en el presente caso al plazo máximo de duración de las actuaciones de doce meses que se señala con carácter general en el primer párrafo del artículo 150.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria”*.

Siendo aquél el mismo acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones que ahora igualmente se cuestiona, sólo cabe dar por reproducido aquel pronunciamiento, transcribiendo a continuación las argumentaciones expresadas en aquella resolución que llevaron a este Tribunal a aquellas conclusiones.

Como se señalaba entonces, el análisis de la cuestión debe partir de lo prevenido por el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, según el cual:

“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.

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.

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

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho”.

El desarrollo reglamentario del citado precepto lo encontramos en el artículo 184 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, según el cual:

1. *En los términos previstos en este artículo se podrá acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección previsto en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando concurra, en relación con cualquiera de las obligaciones tributarias o períodos a los que se extienda el procedimiento, alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 1 y 4 del citado artículo. Dicho acuerdo afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a los que se extienda el procedimiento.*

2. *A efectos de lo dispuesto en el artículo 150.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que las actuaciones revisten especial complejidad en los siguientes supuestos:*

a) *Cuando el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas.*

b) *Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y sea necesario realizar actuaciones respecto a diversos obligados tributarios.*

c) *Cuando los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria se realicen fuera del ámbito territorial de la sede del órgano actuante y sea necesaria la realización de actuaciones de comprobación fuera de dicho ámbito territorial.*

d) *Cuando el obligado tributario esté integrado en un grupo que tribute en régimen de consolidación fiscal que esté siendo objeto de comprobación inspectora.*

e) *Cuando el obligado tributario esté sujeto a tributación en régimen de transparencia fiscal internacional o participe en una entidad sujeta a un régimen de imputación de rentas que esté siendo objeto de comprobación inspectora.*

f) *Cuando el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales del obligado tributario o la desaparición o falta de aportación de los libros o registros determine una mayor dificultad en la comprobación.*

g) *Cuando se investigue a los obligados tributarios por su posible intervención en una red o trama organizada cuya finalidad presunta sea defraudar o eludir la tributación que corresponda u obtener indebidamente devoluciones o beneficios fiscales. En especial, se incluirá en este supuesto la investigación de tramas presuntamente organizadas para la defraudación del Impuesto sobre el Valor Añadido vinculadas a las operaciones de comercio exterior o intracomunitario.*

h) *Cuando se investigue a los obligados tributarios por la posible realización de operaciones simuladas, la utilización de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados o la intervención de personas o entidades interpuestas con la finalidad de eludir la tributación que correspondería al verdadero titular de los bienes, derechos o rentas.*

i) *Cuando la comprobación se refiera a personas o entidades relacionadas económicamente entre sí que participen en la producción o distribución de un determinado bien o servicio, siempre que la actuación inspectora se dirija a la comprobación de las distintas fases del proceso de producción o distribución.*

j) *Cuando para comprobar la procedencia de aplicar un beneficio fiscal sea necesario verificar el cumplimiento de requisitos o regímenes tributarios previstos para otro tributo.*

3. *A efectos de lo dispuesto en el artículo 150.1.b) ...*

4. *Cuando el órgano de inspección que esté desarrollando las actuaciones estime que concurre alguna de las circunstancias que justifican la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección, lo notificará al obligado tributario y le concederá un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que efectúe alegaciones. Transcurrido dicho plazo dirigirá, en su caso, la propuesta de ampliación, debidamente motivada, al órgano competente para liquidar junto con las alegaciones formuladas.*

No podrá solicitarse la ampliación del plazo de duración del procedimiento hasta que no hayan transcurrido al menos seis meses desde su inicio.

Cuando dichas circunstancias sean apreciadas por el órgano competente para liquidar, se notificarán al obligado tributario y se le concederá idéntico plazo de alegaciones antes de dictar el correspondiente acuerdo sin que en este supuesto resulte necesario que hayan transcurrido seis meses desde el inicio del procedimiento.

5. *La competencia para ampliar el plazo de duración del procedimiento corresponderá al órgano competente para liquidar mediante acuerdo motivado. En dicho acuerdo se concretará el período de tiempo por el que se amplía el plazo, que no podrá exceder de 12 meses.*

El acuerdo de ampliación se notificará al obligado tributario y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la ampliación del plazo con ocasión de los recursos y reclamaciones que, en su caso, puedan interponerse contra la resolución que finalmente se dicte”.

Dicha normativa debe completarse con una reiterada jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, exponiendo su criterio el Alto Tribunal de modo especialmente significativo en su Sentencia de 25 de marzo de 2011 (recurso de casación núm. 57/2007), tanto por la amplia recopilación de la doctrina sentada hasta ese momento por aquella Sala, que matiza, como por haber sido reiterada, frente a la postura minoritaria que se expone en su voto particular, por sentencias posteriores dictadas en el mismo tipo de supuestos. En el Fundamento de Derecho Tercero expone que:

“Ciertamente, la argumentación no es prolija, pero sí suficiente para comprender su exacto sentido y su posible válida integración en el supuesto legal. La parte plantea la cuestión en una doble perspectiva, la formal, relativa a si el acuerdo de ampliación exterioriza la motivación, y la material, referente a si lo expresado en ella se constituye en el presupuesto suficiente que la Ley impone para hacer lícita la ampliación.

Respecto al primer punto, resulta obvio que la Inspección exterioriza una motivación que es la que implícitamente acoge la sentencia recurrida, cuando alude a la <<complejidad atendiendo al volumen de operaciones>> y a que <<la ampliación a que se refiere dicho acuerdo afecta a las entidades que forman el grupo consolidado, XXX como principal YYY y ZZZ>>.

Son precisamente a esos extremos los que menciona la justificación del acuerdo administrativo de ampliación:

a) ser el volumen de operaciones en todos los ejercicios superior al requerido para la obligación de auditar las cuentas de las sociedades (en millones de pts).

1994: 198.748

1995: 242.217

1996: 258.770

b) tratarse de un Grupo de Sociedades en régimen de consolidación fiscal constituido por un conjunto de cuatro sociedades.

(...)

La sentencia insiste sobre la exigencia de pormenorizar la motivación en torno al caso concreto para que el que se amplía el plazo y nos dice que:

<<Resulta insuficiente, pues, la concurrencia abstracta de uno de los casos previstos en el artículo 31 ter, apartado 1 .a), para considerar complejas las actuaciones (como tampoco permitiría calificar de <<no complejas>> unas por la simple circunstancia de que no estuviera presente ninguno de esos casos), sino que es menester analizar y explicitar en el acuerdo de ampliación por qué en el supuesto controvertido las actuaciones de comprobación e inspección son complicadas por el hecho de que, como acontece en el asunto litigioso, la sociedad hubiese declarado un volumen de operaciones superior al requerido para la obligación de auditar cuentas. La motivación no puede reducirse a una simple exigencia formal de recoger en el acto administrativo, de modo formulario, la indicación de la causa legal en que se ampara dicha ampliación, sino que se requiere, además, que esté materialmente legitimada la Administración para acordar la ampliación, agravando con ello la situación jurídica del sujeto pasivo, al que se le impone un plazo superior al inicialmente previsto en la ley; esta justificación sólo se produce válidamente cuando se consignan y razonan fundadamente, aun de forma sucinta, las razones en virtud de las cuales no se ha podido razonablemente completar el procedimiento en el plazo regularmente establecido>>.

Ninguno de los argumentos ni de las nociones básicas que nos ofrece la sentencia cuyo texto parcialmente reproducimos merece ser retocado: tal como en ella quedó escrito, así consideramos que es la interpretación adecuada sobre el conjunto normativo aplicable a cualquier supuesto de ampliación del plazo de comprobación por parte de la Inspección, incluido su particular aserto sobre la insuficiencia de acreditar la complejidad por la simple circunstancia de que el sujeto pasivo hubiere declarado un volumen de operaciones superior al requerido para la obligación de auditar las cuentas.

