

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ061096

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 15 de diciembre de 2015

Vocalía 5.^a

R.G. 1888/2013

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Interrupciones y dilaciones. *Dilaciones no imputables al contribuyente: solicitud de aplazamiento sin previa fijación de la fecha de comparecencia por la Inspección.* El retraso en la aportación de documentación no es una dilación imputable al contribuyente cuando estamos ante una comparecencia que no tiene fecha prevista y el interesado solicita aplazamiento. No cabe hablar de “aplazamiento solicitado” cuando no hay previa fecha de actuación fijada por la Inspección. La solicitud formulada por el obligado tributario de aplazar «la próxima comparecencia» no puede ser computada como dilación imputable a él dado que tal comparecencia no está previamente fijada por la Inspección. En ninguna de las diligencias fija la Inspección una fecha de comparecencia para la que el contribuyente solicite el aplazamiento. En consecuencia, no hay nada que aplazar. **(Criterio 1 de 2)** *Dilaciones no imputables al contribuyente: retraso en la aportación de documentación sin la previa fijación de un plazo concreto para su cumplimentación.* La apreciación de la existencia de dilación imputable al contribuyente por retraso en la aportación de documentación que no tiene que estar a disposición de la inspección requiere la previa fijación de un plazo concreto para su cumplimentación, de forma que la Inspección no pueda beneficiarse de una indefinición creada por ella misma. El defecto no puede subsanarse computando un plazo mínimo para la aportación. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

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

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), art. 184.

SENTENCIA

En Madrid en la fecha indicada y en las reclamaciones acumuladas números 1857/13 y 1888/13 interpuestas en única instancia ante este Tribunal Económico Administrativo Central por don ... que actúa, en virtud de la representación que acredita, en nombre de la sociedad **X..., S.A.**, con NIF ... y con domicilio que señala a efectos de notificaciones en ..., contra un acuerdo de liquidación procedente de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación en Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de fecha 21 de marzo del 2013 dictado en relación con el Acta A-02 nº ... formalizada por el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2007 y que dio lugar a una cuota de 544.974,14 € y a unos intereses de demora de 162.387,30€; y la segunda, contra un acuerdo sancionador en relación con los hechos regularizados en aquella liquidación que se calificaron de infracción tributaria grave y por importe de 585.508,16 €.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 19 de mayo del 2011 se le notificó al interesado por la Inspección el inicio de unas actuaciones de comprobación de alcance general referidas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre el Valor Añadido y las Retenciones a cuenta del Capital Mobiliario, para el periodo 2006 y 2007. Las actuaciones concluyeron con la firma el 19 de febrero del 2013 del acta de disconformidad A-01 nº ... por el IVA correspondiente al ejercicio 2007 que propuso regularizar el saldo a compensar de periodos anteriores al 2007 por importe de 445.937,29 € que procedía de un IVA deducido en los meses de octubre, noviembre y diciembre del 2006 y que fue aplicado en el mes de abril del 2007; así como la reducción del IVA deducido en el propio ejercicio en los meses de noviembre y diciembre del 2007 por importes de 99.036,85€ y 314,39 € y por no haberse acreditado la realidad de las adquisiciones; de donde resultaba una deuda de 707.361,44 €. Esta propuesta fue confirmada en el acuerdo de liquidación girado el 21 de marzo del 2013.

Segundo.

Como señala el propio acuerdo de liquidación:

“En el curso del procedimiento inspector se han producido las siguientes dilaciones:

A los efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no se deben computar 75 días por dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, a los que se refiere el artículo 104.2 de la precitada Ley y los artículos 102 y 103 del RGAT.

Motivo de dilación / interrupción	Fecha inicio	Fecha fin	Nº días
Solicitud de aplazamiento	22-09-11	27-10-11	35
Solicitud de aplazamiento	27-10-11	23-11-11	27
Solicitud de aplazamiento	04-05-12	17-05-12	13

También que: “Por acuerdo del Inspector-Jefe de 31/7/2012, notificado al interesado en la misma fecha, el plazo máximo de duración del procedimiento de inspección se amplió por otros ocho meses conforme a lo establecido en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en el artículo 184 del R.G.A.T.”

