

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ066675

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 169/2017, de 12 de abril de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 206/2014

SUMARIO:

Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por cualquier acción administrativa. Conducente a la regularización. *No es diligencia argucia aquella cuyo contenido es la continuidad del actuario pero en calidad distinta.* Se produce un cambio en el desarrollo de las actuaciones inspectoras, toda vez que, aunque se sigan desarrollando por la misma persona física, por tratarse del mismo actuario, sin embargo se produce un cambio en el órgano que desarrolla dichas actuaciones (con anterioridad como Jefe del Equipo de Inspección y, a partir de ese momento, como Jefe de la Unidad Regional de Inspección). Este cambio no presenta un carácter accesorio e instrumental con relación al procedimiento inspector. En consecuencia, la comunicación suscrita por el actuario en tal sentido, notificada al sujeto pasivo, tuvo consistencia objetiva para interrumpir la prescripción.

Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Interrupciones y dilaciones. *Interrupciones justificadas.* El periodo admisible de interrupción justificada por petición de informes a Holanda era de seis meses contados a partir de la fecha en que se emitió el requerimiento a las autoridades de ese país, de manera que no está justificada la interrupción de 33 días computada por la Administración en que se excedieron tales autoridades en dar respuesta a tal requerimiento y notificar dicha respuesta. Con ello, las actuaciones inspectoras ya se excedieron del plazo legal de 12 meses de duración de las mismas, con la consecuencia de no entenderse interrumpido el plazo de prescripción. Y cuando se notificó a la entidad el acuerdo de liquidación, ya había operado el plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. [Vid., en el mismo sentido, STS, de 19 de abril de 2012, recurso nº 541/2011 (NFJ047333)].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66 y 68.1 a).
RD 939/1986 (RGIT), art. 33.1.

PONENTE:

Don Fernando Román García.

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000206 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02656/2014

Demandante: REFORMAS DE PISOS, S.A.

Procurador: EMILIO GARCIA GUILLEN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

Madrid, a doce de abril de dos mil diecisiete.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 206/2014 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido el Procurador D. Emilio García Guillén, en nombre y representación de REFORMAS DE PISOS, S.A., frente a la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de Madrid en materia de Impuesto sobre Sociedades (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho) siendo ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte indicada interpuso, con fecha de 21 de mayo de 2014 el presente recurso contencioso-administrativo que, admitido a trámite y reclamando el expediente administrativo, fue entregado a dicha parte actora para que formalizara la demanda.

Segundo.

En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 21 de noviembre de 2014, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos administrativos impugnados.

Tercero.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la demanda mediante escrito presentado el 4 de diciembre de 2014 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso y la confirmación de la resolución impugnada.

Cuarto.

Recibido el pleito a prueba, las partes, por su orden, concretaron sus posiciones en sendos escritos de Conclusiones, quedando los autos pendientes para votación y fallo.

Quinto.

Mediante providencia de esta Sala de fecha 28 de marzo de 2017, se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 30 de marzo de 2017, fecha en el que se deliberó y votó, habiéndose observado en su tramitación las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURIDICOS**Primero.** *Objeto del recurso.*

Es objeto de impugnación en este recurso el acuerdo dictado por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 9 de enero de 2014, en virtud del cual se desestimó el recurso de alzada interpuesto por REFORMAS DE PISOS, S.A. contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid en fecha 28 de noviembre de 2010, en las reclamaciones económico-administrativas números 28/8950/08, 28/8951/08 y 28/14983/08, relativas al Impuesto sobre Sociedades, periodos 2000, 2001, 2002 y 2003.

El TEAR había confirmado las liquidaciones practicadas y había estimado en parte la reclamación interpuesta contra el acuerdo sancionador derivado del acta de disconformidad relativa a los ejercicios 2000, 2001 y 2002, minorando la sanción impuesta.