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

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

En contra se nos arguye por la entidad recurrente que con posterioridad, con cifras de negocio asaz más elevadas, la Inspección liquidó en solo ocho meses. Sin duda es un hecho relevante, pero sin fuerza bastante para hacer ineficaz nuestro argumento, a la vista de que no nos constan las circunstancias que determinaron que en el segundo caso se le hubiera hecho más fácil a la Inspección su labor, aunque no cabe ignorar el dato de que la experiencia de la primera quizás facilitase la agilidad de la segunda" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Dicha sentencia es reiterada por las posteriores de fechas 25 de mayo de 2011 (recurso de casación núm. 1360/2007) y 1 de junio de 2011 (recurso de casación núm. 855/2007). En el mismo sentido, sentencias de 4 de julio de 2011 (recurso de casación núm. 683/2009) y de 14 de octubre de 2011 (recurso de casación núm. 391/2009).

En el presente caso se observa del expediente administrativo que el actuario notificó al sujeto pasivo en fecha 6 de febrero de 2009, la apertura del plazo de alegaciones para la ampliación del plazo de duración de las actuaciones, señalándose que, "en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación del contribuyente citado, ... se ha apreciado por el Jefe del Equipo de Inspección ..., la concurrencia de circunstancias que hacen que este procedimiento sea de especial complejidad en los términos del artículo 150.1 de la Ley 58/2003 ... y 184 del Reglamento ... Habiendo transcurrido el plazo de 6 meses desde el inicio del procedimiento, se le comunica la apertura de un plazo de 10 días hábiles ...para que pueda realizar las alegaciones que estime oportunas".

Sorprende que el acuerdo de inicio de aquel procedimiento de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones, cuya finalidad es poner en conocimiento del interesado la apertura de aquel procedimiento para que éste pueda alegar lo que convenga a su derecho, nada diga acerca de cuál es la circunstancia o circunstancias apreciadas por el actuario, de las previstas por la normativa que sí señala, que entiende concurren en el caso y dotan a éste de una especial complejidad. La que debe ser motivación de las circunstancias concurrentes en el caso, se agota con la expresión "se ha apreciado por el Jefe del Equipo de Inspección ..., la concurrencia de circunstancias que hacen que este procedimiento sea de especial complejidad". A juicio de este Tribunal, aquella simple cita, sin tan siquiera mencionar por referencia cuál de las circunstancias de las previstas por la norma se entiende que concurre en el caso, coloca al contribuyente en una situación de evidente indefensión al no poder articular defensa alguna frente a una propuesta de ampliación de plazo que nada concreta ni específica.

Siguiendo con la particular instrucción de aquel procedimiento de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones, por el actuario se eleva en fecha 19 de febrero de 2009, al Inspector Jefe, propuesta de ampliación de aquel plazo en otros 12 meses en la que se señala, esta vez sí, que "... las circunstancias que concurren y que permiten la propuesta de ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras, son: Se trata de la comprobación de las actividades de un grupo de personas y entidades vinculadas siendo necesario realizar actuaciones respecto a diversos obligados tributarios (Art. 184.2.b) RGAT)", haciéndose eco de que el obligado tributario no ha formulado alegaciones frente a aquella comunicación notificada el 6 de febrero de 2009. Huelga decir que tal propuesta no es notificada al interesado.

Ese mismo día, el 19 de febrero de 2009, por el Inspector Jefe se adopta el siguiente acuerdo:

"Vista la solicitud de ampliación del plazo ..., con arreglo a los siguientes HECHOS:

3. El Jefe de Equipo ... remitió propuesta razonada sobre la necesidad de ampliar el plazo original de actuaciones de 12 meses ..., por considerar que ésta reviste una especial complejidad dadas las circunstancias concurrentes en la comprobación tributaria, ya que:

Se trata de la comprobación de las actividades de un grupo de personas y entidades vinculadas siendo necesario realizar actuaciones respecto a diversos obligados tributarios (Art. 184.2.b) RGAT).

4. se comunicó la apertura de un plazo de diez días hábiles para ... que pudiera realizar las alegaciones que estimara oportunas.

5. En el transcurso de dicho plazo NO han sido presentadas alegaciones ...

Ante la falta de presentación de alegaciones y de conformidad con el artículo 150 de la Ley General Tributaria ..., procede declarar:

En consecuencia, se considera que las actuaciones inspectoras revisten especial complejidad y procede dictar el siguiente ACUERDO:

El plazo durante el cual podrán realizarse actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los tributos, se amplía por otros doce meses”.

Sorprende aún más que no conste la notificación del referido acuerdo de 19 de febrero de 2009 al interesado, y, por el contrario, que se notificase una comunicación de fecha 20 de febrero de 2009 (notificada el 25 de febrero de 2009), en el que se señala que:

“En el curso de las actuaciones de comprobación, ... se ha apreciado por el Jefe del Equipo ... la concurrencia de circunstancias que permiten ampliar el plazo de duración del procedimiento de inspección por existir especial complejidad, en los términos del artículo 150.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria.

Habiéndose realizado los trámites necesarios para llevar a cabo esa ampliación:

1º) Apertura del plazo de alegaciones ...

2º) Propuesta de ampliación del plazo ...

3º) Acuerdo de ampliación del plazo de actuaciones inspectoras por el Inspector Jefe.

De conformidad con el artículo 150 de la Ley General Tributaria ... así como el artículo 184 del Reglamento ..., se le comunica que ese acuerdo de ampliación del plazo de dichas actuaciones inspectoras se adoptó el 19/02/2009.

En consecuencia, el plazo durante el cual podrán realizarse las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos, se amplía por otros doce meses”.

En síntesis, en fecha 6 de febrero de 2009 se le notifica al contribuyente la apertura del plazo de alegaciones sin informarle de cuál es la circunstancia o circunstancias que se entienden concurren en el caso, de las previstas por los artículos 150.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y 184.2 del Real Decreto 1065/2007, y, en fecha 25 de febrero de 2009 se notifica al interesado que en fecha 19 de febrero se adoptó acuerdo por el que se amplía aquel plazo a 24 meses, sin transcribir siquiera en aquella comunicación cuál es el motivo y justificación de aquella ampliación del plazo, de lo recogido en el previo acuerdo de 19 de febrero.

Huelga concluir que la particular instrucción de aquel procedimiento de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones choca frontalmente con las previsiones legales recogidas en los apartados 4 y 5 del artículo 184 del Real Decreto 1065/2007, antes ya transcrito.

Cierto es que el interesado no formuló alegaciones a aquella apertura de plazo concedido por el actuario, aunque también resulta cierto que no se le informó de cuáles eran los motivos o circunstancias que se apreciaban por el actuario, para formular, en su caso, su oposición. Y, valga decir que aquella ausencia de alegaciones se evidencia como prueba de cargo del acuerdo del Inspector Jefe de 19 de febrero de 2009 (no notificado al interesado), cuando destaca, en mayúsculas, que “en el transcurso de dicho plazo NO han sido presentadas alegaciones”, concluyendo que “Ante la falta de presentación de alegaciones ..., procede declarar”.

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid que aquí se impugna, igualmente destaca aquella ausencia de alegaciones al citarse en esa resolución una previa de este Tribunal en la que se reproducía un pronunciamiento del Tribunal Supremo en ese sentido.

Cierto es que la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo señala en su sentencia de 22 de diciembre de 2011 (recurso n.º 6688/2009), que:

“Interesa poner de relieve, en primer término, que ... el recurrente ... no formuló alegación alguna contra esa ampliación, lo que parece indicar su conformidad con tal circunstancia. Si tal ampliación no era procedente, pudo manifestar su oposición a la ampliación solicitada y tenía obligación de hacerlo, pues no parece razonable

callar en vía administrativa sobre la ampliación solicitada, y alegarla después, incluso como causa de anulación del procedimiento, en vía jurisdiccional, olvidando que un comportamiento leal en el procedimiento administrativo constituye un presupuesto de quien formula alegaciones formales en el proceso jurisdiccional. (El dicho del derecho inglés acerca de tener las manos limpias cuando se invoca la equidad es perfectamente aplicable al caso). No parece ser leal la postura de quien preguntado sobre la procedencia de un acto de evidente trascendencia en el procedimiento, no manifiesta, al menos, reservas sobre su validez, para luego, en vía jurisdiccional, sostener que aquello sobre lo que fue preguntado en el procedimiento administrativo es, nada menos, que una causa de anulación del procedimiento”.