Tercero.

Y en el Fundamento de derecho Segundo del acuerdo se dice:

“En referencia al cómputo del plazo de finalización del procedimiento inspector, conviene tener en cuenta dos circunstancias:

1. Por acuerdo del Inspector-Jefe de 31/7/2012, notificado al interesado en la misma fecha, el plazo máximo de duración del procedimiento de inspección se amplió por otros ocho meses conforme a lo establecido en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en el artículo 184 del R.G.A.T.

2. A los efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no se deben computar 75 días por dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, a los que se refiere el artículo 104.2 de la precitada Ley y los artículos 102 y 103 del RGAT.

Motivo de dilación / interrupción	Fecha inicio	Fecha fin	Nº días
Solicitud de aplazamiento	22-09-11	27-10-11	35
Solicitud de aplazamiento	27-10-11	23-11-11	27
Solicitud de aplazamiento	04-05-12	17-05-12	13

Por tanto, habiéndose notificado el inicio de actuaciones el día 19/05/2011, teniendo en cuenta que el plazo que, como máximo, debe transcurrir desde el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación hasta su finalización, asciende en el presente caso a 20 meses, y que a lo largo del procedimiento se han producido dilaciones por causa no imputable a la Administración Tributaria que suman un total de 75 días, dicho plazo máximo de finalización del procedimiento de comprobación e investigación no ha sido superado (el plazo finalizará el día 04/04/2013)”.

No hay ninguna otra referencia especial al cómputo de los plazos inicial y final para dictar el acuerdo de ampliación de actuaciones.

Cuarto.

En relación con los hechos regularizados en esa liquidación se dio inicio el 1 de marzo del 2013 a un procedimiento sancionador que se tramitó en su forma abreviada y donde el instructor calificó aquellos hechos como constitutivos de infracciones tributarias tipificadas en los artículos 191.1 de la LGT, por haber dejado de ingresar en plazo parte de la deuda tributaria y 195 de la misma Ley, por haber acreditado improcedentemente créditos de impuesto a deducir de la cuota.

Tramitado en forma el expediente se dictó el 5 de abril del 2013 el acuerdo definitivo que confirmó la propuesta e impuso una sanción al contribuyente por importe de 585.508,16 €.

Quinto.

Contra el primero de estos acuerdos se interpuso ante este TEAC la reclamación que ha recibido número 1875/13, y contra el segundo la que lleva número 1888/13.

Por concurrir los presupuestos del artículo 230 de la LGT se han tramitado en forma acumulada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer en única instancia, por razón de su cuantía, de esta reclamación y de conformidad con las reglas del artículo 229 de la Ley 58/2003. Los motivos de impugnación que formula el interesado en sus alegaciones en relación con el acuerdo de liquidación son: la prescripción de la acción administrativa para liquidar porque el acuerdo de ampliación de actuaciones se notificó ya rebasado el plazo máximo de 12 meses de duración del procedimiento en cuyo cómputo no se deben tomar en cuenta los periodos de aplazamiento solicitados por el contribuyente; el cómputo de las dilaciones imputables al interesado no ha tomado en cuenta que la dilación solo existe una vez superado el tiempo para cumplir el requerimiento o el mínimo de 10 días; la falta de motivación suficiente del acuerdo de ampliación de las actuaciones; sobre el fondo del asunto defiende la realidad de las adquisiciones de las que procedía el IVA que se ha calificado de no deducible; y sobre el acuerdo sancionador niega que la culpa que se atribuye a su conducta esté justificada.

Segundo.

En relación, en primer lugar, con la prescripción que reclama por razón de la duración de las actuaciones inspectoras, son aplicables los siguientes preceptos de la Ley General tributaria:

El artículo 104:

“4. En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de los tributos.