Segundo. *Pretensiones de las partes.*

La parte actora se opone parcialmente en su demanda a la resolución impugnada, señalando expresamente que no impugna ésta en cuanto confirma la liquidación relativa al ejercicio 2003, y alegando como motivos de impugnación en relación con los demás ejercicios los siguientes:

- 1) Prescripción del derecho a liquidar como consecuencia de la existencia de una interrupción injustificada de actuaciones entre el 22 de junio de 2007 y el 16 de enero de 2008.
- 2) Prescripción del derecho a liquidar en relación al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2000 a 2002, por incumplimiento del plazo máximo de doce meses de duración del procedimiento inspector.
- 3) Nulidad del acuerdo sancionador por defectuosa motivación de la culpabilidad, con infracción del principio de presunción de inocencia.

Con base en los argumentos expuestos en desarrollo de los citados motivos de impugnación, finaliza la demanda solicitando la anulación de la resolución impugnada y de los actos administrativos de liquidación y de sanción por ella confirmados, por ser todos ellos contrarios a Derecho.

La Administración demandada se opone en su escrito de contestación a la demanda a las pretensiones de la actora por razones sustancialmente coincidentes con las expresadas en la resolución impugnada, solicitando la desestimación del recurso con imposición de costas a la parte actora.

Ambas partes reiteraron sus respectivas pretensiones en sus escritos de conclusiones.

Tercero. *Alegación relativa a la prescripción del derecho a liquidar como consecuencia de la existencia de una interrupción injustificada de actuaciones entre el 22 de junio de 2007 y el 16 de enero de 2008: improcedencia.*

La primera de las cuestiones a resolver, por tanto, es la relativa a la alegación de prescripción del derecho a liquidar como consecuencia de la existencia de una interrupción injustificada de actuaciones entre el 22 de junio de 2007 y el 16 de enero de 2008.

A) La parte actora efectúa al respecto un resumen descriptivo de las diligencias y actuaciones llevadas a cabo en dicho periodo:

(i) Comienza aceptando que la diligencia nº 23, de 22 de junio de 2007, interrumpió la prescripción.

(ii) Señala también que el 8 de octubre de 2007 se notifica al representante de la entidad una comunicación fechada el 1 de octubre de 2007, firmada exclusivamente por el actuario y no por el Inspector Jefe, en la que consta únicamente lo siguiente:

" Por la presente, se le comunica, que las actuaciones de comprobación de su situación tributaria, que venía practicando el Inspector Jefe de Equipo de Inspección E3, D. Jose Ignacio , serán continuadas por el hoy Jefe de la Unidad Regional de Inspección nº 15, D. Jose Ignacio , (planta 4ª, despacho 421, tlf. 91 5827054, fax 915827447); lo que se le comunica a los efectos del art. 33.1 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril , por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en la redacción dada al mismo por el R.D. 136/2000, de 4 de febrero (B.O.E. del 16 de febrero) ".

Alega la parte actora al respecto que no estamos en este caso ante el supuesto del artículo 33 del Reglamento citado, dado que no hay cambio de la persona del actuario, sino ante la comunicación del cambio de puesto administrativo del mismo actuario.

(iii) El 11 de diciembre de 2007 se extiende una nueva diligencia, en la que consta únicamente lo siguiente:

" Se le comunica que, procediendo liquidar el Impuesto sobre Sociedades de 2002, el próximo 8 de enero de 2008 a las 13 horas se requiere se persone para proceder a la firma de las actas del expediente ". El TEAC admite en la resolución impugnada que esta diligencia carece de eficacia interruptiva de la prescripción.

(iv) Mediante comunicación de 8 de enero de 2008 se cita al obligado tributario para la firma de las actas el 16 de enero de 2008. El TEAC también admite en la resolución impugnada que esta diligencia carece de eficacia interruptiva de la prescripción.

(v) Finalmente, el 16 de enero de 2008 se firma el acta de disconformidad relativa al IS, ejercicio 2002.

Alega la actora que, a la vista de lo expuesto, existió una interrupción injustificada de las actuaciones entre el 22 de junio de 2007 y el 16 de enero de 2008, por cuanto entre ambas fechas no existió actuación alguna cuya finalidad real fuese la regularización, inspección, aseguramiento, comprobación o liquidación del impuesto.

B) Por su parte, el TEAC (y la Abogacía del Estado, que reproduce la argumentación de aquél) considera que la comunicación de 8 de octubre de 2007 sí interrumpió la prescripción, invocando al efecto, como ya hiciera el TEAR, la STS de 26 de noviembre de 2008 , en la que el Tribunal Supremo concluye que la diligencia en la que se comunica el cambio de actuario tiene eficacia interruptiva de la prescripción.