En el mismo sentido puede citarse la sentencia del Alto Tribunal de 12 de julio de 2012 (recurso de casación nº 2825/2010), donde se señala que:

“Desde otra perspectiva, la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no solo aparece suficientemente justificado, sino que tuvo lugar sin contradicción alguna de la parte interesada, que ni siquiera formuló alegaciones en el trámite conferido al efecto, lo que priva de fundamento al motivo de impugnación examinado que debe ser desestimado, al haber concluido tales actuaciones en el plazo de veinticuatro meses previsto ...”.

Ahora bien, la ausencia de contradicción que imputa el Tribunal Supremo a los contribuyentes en esos precedentes, no ha de ser circunstancia relevante en el presente caso, en el que la Administración concede un plazo de alegaciones al sujeto pasivo sin señalar, manifestar o indicar, siquiera por simple referencia normativa, cuál es la circunstancia o circunstancias concurrentes en las presentes actuaciones que habilitan a aquella ampliación del plazo máximo de duración de las mismas.

En conclusión, nos encontramos con un acuerdo de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones cuyo contenido íntegro ni tan siquiera ha sido notificado al contribuyente, y que fue adoptado sin haber informado al contribuyente de las circunstancias que se apreciaban por el actuario que pudieran justificar esa ampliación (de ahí que no quepa sostener en este caso lo señalado por el Tribunal Supremo de 22/12/2011 y 12/07/2012 antes indicados), y en el que la motivación o justificación ‘interna’ (que sólo llegó a conocimiento del sujeto pasivo cuando, previa a la formalización del Acta, se le pusieron de manifiesto el conjunto de las actuaciones), se limita a transcribir el apartado b) del artículo 184.2 del Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, en clara contradicción a la jurisprudencia del Tribunal Supremo antes igualmente señalada. Todo ello no puede llevar más que a la anulación de aquel acuerdo de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones, de ahí que deba estarse en el presente caso al plazo máximo de duración de las actuaciones de doce meses que se señala con carácter general en el primer párrafo del artículo 150.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, esto es, doce meses.

Cuarto.

Cuestiona igualmente la representación de la reclamante los 49 días que imputa el actuario como ‘dilación / interrupción’ a los efectos del plazo de duración máximo de las actuaciones inspectoras.

A este respecto, nada se dice en el acuerdo de liquidación impugnado, más allá de reproducir lo señalado por la propuesta de regularización realizada por el actuario en el Acta ya referida; en ésta, las referencias a la existencia de circunstancias a tener en cuenta a los efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones, se agotan en lo siguiente:

“La fecha de inicio de las actuaciones fue el día 22/05/2008 y en el cómputo del plazo de duración debe atenderse a las siguientes circunstancias:

Motivo de dilación/interrupción	Fecha inicio	Fecha fin	Nº. días
<i>Remisión Ministerio Fiscal</i>	<i>02-10-2009</i>	<i>30-09-2010</i>	<i>363</i> □
<i>Solicitud Registro Civil</i>	<i>25-11-2010</i> □	<i>13-01-2011</i>	<i>49</i>

Por las circunstancias anteriores, a los efectos del plazo máximo de 12 meses ..., del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no deben computarse 412 días, tal y como establece el artículo 104.2 de la Ley 58/2003 ...”.

Por tanto, esa escueta mención del acta al motivo de la dilación/interrupción de 49 días (“Solicitud Registro Civil”), es la única motivación de la misma que encontramos.

Ni acuerdo de liquidación ni previa propuesta puede decirse que se explayen en la motivación o justificación de aquella interrupción justificada de 49 días (que así debe entenderse, por la que se dice '*Solicitud Registro Civil*').

En este sentido, dispone el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que "Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. ..." *Tal precepto debe ponerse en conexión con el artículo 104.2 de la misma norma, donde se establece que, "Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución"*.

La remisión reglamentaria a los 'períodos de interrupción justificada' la encontramos en el artículo 103 del Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007. Por lo que ahora interesa, en el apartado a) de aquel precepto se dispone que:

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

a) Cuando se pidan datos, informes, dictámenes o valoraciones 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 aquéllos 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 o valoraciones que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses.

b) ..."

Visto el expediente administrativo, se acredita que, al amparo de lo prevenido por el artículo 94 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en fecha 25 de noviembre de 2010 por la Inspección se emitió requerimiento al Registro Civil (sito en CL Pradillo, 66 de Madrid), en el que se solicitaba "certificado de defunción de **D. L...** con **NIF ...**". No consta en el expediente la fecha de notificación de dicho requerimiento.

Consta en el expediente, por haber sido aportada por la interesada, escrito del Registro Civil Único, que no aparece datado, en el que se dice que "no aparece la inscripción solicitada", informando de posibles incidencias que pudieran haber dado lugar a esa falta de información ("si la fecha aportada así como el nombre y apellidos del fallecido son correctos", "si la persona ... falleció en Madrid capital y no en un pueblo de su provincia", ...), invitando a "aportar más datos mediante cualquiera de los siguientes documentos: Libro de familia ... partida de nacimiento ...".

Aparece en el expediente un segundo requerimiento datado el 10 de enero de 2011 (del que tampoco consta la fecha de remisión al Órganos al que se requiere información), solicitando idéntica información al Registro Civil, en los siguientes términos: "certificado de defunción de **D. L...** con (NIF ...) fallecido el ... en...".

Consta en el expediente copia de la certificación de defunción correspondiente, sin oficio alguno que pudiera informar de la fecha de entrada del mismo en las oficinas de la Inspección, con la única mención de que tal certificación ha sido "librada con fecha 13/01/2011".

De los datos obrantes en el expediente administrativo formado por la Inspección, no consta acreditada ninguna de las dos fechas de notificación al Órgano requerido de los citados requerimientos, sin que tal información pudiera inferirse de la respuesta que debió dar el Registro Civil a aquel primer requerimiento. Tampoco resulta acreditada la fecha de remisión de tal información a la Inspección.

Esa falta en el expediente administrativo de cualquier acreditación de las fechas de notificación al Órgano requerido de los requerimientos y recepción de oficios de contestación, impide a este Tribunal cualquier conclusión no ya acerca de la procedencia de aquel requerimiento de información (que la interesada discute), sino del periodo de tiempo que transcurrió entre la notificación del requerimiento y la recepción de la respuesta por parte del Registro Civil. Como recuerda en este sentido el artículo 104.4 del Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007:

"Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración deberán documentarse adecuadamente para su constancia en el expediente".

En el presente caso, al margen de la ausencia total, no ya de argumentación sino de la mínima referencia a la existencia de aquel periodo de 'interrupción justificada' en el acuerdo de liquidación; no resultando acreditada fecha alguna de notificación al Órgano requerido de los requerimientos que debieron practicarse, ni de la recepción de los correspondientes oficios librados por el Registro Civil, por lo que no puede computarse plazo

alguno de 'interrupción justificada; ya que difícilmente puede computarse aquel plazo o periodo cuando se desconocen las fechas de inicio y final del mismo, de ahí que proceda confirmar las alegaciones de la actora en este extremo, evidenciándose improcedente el cómputo de aquel periodo de interrupción justificada de 49 días.

Quinto.

Vista la improcedencia de la ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones, habrá que estarse a lo prevenido por el artículo 150.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, según el cual, *"no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas ... durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo"*, por lo que, "en estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por ... la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo señalado en el apartado 1 de este artículo", por lo que dicho plazo finalizó el 22 de mayo de 2009 (tras los doce meses preceptivos después de haberse iniciado las actuaciones el 22/05/2008).

En este caso, la interrupción de la prescripción se produjo con la formalización de la diligencia de constancia de hechos nº. 6, de 25/05/2009 (*"la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo señalado"*), fecha ésta en la que no había prescrito el Derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2004 y 2005 mediante la correspondiente liquidación.