En ausencia de regulación expresa, se producirán los siguientes efectos:

(...) b) En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento.

5. Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley.

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario.”

Y el artículo 150:

“1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.

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 concorra 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.

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

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

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

Y en cuanto a la ampliación de la duración de las actuaciones inspectoras, completa esta regulación el artículo 184.4 del RD 1065/2007:

“(...) No podrá solicitarse la ampliación del plazo de duración del procedimiento hasta que no hayan transcurrido al menos seis meses desde su inicio. A estos efectos no se deducirán del cómputo de este plazo los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración.”

Tercero.

En la aplicación de estos preceptos, el interesado rechaza en primer lugar la forma en que el acuerdo de liquidación ha calculado las dilaciones imputables al contribuyente que ha fijado en 75 días, y que corresponden al total de los días comprendidos entre la fecha en que se aceptó por la Inspección la “suspensión de las actuaciones” o el “aplazamiento” solicitado por el interesado para cumplir con lo requerido y el día fijado para su cumplimiento en la siguiente visita. Estos períodos se documentaron en diligencias de 22 de septiembre 2011 (35 días), 27 de octubre 2011 (27 días) y 4 de mayo del 2012 (13 días).

En los tres casos se trata de requerimientos de aportación de justificantes y otra documentación y en los tres, el contribuyente solicita un tiempo para su cumplimentación por razón de la abundante documentación requerida, por la dificultad de obtenerla o prepararla, porque alega la existencia de un robo que afectó en alguna forma a la documentación, o por tratarse de un momento en el que debía preparar ciertas declaraciones fiscales. La totalidad de esos tiempos se han computado como retrasos imputables al contribuyente.

En relación con la forma de computar las dilaciones en estos supuestos el criterio seguido por este TEAC es el recogido en la resolución de fecha 21 de marzo del 2013 (reclamación nº 5609/2010) donde recogiendo la doctrina del Tribunal Supremo de 24 de noviembre del 2011 (Rec. nº 791/2009), reproduciendo el siguiente párrafo: “Por tanto, existe una norma de cuyo tenor literal se deduce que cuando la Inspección requiere la presentación de datos, informes u otros antecedentes, ha de conceder un plazo, siempre no inferior a diez días, para su cumplimentación, de tal forma que la inobservancia de este deber como ha sucedido en el caso de autos, impide a la Administración beneficiarse de una indeterminación creada por ella y achacar al inspeccionado el cumplimiento de un aplazamiento que no ha sido determinado, sin que el defecto expresado pueda subsanarse computando un plazo de quince días siguientes a la solicitud de la Inspección. El artículo 31 bis 2 del reglamento de Inspección de 1986, incorporado por Real Decreto 136/2000 de 4 de febrero, considera dilaciones imputables al propio obligado tributario, “el retraso por parte de éste en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias formuladas o solicitadas por la Inspección”, pero el más elemental de los razonamientos exige que aquél sólo pueda afirmarse a partir de la fijación de un plazo concreto. Dicho de otro modo, si retrasar (se) es “diferir o suspender la ejecución de algo”, es claro que dicho efecto sólo puede ser computado a partir del señalamiento de un momento determinado para llevar a cabo dicha ejecución. En fin, el argumento opuesto por la Administración es contrario también al hecho de que el Reglamento fija el plazo de diez días como mínimo, a lo que ha de añadirse que si lo aceptáramos, habría que admitir también que no habiendo

señalado término para cumplir la más compleja de las solicitudes formuladas por la Inspección se aplicaría el indicado de diez días, lo que supondría una violación del principio de proporcionalidad”, concluye que: “En el supuesto analizado la Inspección no fija un plazo expreso diferente del mes solicitado por el obligado tributario para la aportación de la documentación requerida (...). Sin que pueda considerarse la existencia de dilación por el periodo previo al señalamiento de un plazo expreso con independencia de que dicha determinación se produjese a instancias del obligado tributario, sin que dicho defecto pueda subsanarse con la minoración del plazo concedido en el plazo mínimo de diez días señalado legalmente”.