Señala al respecto el TEAC que, aunque en este caso no hay cambio de actuario, el hecho de que se comunique que la actuación antes desarrollada por un Equipo de Inspección pasa a serlo por la Unidad Regional de Inspección no tiene carácter accesorio y, por tanto, es un acto interruptivo de la prescripción.

C) A la vista de los respectivos planteamientos de las partes, la Sala estima que la razón asiste a la Administración demandada y ello aunque el caso ahora examinado sea distinto del supuesto típico de cambio de actuario, sobre cuyas consecuencias en relación con el procedimiento se ha pronunciado en numerosas ocasiones el Tribunal Supremo [en este sentido, pueden consultarse, entre otras, además de la sentencia citada por el TEAC, las SSTS de 13/06/2014 (RC 848/2012), 23/01/2014 (RC 4034/2011), 08/03/2012 (RC 4789/2008), 24/01/2012 (RC 2289/2008), 25/10/2011 (RC 2584/2007), 01/04/2011 (RC 5259/2006) y 03/05/2011 (RC 4865/2009)].

Como decimos, no estamos aquí ante una diligencia cuyo contenido consista en la comunicación de un cambio de actuario, la cual, conforme a la doctrina jurisprudencial referida, no podría tildarse de diligencia argucia y tendría eficacia interruptiva de la prescripción.

Estamos ante la continuidad del mismo actuario (persona física), pero en calidad distinta (adscrito a distinto órgano administrativo, con competencias distintas): hasta ese momento como Jefe del Equipo de Inspección E3 y, a partir de ese momento, como Jefe de la Unidad Regional de Inspección.

Precisamente, la comunicación cuya eficacia interruptiva cuestiona la parte actora pone el acento en el cambio del órgano que va a continuar desempeñando, a partir de ese momento, las actuaciones de comprobación

y así señala que el Jefe de la Unidad Regional de Inspección va a suceder en esa tarea al Jefe del Equipo de Inspección E3, por más que la persona física que encarnaba ambos cargos fuera la misma.

En estas circunstancias, compartimos la afirmación del TEAC de que " estamos ante un supuesto similar al planteado en la anterior Sentencia del Tribunal Supremo, en cuanto se produce un cambio en el desarrollo de las actuaciones inspectoras ", toda vez que, aunque se sigan desarrollando por la misma persona física, por tratarse del mismo actuario, " sin embargo se produce un cambio en el órgano que desarrolla las actuaciones inspectoras ".

Este cambio, a juicio de la Sala, no presenta un carácter accesorio e instrumental con relación al procedimiento inspector. Esto es, no se puede considerar que carezca de interés y de relevancia el dato de que las labores de comprobación se lleven a cabo por un órgano u otro de la Administración. Es preciso, con carácter general, que se lleven a cabo por el órgano que ostente competencia para ello y esta circunstancia puede afectar a la buena marcha del procedimiento y, además, a los derechos del sujeto cuya situación tributaria está siendo comprobada. Por ello, para garantizar estos derechos, el sujeto pasivo debe informado del cambio del órgano encargado de la labor de comprobación, así como de la persona física que, encarnando al nuevo órgano, va a llevar a cabo materialmente dicha tarea, pues de este modo el sujeto podrá, en su caso, impugnar que el nuevo órgano ostente competencia para ello, ejercer la recusación contra el nuevo actuario, etc.

En consecuencia, consideramos que la comunicación suscrita por el actuario el 1 de octubre de 2007, notificada al sujeto pasivo el día 8 del mismo mes, tuvo consistencia objetiva en cuanto puede entenderse como una actuación de la Administración "conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria", que es lo que exige el artículo 68.1. a) LGT para que las actuaciones administrativas tengan eficacia interruptiva de la prescripción.

Por ello, debemos rechazar este motivo de impugnación .

