

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ070147

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 19 de abril de 2018

Vocalía 8.<sup>a</sup>

R.G. 300/2015

**SUMARIO:**

**Procedimiento de inspección. Actuaciones inspectoras. Alcance. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por cualquier acción administrativa. Con conocimiento formal del obligado tributario. Procedimiento de comprobación censal.** La cuestión que plantea consiste en determinar si el inicio de unas actuaciones inspectoras de carácter parcial dirigidas a la comprobación del cumplimiento de una obligación formal como es el alta censal interrumpen la prescripción del derecho a liquidar en relación con el IVA.

En el presente caso, en el primero de los procedimientos iniciados, el alcance fue parcial y se extendió a la comprobación censal de los requisitos formales y la correcta llevanza de los libros de contabilidad, relativos a los períodos 2005 a 2008. Hay que entender, que las facultades de comprobación susceptibles de ser desarrolladas en el seno del procedimiento de comprobación censal son limitadas, dada la naturaleza formal de la obligación que se comprueba, dirigidas, en todo caso, a verificar la existencia o no de discrepancias entre la realidad jurídica y económica de la actividad y su reflejo censal, por lo que para comprobar otras cuestiones, tales como si la interesada realizó efectivamente operaciones sujetas al IVA que no incluyó en sus autoliquidaciones, es necesario iniciar un procedimiento diferente con un alcance mayor y en el que las atribuciones de la Inspección sean más amplias y permitan acreditar tanto la realidad de las operaciones llevadas a cabo por la entidad como la naturaleza y régimen jurídico de las mismas. En la medida en que las actuaciones de comprobación censal se limitaban a comprobar la adecuación de la veracidad de los datos comunicados en las declaraciones censales, no puede considerarse que las mismas estén dirigidas a regularizar las obligaciones tributarias materiales que derivan de los tributos, no pudiendo considerarse, por tanto que las mismas puedan interrumpir el plazo de prescripción del derecho a liquidar. Asimismo, hay que tener en cuenta que en el acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación censal no se hacía constar qué tributos resultaban afectados por el mismo, no pudiendo presumirse sin más por el contribuyente a qué figuras impositivas afectaban las actuaciones desarrolladas por la Inspección. En definitiva, las actuaciones de comprobación censal no interrumpieron el derecho a liquidar de la Administración en relación con el IVA. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 144, 154 y 178.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 67 y 68.

RD 1624/1992 (Rgto. IVA), art. 71.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en el recurso de alzada que pende de resolución ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por la entidad **D, S.L.**, N.I.F. ... , actuando en su nombre y representación **D. ...** y con domicilio a efectos de notificaciones en ... contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife, de fecha 28 de noviembre de 2014, por la que se desestima la reclamación número 38/02030/2011 y acumulada 38/02034/2011, interpuestas contra los siguientes acuerdos de liquidación e imposición de sanción dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Canarias, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en relación con el concepto "Impuesto sobre el Valor Añadido", ejercicios 2005 a 2008.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

Consta en todo lo actuado que la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Canarias de la AEAT, inició en fecha 18 de noviembre de 2009 un procedimiento inspector dirigido a la comprobación de las obligaciones censales de la entidad interesada relativa a los periodos 2005 a 2008.

Dichas actuaciones de comprobación censal concluyeron mediante la elaboración de un informe en el que se pone de manifiesto que la entidad no había presentado autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) correspondiente al año 2005 por lo que se propone la ampliación de las actuaciones a la comprobación del IVA y del Impuesto de Sociedades, ejercicios 2005 a 2008.

### **Segundo.**

En fecha 13 de abril de 2010 se notifica a la interesada el inicio de un procedimiento inspector de alcance general dirigido a la comprobación del Impuesto sobre Sociedades y del IVA en relación con los ejercicios 2005 a 2008.

Tras la realización de las comprobaciones oportunas, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Canarias de la AEAT, incoó a la entidad **D, S.L.**, en fecha 6 de mayo de 2011, acta de disconformidad A02-70902145, relativa al concepto "Impuesto sobre el Valor Añadido", ejercicios 2005 a 2008, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota:	159.238,38 euros
Intereses de demora:	51.304,58 euros

Total deuda a ingresar: 210.542,96 euros

Del acta citada y su informe complementario se desprende lo siguiente:

I. Durante los ejercicios objeto de comprobación la entidad recurrente prestaba servicios de telecomunicación desde las Islas Canarias a personas establecidas en el territorio de aplicación del impuesto.