Este criterio fue posteriormente ratificado en otra resolución de este TEAC, ésta de 7 de mayo del 2015 (reclamación nº 2320/2012) que, con fundamento en aquella sentencia del Tribunal Supremo de 24 de noviembre del 2011 y otra de 19 de abril del 2012, concluye que:

“Pues bien, en el caso que nos ocupa, no existía comparecencia prefijada por la Administración que hubiera de diferirse a solicitud del obligado tributario. En ninguna de las diligencias citadas fija la Inspección una fecha de comparecencias citadas fija la inspección una fecha de comparecencia para la que el contribuyente solicite aplazamiento. En consecuencia, las solicitudes formuladas por el obligado tributario de aplazar la comparecencia no pueden ser computadas como dilación imputable a él dado que tal comparecencia no estaba previamente fijada por la Inspección. No había, por tanto, nada que aplazar”.

Más recientemente, de la sentencia del Tribunal Supremo 15 de junio del 2015 (Rec nº 1762/2014) extraemos los siguientes párrafos: “ A.- La jurisprudencia de la Sala sobre dilaciones imputables puede resumirse en los siguientes términos [Cfr. SSTs 24 de enero de 2011, rec. 485/207 , 21 de Septiembre de 2012, rec. 3077/2009 y de 8 de octubre de 2012, rec. 5114/2011]: (...)

d) El retraso es diferir ó suspender la ejecución de algo y dicho efecto solo puede ser computado a partir del señalamiento de un momento determinado para llevar a cabo dicha ejecución. Por consiguiente, cuando la Inspección requiere la presentación de datos, informes u otros antecedentes, ha de conceder un plazo, siempre no inferior a diez días, para su cumplimentación, de tal forma que la inobservancia de este deber, impide a la Administración beneficiarse de una indeterminación creada por ella y achacar al inspeccionado el incumplimiento de un plazo que no ha sido determinado”.

En consecuencia, el retraso que por 75 días se le atribuye en este caso al contribuyente, no son computables como dilaciones del procedimiento.

Cuarto.

El segundo aspecto que exige consideración es el relativo al plazo en que debe dictarse el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras, para producir los efectos que pretende.

El reglamento de procedimiento aprobado por R.D. 1065/2007 se refiere únicamente al momento inicial del periodo en el que se puede dictar tal acuerdo (6 meses desde el inicio de las actuaciones) y aunque nada se dice en cuanto al momento final, es incuestionado que éste no puede ser posterior al tiempo en que concluya el fijado para la duración ordinaria para tales actuaciones, es decir, 12 meses desde su inicio.

La cuestión que se discute es si para fijar ese tiempo de 12 meses se deben tener en cuenta las dilaciones no imputables a la Administración y los periodos de interrupción justificada ocurridas en ese periodo.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central vino sosteniendo que para el cómputo del plazo de 12 meses a efectos de fijar el momento final para dictar regularmente el acuerdo de ampliación, se procedía en la misma forma que para el cómputo del plazo ordinario de duración de aquellas, es decir, deduciendo para dicho cómputo y en la misma forma el de las dilaciones no imputables a la Administración y las interrupciones justificadas.

Sin embargo, a la vista de los pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre esta cuestión resultó obligada la rectificación del criterio anterior para acoger la doctrina del Alto Tribunal.

Así se hizo en la resolución de 5 de mayo del 2014 (Reclamación nº 3467/2014) recogiendo literalmente las sentencias del TS de 6 de junio de 2013 (Rec. nº 3383/2010) y la de 9 de enero de 2014 (recurso casación unificación de doctrina 1877/2012) y citando además otras, como las de 14 de octubre de 2013 (recurso casación unificación de doctrina 1342/2013), para concluir que:

“La exigencia de que para la validez del acuerdo de ampliación es necesario que se dicte y notifique antes de que finalice el plazo inicial de doce meses, y que para el cómputo de este plazo no se tengan en cuenta ni eventuales interrupciones justificadas ni dilaciones imputables al contribuyente, ha sido recordada más recientemente por las Sentencias de 6 de junio de 2013 (recurso de casación número 3383/2010) y 14 de octubre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina número 1342/2013)”.