Cuarto. *Alegación relativa a la prescripción del derecho a liquidar el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2000 a 2002, por incumplimiento del plazo máximo de doce meses de duración del procedimiento inspector: procedencia.*

A) Para resolver esta cuestión debemos tener en cuenta los siguientes datos :

1) Las actuaciones inspectoras se iniciaron el 4 de julio de 2005 y finalizaron el 29 de abril de 2008, día en que se notificó a la entidad el acuerdo de liquidación.

2) La Administración considera que no deben computarse 676 días, por lo que, según el cómputo que efectúa, el plazo de doce meses del procedimiento inspector finalizaba el 11 de mayo de 2011.

Los periodos que, según la Administración, no deben computarse -por constituir dilaciones imputables a la entidad o por tratarse de interrupciones justificadas- se corresponden con los siguientes conceptos:

- Justificar gasto operaciones tráfico (22/7/2005 a 08/02/2006): 201 días.
- Aclarar gasto retribución administrador 2002 (08/02/2006 a 13/10/2006): 247 días.
- Petición información Holanda sobre Theban B.V. (13/10/2006 a 15/11/2006): 33 días.
- Justificar dotación provisión préstamo (15/11/2006 a 29/05/2007): 195 días.

3) La parte actora se opone a estas consideraciones y señala que, en función de los cálculos que hace la Inspección, bastaría con descontar 13 días de los 676 considerados como dilación o interrupción justificada para que se hubiera incumplido el plazo máximo de duración de 12 meses establecido en el artículo 150 de la LGT .

A tal efecto, la parte actora efectúa primero una alegación genérica, referida a la improcedencia de imputar una dilación continuada de 676 días por el periodo que va desde el 22 de julio de 2005 hasta el 29 de mayo de 2007 para, a continuación, tratar de desvirtuar una a una las cuatro dilaciones/interrupciones justificadas defendidas por la Administración.

B) A la vista de lo expuesto, conviene que comencemos por analizar la alegación de la parte actora referida a la improcedencia de entender que concurre un periodo de interrupción justificada de 33 días, comprendido entre el 13 de octubre y el 15 de noviembre de 2006, en relación con la petición de información a Holanda sobre Theban B.V.

La parte actora, sin oposición al respecto por la Administración demandada (que se limita a reproducir literalmente en su escrito de contestación a la demanda lo señalado por el TEAC al respecto en su resolución), indica que los datos relativos a este requerimiento son los siguientes:

(i) El requerimiento de información dirigido a las autoridades holandesas se realizó el 30 de noviembre de 2005.

(ii) La respuesta a este requerimiento se recibió casi un año después, el 15 de noviembre de 2006.

(iii) En la medida en que este requerimiento de información se solapa en el tiempo con otras dilaciones que se imputan a la recurrente, la Inspección sólo considera como interrupción los últimos 33 días del plazo que tardó en recibirse de las autoridades fiscales holandesas la respuesta al requerimiento, esto es, del 13 de octubre al 15 de noviembre de 2006

El TEAC, por su parte, se limita en los Fundamentos de la resolución impugnada (página 14) a afirmar apodóticamente que " esta dilación es procedente de acuerdo con el artículo 31 bis del RGIT , en su redacción dada por el RD 136/2000, de 4 de febrero ", el cual transcribe a continuación, sin añadir razonamiento alguno a tal aseveración y, en idénticos términos, se manifiesta la Abogacía del estado en su escrito de contestación a la demanda.

Planteándose la cuestión en estos términos, es claro -a juicio de la Sala- que debe resolverse en favor de la parte actora.

En efecto, basta la simple lectura de la STS de 19 de abril de 2012 (RC 541/2011) para corroborar que la interrupción justificada del plazo de duración de las actuaciones inspectoras por 12 meses sólo opera cuando los informes o datos se solicitan a organismos distintos de la Administración tributaria de los Estados de la Unión Europea o terceros países, pues en el resto de los casos, esto es, cuando se solicitan a las autoridades tributarias de otros países miembros de la Unión Europea (como es el caso de Holanda) el periodo de interrupción justificada previsto normativamente en el artículo 31.bis.a) del RD 939/1986 es de seis meses.

En consecuencia, el periodo admisible de interrupción justificada por petición de informes a Holanda era de seis meses contados a partir del 30 de noviembre de 2005, fecha en que se emitió el requerimiento a las autoridades holandesas, de manera que no está justificada la interrupción de 33 días computada por la Administración.