Llegados a este punto es necesario recordar el criterio sentado por este Tribunal en supuestos como el presente, en los que se supera el plazo máximo de duración de las actuaciones e interrumpida la prescripción por la siguiente actuación realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, la duración máxima del procedimiento no deviene ilimitada, sino que se extenderá sólo por otros doce meses adicionales a partir de esa primera actuación tras la superación del plazo máximo. Si se vuelve a superar el plazo habrá que estar de nuevo ante la siguiente primera actuación y si ésta llega a tiempo de interrumpir de nuevo la prescripción de algún ejercicio se entenderá que vuelven a contarse otros 12 meses adicionales.. Como se señala en las resoluciones de este tribunal de 20 de diciembre de 2012 (RG.120/2011) y de 28 de mayo de 2013 (RG.4850/2010):

"... si en el curso de una actuación inspectora se supera el plazo máximo de doce meses (o veinticuatro si ha existido ampliación), el efecto querido por el legislador es que las actuaciones anteriores al incumplimiento no surtan efectos interruptivos de la prescripción. Por tanto, 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 en los términos señalados por la jurisprudencia, la actuación podrá proseguir hasta la finalización de la misma. Debiendo exigirse, en todo caso, con posterioridad al incumplimiento del plazo máximo:

- *que existan actuaciones con valor interruptivo de la prescripción de forma que no pueda apreciarse paralización de las actuaciones inspectoras por periodo superior a seis meses;*
- *que tras la primera actuación posterior al incumplimiento no se supere el plazo máximo de duración establecido en el artículo 150.1 LGT, para cuyo cómputo no se tendrán en cuenta ni las dilaciones ni las interrupciones justificadas;*
- *que si se supera nuevamente el plazo máximo puedan continuarse las actuaciones únicamente si en el momento de realizarse la primera actuación con valor interruptivo de la prescripción no se hubiera superado el plazo general de prescripción, operando otra vez el límite de doce meses".*

En el presente caso, incumplido el plazo máximo de duración de las actuaciones de doce meses e interrumpido nuevamente el plazo de prescripción con ocasión de la comparecencia documentada en aquella diligencia de constancia de hechos n.º 6, de 25/05/2009, continúan las actuaciones inspectoras, iniciándose el cómputo de un nuevo plazo de doce meses.

Este nuevo plazo de doce meses se ve interrumpido el 2 de octubre de 2009 con la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal, reiniciándose nuevamente el 30 de septiembre de 2010 con la devolución de éstas a la Administración; valga reseñar que este periodo de interrupción justificada de las actuaciones (del 2/10/2009 al 30/09/2010), que no es cuestionado por la actora, está expresamente previsto en el apartado a) del artículo 150. 4 de la Ley 58/2003 para los casos en los que se *"pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 del artículo 180 de esta ley"*, y que se ha computado, tal y como establece el apartado c) (letra b) en la redacción vigente cuando se

desarrolló el procedimiento inspector) del artículo 103 del Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, al concretar que *"b) Cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 180.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se remita el expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente, por el tiempo que transcurra desde dicha remisión hasta que, en su caso, se produzca la recepción del expediente devuelto o de la resolución judicial por el órgano competente para continuar el procedimiento"*.

Supone un total de 363 días de interrupción justificada.

Por tanto, aquel nuevo plazo de doce meses iniciado el 25 de mayo de 2009, tras la 'interrupción justificada' de las actuaciones por remisión de éstas al Ministerio Fiscal, finaliza el 23 de mayo de 2011 (12 meses + 363 días de interrupción justificada), en tanto que la notificación del acuerdo de liquidación dictado el 15 de junio de 2011 por la Subdirectora General de la Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid, se notifica a la actora el 17 de junio de 2011.

Este cómputo supone, como es obvio, aplicar como plazo máximo para concluir las actuaciones el que le restaba a la Inspección cuando se remitieron las actuaciones al Ministerio Fiscal, sin que sea, por tanto, necesario acudir al plazo mínimo de 6 meses previsto en el 2.º párrafo del artículo 150.5 (sea o no de aplicación al presente caso, en atención al valor que se hubiese de dar –a efectos de la aplicación de este precepto– a la ampliación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector que ha sido posteriormente anulada).

Esto es, se produce un nuevo incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones iniciado el 25/05/2009.

Como ya hemos visto, ante la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, habrá de estarse a lo prevenido por el artículo 150.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, según el cual, *"no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas ... durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo"*, por lo que, *"en estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por ... la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo señalado en el apartado 1 de este artículo"*.

Pero, como es obvio, la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo señalado en el apartado 1 solo podrá interrumpir de nuevo la prescripción si está no se había producido aún, si el contribuyente no la hubiese ganado ya. Por lo tanto, debe analizarse la situación en la que se encuentra el plazo de prescripción, una vez desaparecidas las interrupciones que de él habían producido las distintas actuaciones del procedimiento inspector.

No obstante, este tarea que normalmente se limitaría a verificar si se está, o no, dentro del plazo originario de 4 años computados desde la finalización del período de liquidación voluntaria del impuesto regularizado, se complica en este caso por la interposición en el procedimiento inspector de un proceso penal, lo que obliga a analizar cómo esta circunstancia ha incidido en el cómputo del plazo de prescripción.

Para ello debemos atender al hecho de que la LGT contempla dos efectos diferentes en el plazo de prescripción para la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o de la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, la interrupción, a la que se refiere el artículo 68, y la suspensión, introducida por el artículo 180.1, debiendo concretar, para cada uno de ellos, el alcance y la incidencia que tienen las normas propias del procedimiento inspector en el cual se incardinan.

Sexto.

Analicemos en primer lugar la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar que, según la letra b) del apartado 1 del artículo 68 de la Ley 58/2003, se produce por:

"b (...) la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso."

Apreciamos enseguida una primera peculiaridad, ya que la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, aunque constituye un acto que interrumpe el plazo de prescripción, no determina el inicio inmediato del cómputo de un nuevo plazo de prescripción como sucede, por el contrario, con la generalidad de las actuaciones que interrumpen la prescripción, respecto de las cuales el art. 68.6 LGT dispone que *"Producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción, salvo lo establecido en el apartado siguiente"*. La remisión del expediente al Ministerio Fiscal es precisamente una de las excepciones del "apartado siguiente" al que alude el art. 68.6 LGT.

Continúa ese "apartado siguiente", el apartado 7[1] concretando que:

"7. Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido (...) por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal (...), el cómputo del plazo de

prescripción se iniciará de nuevo cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente.(...)"

La razón de ser de que el cómputo del plazo de prescripción no se inicie de nuevo con el envío del expediente al Ministerio Fiscal, que es la consecuencia propia de los actos interruptivos del plazo de prescripción, y que permanezca en estado latente hasta que finalice la imposibilidad de actuar que supone la interposición de la vía penal, podría obedecer a que en realidad la LGT, a través de los apartados 6 y 7 del artículo 68, está, en realidad, anticipando la figura de la suspensión del plazo de prescripción al que se referirá expresamente en el artículo 180.1 LGT, cuando afirme que "De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió."

No obstante, en absoluto puede afirmarse que la LGT haya descartado la interrupción de la prescripción en los casos que nos ocupan, ya que lo cierto es que en los apartados del artículo 68 que aquí nos interesan solo se habla de interrupción, y no de suspensión, y que el 68.7 establece que "(...) el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo" cuando finalice la vía penal, mientras que el 180.1 sí se refiere al efecto propio de la suspensión (reanudación del "(...) el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió (...)."

Por lo tanto, veamos cómo esta interrupción encaja con el procedimiento inspector y, en concreto, si el inicio de un nuevo plazo de 4 años producido cuando finalizada la vía penal, se ve afectado por el exceso del plazo máximo de duración del procedimiento inspector en que se incurre posteriormente, y las consecuencias que este exceso atribuye el artículo 150.2 a) de la LGT, que "No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas (...) durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo", ya que podría cuestionarse si también pierden su eficacia interruptora de la prescripción las actuaciones derivadas de la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, habida cuenta de su regulación autónoma y de que se trata de actuaciones que trascienden el marco de la actuación administrativa.

Esta cuestión ya ha sido resuelta por este TEAC a través de la resolución 18/07/2013 (R.G. 3492/10), que ha concluido que cuando la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal se produce en el seno del procedimiento inspector, ello lleva consigo que su incardinación en dicho procedimiento deba considerarse a todos los efectos, de modo que le son aplicables las consecuencias del incumplimiento de los plazos del procedimiento en el curso del cual se ha producido, el procedimiento inspector, lo que supone que perderá su eficacia interruptora de la prescripción si dicho procedimiento se ha excedido de plazo y es de aplicación el mencionado artículo 150.2 a).