En concreto en el curso de las actuaciones inspectoras resultó acreditado que la entidad había prestado dichos servicios a particulares establecidos en el citado territorio, por lo que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 70.uno.8º.A).c) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante Ley del IVA), debía haber repercutido e ingresado las correspondientes cuotas de IVA.

Lo anterior determina que se regularicen por la Inspección todas las operaciones realizadas por la recurrente durante el ejercicio 2005 con destinatarios particulares establecidos en el ámbito de aplicación del impuesto, al tratarse de operaciones sujetas y no exentas.

### **Tercero.**

En fecha 24 de mayo de 2011 la entidad presentó escrito de alegaciones al acta señalando, entre otras cuestiones, que no procedía regularizar el ejercicio 2005 al haberse ganado respecto del mismo la prescripción.

### **Cuarto.**

En fecha 8 de junio de 2011, la Inspectora Regional Adjunta dictó acuerdo de liquidación por el concepto "Impuesto sobre el Valor Añadido" ejercicios 2005 a 2008, en el que se confirmaba lo ya señalado en la propuesta inspectora y se afirmaba que no se había producido la prescripción en relación con el IVA correspondiente al ejercicio 2005 al haberse interrumpido la misma por las actuaciones de comprobación censal iniciadas en fecha 18 de noviembre de 2009.

### **Quinto.**

Asimismo, en fecha 6 de mayo de 2011 se dictó propuesta de inicio de expediente sancionador por la comisión de la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Entendía la Inspección que la conducta del obligado tributario, incumpliendo su obligación de presentar declaración liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido en el ejercicio 2005, era constitutivas de infracción tributaria al considerar que la falta de ingreso del impuesto respondía a una conducta culpable de la entidad.

Finalmente, en fecha 17 de junio de 2011 se dictó acuerdo de resolución de expediente en el que se confirmaba lo ya señalado en la propuesta.

#### **Sexto.**

Disconforme con lo anterior, la interesada interpuso, en fecha 6 de julio de 2011, las oportunas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias. Dichas reclamaciones fueron registradas con R.G. 38/02030/2011 y 38/02034/2011.

Notificada la puesta de manifiesto del expediente la interesada presentó escrito de alegaciones señalando lo siguiente:

- Se ha producido la prescripción del derecho de la Administración a liquidar en relación con el ejercicio 2005.

- El procedimiento inspector estuvo paralizado durante un plazo superior a seis meses, habiéndose excedido, además del plazo de doce meses establecido en la normativa aplicable para la finalización de las actuaciones de comprobación.

En fecha 28 de noviembre de 2014 el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias dictó resolución desestimando las pretensiones de la interesada.

#### **Sexto.**

No conforme con lo anterior la sociedad interpuso, en fecha 8 de enero de 2015 el presente recurso de alzada que fue registrado con número R.G. 300/2015.

En su escrito de interposición realiza sus alegaciones reiterando lo ya alegado ante el Tribunal Regional.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

El Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer del recurso de alzada que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

#### **Segundo.**

La cuestión que se plantea es la de determinar si la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife, citada en el encabezamiento es ajustada a Derecho.

#### **Tercero.**

Señala la recurrente que las actuaciones de comprobación censal no pueden interrumpir el plazo de prescripción con respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2005.

Según consta en el expediente, en fecha 18 de noviembre de 2009 se notificó a la interesada el inicio de actuaciones de comprobación censal en relación con los ejercicios 2005 a 2008.

Señala el texto de la citada comunicación de inicio lo siguiente:

“CONCEPTO PERIODOS

COMPROBACIÓN CENSAL 2005 a 2008

*Las actuaciones tendrán carácter parcial de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18 de la LGT y en el artículo 178 del RGAT, limitándose a*

*Las actuaciones se limitan a comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y contables correspondientes a la actividad económica.*

*(...)*

*Con arreglo a lo establecido en los artículos 68.1.a), 68.2.a) y 189.3.a) de la LGT y el artículo 87.3 del RGAT queda interrumpido el plazo de prescripción de los derechos y acciones de la Administración respecto de los conceptos y periodos indicados.”*

Tras la personación de la Inspección en el domicilio social del obligado tributario y como consecuencia de las manifestaciones realizadas en el curso de la citada visita la actuario procedió a la elaboración de un informe en el que se hacía constar que la interesada no había presentado autoliquidación de IVA en el ejercicio 2005 y que existían discrepancias entre la cifra de negocios declarada y la base imponible de IVA por lo que proponía la ampliación de las actuaciones a la comprobación del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto de Sociedades, periodos 2005 a 2008.

Como consecuencia de lo anterior, en fecha 13 de abril de 2010 se notificó a la recurrente el inicio de actuaciones de comprobación e investigación de carácter general en relación con el del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto de Sociedades, periodos 2005 a 2008.