Por tanto, al no ser computable como interrupción justificada ese periodo de 33 días, resulta que, aunque diéramos por buenas las restantes dilaciones imputadas, se habría excedido el plazo legal de duración de las actuaciones inspectoras, con la consecuencia de no entenderse interrumpido el plazo de prescripción.

Y, dada esa circunstancia, cuando el 29 de abril de 2008 se notificó a la entidad el acuerdo de liquidación, ya habría operado -por el transcurso de cuatro años- el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (artículo 66 LGT) en relación con los ejercicios 2000, 2001 y 2002.

En consecuencia, procede acoger por esta razón este motivo de impugnación , resultando por ello innecesario analizar las restantes alegaciones formuladas al respecto por la parte actora.

Quinto. Anulación del acuerdo sancionador.

El TEAC confirma en la resolución impugnada la resolución del TEAR, señalando en el Antecedente de Hecho Quinto de aquélla que el TEAR había estimado parcialmente la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo sancionador, " confirmando la procedencia de la sanción, si bien ésta deberá reducirse conforme a lo establecido en el Fundamento de Derecho Séptimo ".

En el Antecedente de Hecho Sexto y en el Fundamento Primero de la resolución del TEAC se resumen las alegaciones vertidas por la parte actora en su recurso de alzada, entre las cuales no se encuentra referencia alguna a la impugnación de la sanción parcialmente confirmada por el TEAR.

Ello no obstante, en la demanda del presente recurso contencioso-administrativo sí se impugna expresamente el acuerdo sancionador, señalando que éste debe ser anulado por defectuosa motivación de la culpabilidad, con infracción del principio de presunción de inocencia.

A juicio de la Sala, la impugnación en esta instancia del acuerdo sancionador, sin haber sido planteada ante el TEAC, podría ser causa de desviación procesal.

Ahora bien, teniendo presente (i) que nada ha opuesto a este respecto la Administración demandada (que ni siquiera se refiere en su escrito a la impugnación del acuerdo sancionador contenida en la demanda), (ii) que, en definitiva, en el expediente sancionador incoado "únicamente se consideraron sancionables por la Administración tributaria las posibles infracciones que se hubieran podido cometer en el ejercicio 2002" (página 8 de la resolución del TEAC), ejercicio respecto del cual en el Fundamento anterior hemos declarado prescrito el derecho a liquidar, y que (iii) la sanción impuesta deriva necesariamente del acuerdo liquidatorio que hemos anulado, entendemos procedente anular también la resolución del TEAC impugnada en este recurso en cuanto confirmaba la del TEAR en el aspecto referido a la sanción impuesta, dejando ésta sin efecto.

Sexto. Alcance de la estimación del recurso.

A tenor de lo expuesto en los precedentes Fundamentos debemos estimar el presente recurso y anular la resolución impugnada, así como los actos de los que trae causa, en los términos y con el alcance que expresamos a continuación:

- a) Anulamos la liquidación referida a los ejercicios 2000, 2001 y 2002, por prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda de tales ejercicios.
- b) Anulamos la sanción impuesta, en cuanto derivada de la citada liquidación.
- c) Las anulaciones referidas no alcanzan a la liquidación del ejercicio 2003, no impugnada por la parte actora en este recurso (tal como expresa en la página 2 de su demanda).

Séptimo. Costas.

A tenor de lo previsto en el artículo 139 de la LJCA, procede imponer las costas a la Administración demandada, al haberse estimado totalmente el recurso.

Vistos los artículos citados y demás de pertinente y general aplicación,

EN NO MBRE DE SU MAJESTAD EL REY

LA SALA ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso contencioso-administrativo, interpuesto por el Procurador Don Emilio García Guillén, en nombre y representación de REFORMAS DE PISOS S.A., contra el acuerdo del TEAC antes indicado, el cual anulamos por ser contrario a Derecho, al igual que los acuerdos de liquidación y sanción de los que trae causa, en los términos expresados en los anteriores Fundamentos y con el alcance expresado en el Fundamento Sexto, con imposición de costas a la Administración demandada.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN .- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.