Se valora para alcanzar esta solución, por un lado, la prioridad que, respecto de la regla general contenida en el artículo 68 de la LGT, deben tener las reglas especiales que se contemplan en el artículo 150 LGT sobre el procedimiento inspector, y su incidencia en las interrupciones de la prescripción producidas por las actuaciones incardinadas en él:

"(...)Si bien en el artículo 68 de la LGT, al regularse la interrupción del plazo de prescripción por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, considera el legislador que el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente; ello no supone sino la aplicación de las reglas generales de interrupción de los plazos de prescripción, al margen de los procedimientos de gestión o de comprobación en los que puede incardinarse la remisión de las actuaciones, bien a la jurisdicción competente, bien por la presentación de una denuncia ante el Ministerio Fiscal. Estos procedimientos, esencialmente el de comprobación e investigación, queda sujeto al cumplimiento de los plazos específicos previstos en el artículo 150 de la LGT, y para el caso de incumplimiento de los mismos, se prevén los efectos que el propio precepto establece, siendo el más trascendente el de la no interrupción de la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo el plazo recogido en el apartado primero del artículo 150."

Se valora también la evitación del vaciado de contenido, a efectos prácticos, que experimentarían las limitaciones temporales a las que se somete el procedimiento inspector si la interrupción del plazo de prescripción previene en el artículo 68.7 quedase en pie pese al posterior incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones:

“Ello hace que la Administración tributaria deba integrar dentro del procedimiento inspector las actuaciones que ella misma lleva a cabo bien por pasarlas a la jurisdicción competente, bien por remisión del expediente al Ministerio Fiscal, con las consecuencias y efectos específicos previstos en el artículo 150.4 de la LGT, sin que pueda considerarse de otra forma, dado que en otro caso quedaría sin contenido este precepto, quedando en manos de la Administración un nuevo plazo de prescripción tras la devolución del expediente.”

Análoga solución se le dado a los supuestos de retroacción de actuaciones, en los que se ha dicho que la consecuencia de la infracción del artículo 150.5 (lo que supone acabar el procedimiento inspector más allá de su plazo máximo), concluyendo que la pérdida de la eficacia interruptiva de la prescripción se extiende también a la producida por las reclamaciones económico-administrativas o los recursos contencioso administrativos que ordenaron la retroacción. Así, las Sentencias del Tribunal Supremo de 24/06/2011 (rec. cas. 1908/2008) y de 04/04/2013 (rec. cas. unif. doctrina 3369/2012).

Séptimo.

Como ya hemos visto, la regulación legal de las consecuencias que para la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria tiene la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, no se agota en los preceptos expuestos, ya que ha de atenderse también a lo dispuesto en el artículo 180.1 de la LEY 58/2003, que establece que:

“1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

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

*De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o **continuará sus actuaciones** de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, **y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió.**[2] Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes.”*

A la vista de este precepto es claro que el legislador ha introducido de forma expresa en la norma la figura de la suspensión del plazo de prescripción, y ha explicitado la diferencia de este término técnico jurídico, de contenido no dudoso, con la interrupción de la prescripción, al concretar que produce el efecto de que “se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba”. Es necesario, por tanto, determinar su alcance en el cómputo del plazo de prescripción y el encaje de este efecto suspensivo con el procedimiento inspector.

Su efecto en el plazo de prescripción es claro: el plazo originario de prescripción de 4 años (no el reanudado en virtud de cualquier actuación interruptiva de la prescripción) se computa sumando al tiempo transcurrido desde su inicio (fin del plazo voluntario de ingreso) hasta su suspensión (por la remisión de actuaciones al Ministerio Fiscal), y el transcurrido desde que terminó la suspensión (con la devolución de las actuaciones seguidas ante el Juez Penal).

No obstante, su encaje con las norma propias del procedimiento inspector plantea la misma duda que acabamos de mencionar respecto de la interrupción de la prescripción, cual es si este el efecto suspensivo del artículo 180.1 en el plazo de prescripción se debe ver también afectado, eliminado, por las contingencias acaecidas en el procedimiento inspector. Esto es, si, tal y como hemos dicho que ocurre con el plazo de prescripción, la eficacia de la suspensión decae cuando el procedimiento inspector incurre (como ha ocurrido en el presente caso) en exceso de duración.

La contestación ha de ser negativa, a diferencia de lo concluido sobre la interrupción de la prescripción, por las siguientes razones, que derivan tanto de la constatación de que no es aquí de aplicación ninguno de los dos argumentos básicos en los que se asienta aquella solución, (es más, el análisis de ambos ratifica la solución que aquí se propone, y convierte a cada uno de ellos en argumento autónomo), como del análisis específico del alcance del artículo 180.1.

1.- Por un lado, no se produce choque entre reglas generales (serían las del artículo 180.1) y especiales (las del procedimiento inspector) ya que es importante notar que cuando el artículo 150.2. a) regula las consecuencias de determinados vicios del procedimiento inspector (el exceso de su duración máxima o la interrupción injustificada superior a 6 meses) tan solo los extiende a la interrupción de la prescripción (“no se considerará **interrumpida** la prescripción como consecuencia de...”), pero no mencionan a la suspensión del plazo

de prescripción, por lo que sus efectos, su autonomía, no quedan suprimidos por la letra del precepto. Además, si bien el artículo 68 de la LGT tiene un innegable alcance general, este no es tan evidente en el artículo 180.1 de la LGT, ya que difícilmente desplegará efectos si no es en conexión con un procedimiento inspector.

2.- Por otro lado, manteniendo que la suspensión del plazo de prescripción que resulta del artículo 180.1 no se perjudica por la posterior superación de plazo máximo de duración de las actuaciones del procedimiento inspector, o por una interrupción injustificada del mismo superior a 6 meses, no se vacían de contenido las limitaciones temporales a las que el artículo 150 sujeta el procedimiento inspector, como sí podría entenderse que ocurre si cada vez que se devuelven las actuaciones desde la vía penal se iniciase un nuevo período de prescripción de 4 años, ya que los efectos del 180.1 sobre la duración total que podrá alcanzar una actuación inspectora son, además de adecuados a la situación que regula y al tiempo real durante el que ha podido actuar la Inspección (en lo que después insistiremos), muy limitados.

Véase que la consecuencia del final de la suspensión del procedimiento inspector no es el inicio de un nuevo plazo de prescripción de 4 años, sino, como dice el 180.1, *que “se reanuda el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba”* cuando se mandó el expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción penal (computado desde su inicio originario y prescindiendo de cualquier reinicio derivado de las interrupciones derivadas del procedimiento inspector, ya que estas - incluida la remisión al ministerio Fiscal - habrán quedado suprimidas por el 150.2.a)). Por lo tanto, el plazo de prescripción suspendido solo es eficaz para lograr que, tras el exceso de duración del procedimiento inspector, aun quede margen para su continuación (en los términos del mismo 150.2) si, cuando dicha suspensión se produjo, el plazo de prescripción que restaba era superior al que, en ese momento, le restase al procedimiento inspector (o al plazo mínimo de 6 meses que otorga el artículo 150.5 para finalizar las actuaciones tras su vuelta desde la jurisdicción penal). En el caso contrario, si era menor, se habrá agotado el plazo de prescripción antes de que termine el plazo del procedimiento inspector, de modo que, una vez superado el plazo máximo de duración de las actuaciones, ya no se está a tiempo de continuarlo válidamente, porque el contribuyente habrá ganado la prescripción.

3.- Interpretar lo contrario (que los vicios del procedimiento inspector también eliminan el efecto suspensivo del plazo de prescripción) deja sin contenido lo dispuesto en el art. 180.1. En presencia de un procedimiento inspector correcto y sin los defectos a los que se refiere el 150.2 a), el plazo de prescripción, interrumpido por las sucesivas actuaciones del procedimiento inspector, no necesita ser revisado. En estos casos es intrascendente su suspensión, no hay que acudir al 180.1.

Solo es relevante acudir al plazo de prescripción cuando desaparecen las causas interruptoras de la prescripción acaecidas durante el procedimiento inspector, como consecuencia del efecto del 150.2. a). Entonces sí es relevante ver si el plazo de prescripción siguió corriendo pese a que el proceso penal impidió cualquier actividad administrativa, o si estuvo suspendido durante ese tiempo de forzada inactividad.

Si en esas circunstancias lo dispuesto en el artículo 150.2 a) también hace desaparecer la suspensión del 180.1, este precepto nunca entraría en juego.