Y las consecuencias de haber sido dictado el acuerdo de ampliación de actuaciones fuera del plazo de los 12 meses es la que señalan las sentencias del TS de 30 de mayo del 2013 y de 9 de enero del 2014, es decir que:

“Es obvio que la declaración de invalidez del acuerdo de ampliación del plazo de doce meses, no produce sin más, privar de efectos interruptivos a las actuaciones inspectoras practicadas, ya que esto sólo se producirá si se sobrepasa ese plazo de actuación, conforme indica el art. 29.3 de la Ley 1/1998 (hoy art. 150 LGT 58/2003). Ahora bien, ese plazo no será el de veinticuatro meses, ya que el acuerdo de ampliación no es válido, sino el de doce meses, a los que, ahora sí, deben sumársele las dilaciones imputables al sujeto pasivo y las interrupciones justificadas de la actividad inspectora, por así disponerlo el apartado 2 de dicho artículo”.

Quinto.

En aplicación de los preceptos y doctrina administrativa y jurisprudencial reseñados, el acuerdo de liquidación fue en este caso dictado el 21 de marzo de 2013 y el plazo de cómputo de la prescripción empezó a contar al término del periodo reglamentario de presentación de la autoliquidación para cada uno de los periodos trimestrales de liquidación; es decir, que para el periodo más próximo y, por tanto, para el que el cómputo empieza a contar en una fecha más reciente, el del cuarto trimestre del 2007, la prescripción empezó a correr el 30 de enero del 2008, habiendo sido en aquella fecha en que se dictó la liquidación superado el plazo de cuatro años para la práctica de la liquidación.

Ahora bien, este cómputo fue interrumpido con la comunicación del inicio de las actuaciones inspectoras el 19 de mayo de 2011. Y en el curso de estas actuaciones se notificó el 31 de julio del 2012 un acuerdo de ampliación de la duración del procedimiento por otros 8 meses.

No obstante, el acuerdo de ampliación de actuaciones se notificó el 31 de julio de 2012, y hay que concluir que en esa fecha ya habían transcurridos los 12 meses desde el inicio de las actuaciones (el 19 de mayo de 2011 se notificó la comunicación de inicio de las actuaciones), por lo que el acuerdo no fue válido y las actuaciones inspectoras debieron concluir, con la notificación de la liquidación, al término ordinario de los doce meses más 45 días de retrasos imputables al contribuyente a contar desde su inicio, es decir el 4 de julio del 2012.

La superación del plazo de duración de las actuaciones no determina, por sí sola, la prescripción del derecho a liquidación, pero las actuaciones realizadas en ese periodo no interrumpen el cómputo de su plazo. En este caso ocurre que al término del plazo de duración de las actuaciones inspectoras (el 19 de mayo del 2012) las actuaciones inspectoras realizadas hasta esa fecha no tuvieron eficacia interruptiva de la prescripción, y las posteriores tampoco porque se había ya consumado la prescripción, que comenzó a correr el 30/1/2008 y se consumó el 30/1/2012.

Reconocida la prescripción, procede anular los acuerdos impugnados, sin necesidad de entrar a conocer las cuestiones de fondo planteadas.

Sexto.

La anulación del acuerdo de liquidación por prescripción del derecho a liquidar de la Administración tributaria, lleva consigo también la anulación del acuerdo sancionador derivado de las actuaciones inspectoras anteriores.

Por ello,

Este Tribunal Económico Administrativo Central, en Sala, y resolviendo en única instancia las reclamaciones interpuestas por de la sociedad **X..., S.A.**,

ACUERDA

Estimar las reclamaciones, declarando la prescripción de las acciones para liquidar y sancionar los hechos regularizados y en consecuencia anular los acuerdos impugnados.

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