Como ya vimos, este precepto menciona la interrupción de la prescripción, pero no la suspensión, de modo que no tendría sentido interpretar que lo que un precepto no dice (el 150.2 a) LGT) impida la aplicación de lo que otro precepto (el 180.1 LGT) expresamente contempla.

4.- La interpretación propuesta, además de respetar y coordinar la liberalidad y el contenido de todos los preceptos en juego, responde a una lógica clara y razonable, cual es preservar que la Administración disponga de un plazo de prescripción, real y efectivo, de 4 años, impidiendo que este se siga consumiéndose cuando la Inspección legalmente no puede actuar por haberse visto legalmente obligada a remitir las actuaciones al fiscal.

Sin la obligación legal de remitir las actuaciones al fiscal la Administración habría tenido 4 años reales (aun cuando las interrupciones producidas por las actuaciones inspectoras hayan decaído) para liquidar, plazo que el legislador mantiene, a través de la suspensión del artículo 180.1, guardando el plazo de prescripción del que disponía cuando se vio obligada a parar, y haciéndole inmune a las contingencias del procedimiento inspector.

No atender la previsión de esta norma supondría que en los supuestos de remisión de actuaciones a la jurisdicción competente cuando el plazo de prescripción no consumido es superior al plazo restante del procedimiento inspector (único caso en el que, como ya vimos, surtiría efectos el 180.1) el consumo de ese plazo restante del procedimiento inspector tras el regreso desde la vía penal reduzca el tiempo real durante el que la Administración ha podido regularizar la situación tributaria del contribuyente, determinando la correspondiente deuda tributaria, muy por debajo de los 4 años.

Por el contrario, si al remitir las actuaciones a la jurisdicción competente el plazo de prescripción no consumido era ya inferior al plazo restante del procedimiento inspector, la aplicación del 180.1 no supone incremento alguno del plazo real de 4 años para liquidar, ni evita la prescripción si, tras el regreso de las actuaciones tras la vía penal, se excede el plazo máximo del procedimiento inspector.

Octavo:

En el presente caso, al tiempo de remitirse las actuaciones al Ministerio Fiscal, el 2 de octubre de 2009, si bien (en ausencia de las interrupciones de la prescripción producidas por las actuaciones inspectoras que después decaen por el incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras) había ya transcurrido

el plazo de cuatro años de prescripción del Derecho a regularizar el ejercicio 2004 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (aquellos cuatro años vencieron el 30 de junio de 2009).

No ocurre lo mismo con el Derecho a determinar la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2005, toda vez que este plazo de cuatro años, iniciado el 1 de julio de 2006, finalizaba el 30 de junio de 2010.

De este plazo de cuatro años, iniciado el 1 de julio de 2006, al tiempo de remitirse las actuaciones al Ministerio Fiscal, el 2 de octubre de 2009, aún restaban 272 días para que se consumara la prescripción. El cómputo del plazo de aquella prescripción deberá 'reanudarse' con la devolución de las actuaciones, el 30 de septiembre de 2010, por imperativo del artículo 180.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Así las cosas, habiendo quedado aquel plazo de prescripción de cuatro años 'suspendido' (término que utiliza la norma), con la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal, y 'reanudado' con la devolución de éstas (término que también utiliza la norma), dicho plazo de prescripción debe finalizar ahora el 28 de junio de 2011, por lo que, habiéndose notificado el acuerdo de liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2005 con anterioridad, el 17 de junio de 2011, debe confirmarse el acuerdo impugnado en este extremo, rechazándose el alegato de prescripción por lo que hace al ejercicio 2005.

Por tanto, el acuerdo de liquidación notificado después del transcurso del plazo máximo de duración de las actuaciones, no llega antes de que el recurrente hubiese ganado la prescripción respecto del ejercicio 2004, pero sí respecto del ejercicio 2005, por lo que, excepción hecha de las consecuencias que ello pueda tener en la determinación de los correspondientes intereses de demora, en ningún caso puede sostenerse la prescripción del Derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria con relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2005.

Como anunciábamos, no puede concluirse lo mismo respecto al ejercicio 2004, toda vez que, al tiempo de remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal el 2 de octubre de 2009, ya se había consumido en exceso aquel plazo de prescripción de cuatro años que finalizó el 30 de junio de 2009, por lo que no hay plazo de prescripción alguno que reanudar tras la devolución de las actuaciones el 30 de septiembre de 2010.

Habiéndose declarado la prescripción del derecho de la Administración a regularizar aquel periodo de 2004, procede a continuación entrar a analizar las demás cuestiones planteadas por la interesada con relación al ejercicio fiscal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2005, debiéndose anticipar, sin perjuicio de la decisión que quepa adoptar en este extremo, que, cuanto menos, lo ahora concluido determinará la anulación de la liquidación correspondiente al ejercicio 2005 en lo concerniente a los intereses de demora liquidados por la Inspección, a tenor de lo dispuesto por el artículo 150.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, según el cual:

“El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento”.

Esto es, en la determinación de los intereses de demora de la liquidación referida al ejercicio 2005, procederá excluir de su cómputo aquéllos devengados durante el periodo que media entre el 22 de mayo de 2009 (fecha en la que debieron finalizar aquellas actuaciones, según impone el artículo 150.1 de la norma citada), y el 17 de junio de 2011 (fecha en la que finalizaron las actuaciones, con la notificación del correspondiente acuerdo a la interesada).

Noveno.

Se sostiene por la representación de la actora que las Administraciones tributarias estatal y autonómica debían haberse abstenido de continuar las actuaciones hasta que recayese pronunciamiento del órgano judicial en las actuaciones penales (diligencias previas 7143/2009), seguidas frente a D. E... y D. F..., por los mismos hechos.

Véase que la propia normativa tributaria contempla la paralización de las actuaciones por la causa alegada por la actora, como periodo de interrupción justificada, *“cuando la determinación o imputación de la obligación tributaria dependa directamente de actuaciones judiciales en el ámbito penal, por el tiempo transcurrido desde que se tenga conocimiento de la existencia de dichas actuaciones ... hasta que se conozca la resolución por el órgano competente para continuar el procedimiento”* (art. 103.e del Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007).

Atendida la primacía del procedimiento penal, no existe duda acerca de que la paralización de un procedimiento tributario, sancionador o no, se impondrá cuando la determinación de la obligación tributaria o identificación del obligado tributario dependa de lo que resulte de aquel procedimiento penal que se encuentra en tramitación, esto es, cuando se aprecie la existencia de prejudicialidad penal.

Propugna el reclamante la prejudicialidad penal aludiendo a actuaciones que se siguen frente a terceras personas, frente a lo que cabe oponer que la existencia de actuaciones penales frente a otros obligados tributarios

(los Srs E... y F...), en ningún caso determinan inequívocamente la regularización que ahora se enjuicia, toda vez que la participación y comisión de delitos por los obligados tributarios es cuestión personalísima que, obviamente, no cabe extender o extrapolar a terceros ajenos a las actuaciones penales que se han seguido. El pronunciamiento judicial que recaiga respecto a aquellos otros obligados tributarios será un antecedente doctrinal que, en su caso, podrá ser invocado por las partes atendida su mayor o menor similitud con la regularización que ahora se sigue, pero que no condiciona o determina inequívocamente este pronunciamiento, de ahí que proceda rechazar el alegato de prejudicialidad que vuelca el reclamante en esta instancia.

Como anunciábamos, no puede concluirse lo mismo respecto al ejercicio 2004, toda vez que, al tiempo de remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal el 2 de octubre de 2009, ya se había consumido en exceso aquel plazo de prescripción de cuatro años que finalizó el 30 de junio de 2009, por lo que no hay plazo de prescripción alguno que reanudar tras la devolución de las actuaciones el 30 de septiembre de 2010.

Habiéndose declarado la prescripción del derecho de la Administración a regularizar aquel periodo de 2004, procede a continuación entrar a analizar las demás cuestiones planteadas por la interesada con relación al ejercicio fiscal del IRPF de 2005, debiéndose anticipar, sin perjuicio de la decisión que quepa adoptar en este extremo, que, cuanto menos, lo ahora concluido determinará la anulación de la liquidación correspondiente al ejercicio 2005 en lo concerniente a los intereses de demora liquidados por la Inspección, a tenor de lo dispuesto por el artículo 150.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, según el cual:

“El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento”.

Esto es, en la determinación de los intereses de demora de la liquidación referida al ejercicio 2005, procederá excluir de su cómputo aquéllos devengados durante el periodo que media entre el 22 de mayo de 2009 (fecha en la que debieron finalizar aquellas actuaciones, según impone el artículo 150.1 de la norma citada), y el 17 de junio de 2011 (fecha en la que finalizaron las actuaciones, con la notificación del correspondiente acuerdo a la interesada).

Decimo.

Se sostiene por la representación de la actora que las Administraciones tributarias estatal y autonómica debían haberse abstenido de continuar las actuaciones hasta que recayese pronunciamiento del órgano judicial en las actuaciones penales (diligencias previas 7143/2009), seguidas frente a D. E...y D. F..., por los mismos hechos.

Véase que la propia normativa tributaria contempla la paralización de las actuaciones por la causa alegada por la actora, como periodo de interrupción justificada, *“cuando la determinación o imputación de la obligación tributaria dependa directamente de actuaciones judiciales en el ámbito penal, por el tiempo transcurrido desde que se tenga conocimiento de la existencia de dichas actuaciones ... hasta que se conozca la resolución por el órgano competente para continuar el procedimiento”* (art. 103.e del Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007).

Atendida la primacía del procedimiento penal, no existe duda acerca de que la paralización de un procedimiento tributario, sancionador o no, se impondrá cuando la determinación de la obligación tributaria o identificación del obligado tributario dependa de lo que resulte de aquel procedimiento penal que se encuentra en tramitación, esto es, cuando se aprecie la existencia de prejudicialidad penal.

Propugna el reclamante la prejudicialidad penal aludiendo a actuaciones que se siguen frente a terceras personas, frente a lo que cabe oponer que la existencia de actuaciones penales frente a otros obligados tributarios (los Srs E... y F...), en ningún caso determinan inequívocamente la regularización que ahora se enjuicia, toda vez que la participación y comisión de delitos por los obligados tributarios es cuestión personalísima que, obviamente, no cabe extender o extrapolar a terceros ajenos a las actuaciones penales que se han seguido. El pronunciamiento judicial que recaiga respecto a aquellos otros obligados tributarios será un antecedente doctrinal que, en su caso, podrá ser invocado por las partes atendida su mayor o menor similitud con la regularización que ahora se sigue, pero que no condiciona o determina inequívocamente este pronunciamiento, de ahí que proceda rechazar el alegato de prejudicialidad que vuelca el reclamante en esta instancia.

Undécimo.

Por lo que hace al fondo del asunto, insistiendo en las alegaciones ya formuladas ante el Tribunal de instancia, señala la representación de la reclamante la inexistencia de simulación en aquellos préstamos concedidos por L...,SL a sus socios; se señala la carga de la prueba corresponde a la Administración, no habiéndose acreditado tal circunstancia. Todo lo contrario, se dice que resulta acreditada la realidad de aquellos préstamos y la realidad de su amortización.

Conocer de la cuestión de fondo impone acudir a lo dispuesto por el artículo 16 de la Ley 58/2003, General Tributaria, según el cual:

1. *“En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.*
2. *La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.*
3. *En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente”.*

Como ha declarado reiteradamente la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la simulación contractual es un vicio de la declaración de voluntad en los negocios jurídicos, por el que ambas partes de común acuerdo y con el fin de obtener un resultado frente a terceros (que puede ser lícito o ilícito), dan a conocer una declaración de voluntad distinta de su querer interno. La cuestión está subsumida en el tratamiento de la causa y, en particular, en los artículos 1.275 y 1.276 del Código Civil, relativos a los contratos sin causa o celebrados con expresión de causa falsa. En la simulación, el negocio aparente no puede desplegar sus efectos, aunque sí puede producirlos el negocio encubierto o disimulado, si lo hay, y reúne todos los requisitos materiales y formales para su validez. Así, en su sentencia de 22 de febrero de 2010 (recurso nº 1089/2005), la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, remitiéndose a una anterior de 20 de septiembre de 2005, recoge que:

“En el ámbito general del negocio jurídico, la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada. Y puede ser absoluta o relativa. Tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes. Este es el sentido de la fórmula del artículo 1276 del Código Civil.

En el Derecho tributario, la Ley 25/1995 da una nueva redacción al artículo 25 de la LGT/1963, introduciendo en el Derecho Tributario la regulación de la simulación. ...

La novedad era solamente relativa, porque tradicionalmente, en nuestro ordenamiento jurídico existía el principio de la calificación, incorporado en la legislación del antiguo Impuesto de Derechos Reales ..., de donde pasó a la LGT/1963 como exigencias incorporadas a los artículos 25 y 28.2 LGT/1963. ...

En cualquier caso, para apreciar la existencia de un negocio simulado debe probarse suficientemente la simulación; esto es, los elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración Tributaria.

Así lo reconoce la propia resolución del TEARR originariamente impugnada cuando afirma (fundamento jurídico octavo) que “de acuerdo con los artículos 114 y siguientes de la Ley General Tributaria [LGT/1963] y 1214 del CC, la existencia de simulación es un hecho cuya carga de la prueba pesa sobre quien la afirma. En efecto, las cuestiones de hecho se imponen sobre las de derecho y <<la causa simulandi>> debe acreditarla quien la alega, en este caso la Administración tributaria”.

La simulación o el negocio jurídico simulado tiene, por tanto, un componente fáctico sometido a la apreciación o valoración de los tribunales de instancia. En este sentido se ha pronunciado tanto la doctrina de esta Sala (Cfr. SSTS de 7 de noviembre de 1998, 2 de noviembre de 2002, 11 de mayo y 25 de octubre de 2004 y 7 de junio de 2005) como, sobre todo, la de la Sala 1ª de este Alto Tribunal, señalando que “El resultado de esa valoración es como se tiene declarado por la jurisprudencia (sentencias de 10 de julio de 2002, la de 3 de octubre de 2002 y 2 de febrero 21 de julio y 25 de septiembre de 2003 , por solo citar algunas de las más recientes), una cuestión de hecho, y su constatación es facultad de los Tribunales de instancia y no es revisable en casación salvo que se demuestre que es ilógica. ...

A estos efectos, debe tenerse en cuenta, como señala el Abogado del Estado, que la mencionada clase de pruebas indiciarias o de presunciones no sólo son idóneas sino que son, incluso, necesarias y, a veces, imprescindibles cuando se trata de acreditar la simulación, especialmente en lo que se refiere al elemento subjetivo que la integra.”.

Habida cuenta de que la simulación constituye la confección artificiosa de una apariencia destinada a velar la realidad que la contradice, es obvio que la prueba de la simulación encierra una gran dificultad, pues en el negocio simulado suelen concurrir todos los requisitos externos que constituyen la apariencia jurídica y, por tanto, la prueba ha de basarse en presunciones que fundamenten la convicción de la existencia del negocio simulado. En este sentido, la sentencia de la misma Sala de 11 de febrero de 2005, tras poner de manifiesto la dificultad de la prueba de la simulación contractual, acrecentada por el natural empeño que ponen los contratantes en hacer desaparecer todos los vestigios de la simulación y por aparentar que el negocio es cierto y efectivo reflejo de la realidad, señala que,

“la doctrina de esta Sala admite como suficiente la prueba de presunciones, la cual se configura en torno a un conjunto de indicios, que si bien tomados individualmente pueden no ser significativos, e incluso cabe que sean

equivocos, sin embargo, en conjunto y en relación con las circunstancias, son reveladores de la actuación simulatoria.”

Más recientemente, la misma Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en sentencia de 17 de mayo de 2010, advierte que:

“A estos efectos debe tenerse en cuenta, como señala el Abogado del estado, que la mencionada clase de pruebas indiciarias o de presunciones no sólo son idóneas sino que son, incluso, necesarias y, a veces, imprescindibles cuando se trata de acreditar la simulación, especialmente en lo que se refiere al elemento subjetivo que la integra”.

A estos efectos, el artículo 108 de la Ley 58/2003, General Tributaria, bajo el epígrafe ‘Presunciones en materia tributaria’, dispone que:

1. *“Las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba.*

2. *Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano” ».*

Conforme a la doctrina de este Tribunal Central consagrada en numerosas resoluciones que por reiteradas obvia reproducir, tal enlace se da cuando concurren los requisitos de ‘seriedad’ en aquel nexo entre el hecho conocido y la consecuencia extraída que permita considerar ésta en un orden lógico, como extremadamente posible; ‘precisión’, o, lo que es lo mismo, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrarse; y, ‘concordancia’ entre todos los hechos conocidos, que deben conducir a la misma conclusión.

Duodécimo.

La cuestión de fondo ha sido abordada de manera extensa por el Tribunal de instancia (páginas 9 a 38 de la resolución impugnada), en la que se sintetiza las argumentaciones y pruebas obtenidas por la Inspección, confirmando las conclusiones de aquella de estar en presencia de unos préstamos simulados entre el sujeto pasivo y la sociedad **L...,SL**, que pretenden disimular las sucesivas distribuciones de dividendos de la sociedad **P...**, y, valga anticipar, este Tribunal participa de aquellas conclusiones y fallo de instancia. A modo resumido, se señala en la resolución impugnada a este respecto que:

- **D. L...** y otros socios participan de forma indirecta, a través de otras sociedades, en el capital social de **P...**, cuyas actividades principales son el arrendamiento de inmuebles y la promoción inmobiliaria, sociedad ésta que en el periodo 2003-2007 no ha repartido dividendos (el último reparto data de 1990).

- Esas personas físicas han creado un complejo entramado de sociedades, detallado en el Acta e Informe Ampliatorio, apareciendo estos o sus familiares como últimos propietarios. Entre estas sociedades ocupa un lugar destacado la mercantil **L...,SL**, cuya actividad consiste básicamente en conceder préstamos a sus socios y comprar y vender acciones de la propia **P...**

- La sociedad **L...,SL** concede sucesivos préstamos a sus socios personas físicas, si bien, dado que carece de fondos, estos los obtiene de los correspondientes préstamos que, a su vez, concede **P... a L...,SL**.

- El control de ambas sociedades está en manos de los socios citados, como administradores de las mismas, de acuerdo con los porcentajes de participación que se detallan en el Acta e Informe Ampliatorio.

De acuerdo con la contabilidad de **L...,SL**, el saldo de los créditos concedidos por ésta a **D. L...** durante los ejercicios comprobados es, en euros:

2003	2004	2005
26.941.108,00	29.102.907,03	31.793.861,72

- **L...,SL** no obtiene beneficios que pueda llevar a considerar tales ‘préstamos’ como repartos de dividendos. Se trata de una sociedad interpuesta que canaliza los fondos de **P...** hacia los socios.

- El sujeto pasivo no declara prácticamente renta alguna, por lo que su alto nivel de vida (que se evidencia sin más de observar la relación de bienes de su declaración del Impuesto sobre el Patrimonio), se financia exclusivamente de aquellos ‘préstamos’.

- En el ejercicio 2006 el sujeto pasivo procede a cancelar la deuda de importe 67.476.777,77 € de aquel préstamo mediante la entrega de participaciones de la mercantil **S... SL** a la sociedad **L...,SL** y la firma de tres pagarés de importe total de unos 7 millones de €. La entrega de aquellas participaciones, por aplicación de los coeficientes de abatimiento por periodo de generación, elevaron la cuota tributaria por esa concreta operación a 523.400,52 €.

- Tras la cancelación de aquel préstamo mediante la entrega de aquellas participaciones, la situación patrimonial no se ha visto alterada. La sociedad **S... SL** era una sociedad patrimonial, de tenencia de acciones de **P...** Con la entrega de tales participaciones a **L...,SL**, el sujeto pasivo siue siendo el titular de las acciones de **P...**, si bien ahora a través de la sociedad **L...,SL**.

Como se dice en la resolución impugnada, *“aparte de esta consecuencia fiscal, no se encuentra ninguna otra razón que justifique la realidad de la construcción jurídico financiera efectuada, los préstamos no tienen otro motivo que sufragar el alto nivel de vida del interesado, sin tener que abonar impuestos, con la consecuencia final de que al compensar los préstamos con acciones de otra entidad, lo único que traslada es la titularidad de esas acciones, de forma directa a forma indirecta a través de L...,SL. Por tanto los contratos no tienen una causa justificada y debe apreciarse la simulación en tales operaciones.*

En consecuencia, de una situación patrimonial en la que el actor disponía directamente de sus participaciones en **S... SL** se ha pasado a hacerlo después indirectamente, es decir, a través de su participación en **L...,SL**, por lo que realmente desde el punto de vista económico no se ha producido una auténtica variación patrimonial sino una mera reubicación o recolocación de dichas participaciones en otra sociedad dentro del mismo grupo societario -que controlan los tres consocios-, y desde el punto de vista jurídico-fiscal se trata de una alteración patrimonial simulada -de un auténtico supuesto de simulación fiscal-, con la que teóricamente se han generado unos fondos con el fin de amortizar la deuda con **L...,SL** mediante compensación. ...

La regularización tributaria acordada se fundamenta en que, como consecuencia de actuaciones inspectoras, ha apreciado la AEAT que se ha producido una simulación comercial o contractual (arts. 25 LGT/1963 y 16 LGT/2003), procediendo gravar el hecho imponible realmente efectuado por la partes intervinientes y, en este caso concreto, por el aquí reclamante. La conclusión fiscal alcanzada es que no estamos ante auténticos o verdaderos préstamos a favor de los socios de **L...,SL**, sino ante el efectivo reparto de una utilidad derivada de la condición de socio (art. 23.1.a) 4.º TR LIRPF”.

Como ya hiciera ante la Inspección y ante el Tribunal de instancia, pretende el interesado desdecirse de los porcentajes de participación en **P...** que resultan de los Informes Anuales de Gobierno que se remitieron a la CNMV, sin aportar prueba alguna más allá de la mera enumeración, de ahí que no pueda estarse a lo alegado en virtud de lo prevenido por el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, de aplicación a la vía económico-administrativa por remisión expresa del artículo 214.1 de la misma norma, según el cual, *“En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.*

Insiste el reclamante en la realidad de aquellos préstamos, en tanto que públicos al constar en la información facilitada a la CNMV por **P...** Como ya advirtiera la Inspección, los auditores ya hicieron una salvedad acerca de la incertidumbre que suponía la devolución de aquellos préstamos, de los que cabe señalar en este momento que se desconoce si finalmente se ha producido la cancelación total, real, de los préstamos que se dicen concedidos en su día por **P... a L...,SL**.

Resulta carente de cualquier razonamiento que no advierta el interés que hay detrás de estas operaciones, que la mercantil **P...** concediera a **P...** diferentes préstamos que llegaron a alcanzar el 31/12/2005 la cifra nada despreciable de 107.816.109 €, sin mayor garantía que la buena voluntad del deudor de hacer frente a su devolución. De ese importe, 90.381.316 fue a parar a distintos socios, aparentando **D. L...** la cancelación de los préstamos en cuestión que le fueron concedidos por **L...,SL** mediante la entrega de las participaciones de una patrimonial que, paradójica pero no casualmente, sigue controlando a través de **L...,SL**.

Huelga ahondar en el debate, extensamente abordado tanto por la Inspección como por el Tribunal de instancia, limitándose el interesado a reproducir en esta instancia los alegatos ya rechazados anteriormente, sin ofrecer nuevos datos o pruebas que contradigan las conclusiones de la Inspección y del Tribunal de instancia, por lo que procede desestimar el presente recurso de alzada.

En su virtud,

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

ACUERDA

ESTIMARLO PARCIALMENTE, procediendo:

- La anulación de la liquidación practicada por lo que hace al ejercicio **2004** del IRPF, por concurrir la prescripción del Derecho de la Administración a determinar aquella deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, según se ha argumentado en el Fundamento Quinto de la presente resolución, y

- La anulación parcial de la liquidación practicada por el IRPF del ejercicio **2005**, confirmándose la cuota tributaria exigida, en tanto que la cuantía de los intereses de demora exigidos en aquella liquidación debe atender a lo señalado en el último párrafo del Fundamento Quinto, esto es, procederá excluir de su cómputo los intereses de demora devengados durante el periodo que media entre el 22 de mayo de 2009 y el 17 de junio de 2011, según allí se concluyó.

[1] Apartado 6 hasta el 31-12-2011. El Real decreto 20/2011, de 30 de diciembre, introdujo un nuevo apartado 5 y reenumeró los siguientes.

[2] **Negrita y subrayado** añadidos por este TEAC.

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