La cuestión que plantea en el presente recurso consiste en determinar si el inicio de unas actuaciones inspectoras de carácter parcial dirigidas a la comprobación del cumplimiento de una obligación formal como es el alta censal interrumpen la prescripción del derecho a liquidar en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

La extensión y el alcance de las actuaciones inspectoras se definen en el artículo 178 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, de 27 de julio (en adelante Reglamento de Aplicación de los Tributos), en los siguientes términos:

*“1. Las actuaciones del procedimiento inspector se extenderán a una o varias obligaciones y períodos impositivos o de liquidación, y podrán tener alcance general o parcial en los términos del artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

*2. Las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general, salvo que se indique otra cosa en la comunicación de inicio del procedimiento inspector o en el acuerdo al que se refiere el apartado 5 de este artículo que deberá ser comunicado.*

*3. Las actuaciones del procedimiento inspector tendrán carácter parcial en los siguientes supuestos:*

*a) Cuando las actuaciones inspectoras no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de comprobación. (...).*

*4. La extensión y el alcance general o parcial de las actuaciones deberán hacerse constar al inicio de estas mediante la correspondiente comunicación. Cuando el procedimiento de inspección se extienda a distintas obligaciones tributarias o períodos, deberá determinarse el alcance general o parcial de las actuaciones en relación con cada obligación y período comprobado. En caso de actuaciones de alcance parcial deberán comunicarse los elementos que vayan a ser comprobados o los excluidos de ellas”.*

En el presente caso, en el primero de los procedimientos iniciados, el alcance fue parcial y se extendió a la comprobación censal de los requisitos formales y la correcta llevanza de los libros de contabilidad, relativos a los periodos 2005 a 2008.

A las actuaciones de comprobación censal y de otras obligaciones formales se refieren los artículos 144 a 154 del RGAT estando las mismas encaminadas a comprobar la veracidad de los datos comunicados en las declaraciones censales así como el cumplimiento de obligaciones tributarias formales.

En cumplimiento de la finalidad del procedimiento, las facultades de comprobación que se pueden desplegar se definen en el artículo 144, apartados 1 y 2, del Real Decreto 1065/2007 como sigue:

*“1. La comprobación de la veracidad de los datos comunicados en las declaraciones censales de alta, modificación y baja reguladas en los artículos 9 a 11, ambos inclusive, se realizará de acuerdo con los datos comunicados o declarados por el propio obligado tributario, con los datos que obren en poder de la Administración, así como mediante el examen físico y documental de los hechos y circunstancias en las oficinas, despachos, locales y establecimientos del obligado tributario. A estos efectos, los órganos competentes tendrán las facultades previstas en el artículo 172.*

*2. La Administración tributaria podrá requerir la presentación de las declaraciones censales, la aportación de la documentación que deba acompañarlas, su ampliación y la subsanación de los defectos advertidos, y podrá incorporar de oficio los datos que deban figurar en los censos.”*

Hay que entender, por tanto, que las facultades de comprobación susceptibles de ser desarrolladas en el seno del procedimiento de comprobación censal son limitadas, dada la naturaleza formal de la obligación que se comprueba, dirigidas, en todo caso, a verificar la existencia o no de discrepancias entre la realidad jurídica y económica de la actividad y su reflejo censal, por lo que para comprobar otras cuestiones, tales como si la interesada realizó efectivamente operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido que no incluyó en sus autoliquidaciones, es necesario iniciar un procedimiento diferente con un alcance mayor y en el que las atribuciones de la Inspección sean más amplias y permitan acreditar tanto la realidad de las operaciones llevadas a cabo por la entidad como la naturaleza y régimen jurídico de las mismas.

En la medida en que las actuaciones de comprobación censal se limitaban a comprobar la adecuación de la veracidad de los datos comunicados en las declaraciones censales, no puede considerarse que las mismas estén dirigidas a regularizar las obligaciones tributarias materiales que derivan de los tributos, no pudiendo considerarse, por tanto que las mismas puedan interrumpir el plazo de prescripción del derecho a liquidar.

Asimismo, hay que tener en cuenta que en el acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación censal no se hacía constar qué tributos resultaban afectados por el mismo, no pudiendo presumirse sin más por el contribuyente a qué figuras impositivas afectaban las actuaciones desarrolladas por la Inspección.

En definitiva, en este punto procede estimar las pretensiones del interesado y declarar que las actuaciones de comprobación censal no interrumpieron el derecho a liquidar de la Administración en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

#### **Cuarto.**

Sentado lo anterior, la siguiente cuestión a analizar será si se ha producido la prescripción del derecho de la Administración a liquidar en relación con el ejercicio 2005.

El cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar se regula en el artículo 67 de la Ley General Tributaria, que señala lo siguiente:

*1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes reglas:*

*En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.”*

Al plazo para la presentación de las autoliquidaciones de IVA se refiere el artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, señalando lo siguiente:

*“4. La declaración-liquidación deberá cumplimentarse y ajustarse al modelo que, para cada supuesto, determine el Ministro de Hacienda y presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación mensual o trimestral, según proceda.*

*Sin embargo, las declaraciones-liquidaciones que a continuación se indican deberán presentarse en los plazos especiales que se mencionan:*

*1.º La correspondiente al período de liquidación del mes de julio, durante el mes de agosto y los veinte primeros días naturales del mes de septiembre inmediatamente posteriores.*

*2.º La correspondiente al último período del año, durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.”*

De los citados preceptos resulta que la Administración dispone de cuatro años para la determinación de la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, plazo que se contará desde la fecha en la que finalice el plazo reglamentario para la presentación de la autoliquidación y que podrá ser interrumpido por cualquiera de las actuaciones contempladas en la letra a) del artículo 68 de la Ley General Tributaria.

Frente a ello la Inspección sostiene que el plazo de prescripción de cuatro años debe iniciarse no desde el día siguiente al fin del plazo fijado para la presentación de las autoliquidaciones sino desde la fecha en que finaliza el plazo para la presentación de la declaración resumen anual (modelo 390).

A esta cuestión se ha referido este Tribunal en diversas resoluciones, entre otras la dictada en fecha 22 de septiembre de 2016 (R.G 799/2013) en la que se señala lo siguiente:

*“Las declaraciones-liquidaciones periódicas, con su correspondiente plazo de declaración, suponen el nacimiento del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (dies a quo, el día siguiente al final del plazo de presentación de la declaración-liquidación), y no podemos considerar que la declaración-resumen anual tenga virtualidad para interrumpir ese plazo de prescripción. La declaración-resumen anual no aporta liquidaciones adicionales a las ya efectuadas en las declaraciones-liquidaciones periódicas que puedan tener la virtualidad de “actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria”, en el sentido previsto en el artículo 68.Uno.c) de la LGT, o al menos no en relación con ningún período distinto al último período de liquidación trimestral o mensual del ejercicio, para el cual la información de la declaración-resumen anual es relevante en cuanto a las posibles regularizaciones a efectuar en el último período de liquidación cuando se sepan ya los porcentajes definitivos de deducción del ejercicio (recordemos que estas regularizaciones deben efectuarse en la última de las declaraciones-liquidaciones a presentar en el mes de enero del año siguiente, en el mismo plazo en el que debe presentarse el resumen anual).*

*Como hemos indicado, no estamos desconociendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo citada, pero consideramos que el hecho de no tener que aportar en el ejercicio 2004 junto con la declaración-resumen anual uno de los ejemplares de los distintos modelos de declaración-liquidación de cada período presentados a lo largo del ejercicio, constituye una diferencia fundamental que puede llevar a dar un trato distinto a la declaración-resumen anual respecto del otorgado por el TS en las Sentencias citadas, dado el apoyo que en esta circunstancia se fundamenta el órgano jurisdiccional.*

*Tampoco desconocemos que el TS se ha pronunciado en relación con la declaración-resumen anual y su efecto interruptivo de la prescripción en el mismo sentido que el anterior, pero por el IVA del ejercicio 2003 (en el que ya no había que presentar un ejemplar de las declaraciones-liquidaciones periódicas junto con la declaración-resumen anual), en su Sentencia de 24 de mayo de 2013 (recurso 4281/2010). No obstante, en esta Sentencia no se concreta si el resumen anual interrumpe la prescripción, sino que únicamente se indica que el resumen anual interrumpe la prescripción del ejercicio a que se refiere pero no en ese caso porque al notificarse el acuerdo de liquidación ya ha prescrito el ejercicio en cualquier caso. Es decir, no plantea la cuestión expresamente porque la prescripción se había producido en cualquier caso, por lo que no ha tenido ocasión de pronunciarse acerca de si el resumen anual interrumpe la prescripción una vez operado el cambio de normativa de forma que no se exige aportar junto al resumen anual un ejemplar de las declaraciones-liquidaciones periódicas del ejercicio.*

*Por todo lo expuesto, este TEAC concluye que el modelo de declaración resumen anual presentado por la entidad en enero de 2005 no interrumpe el plazo de prescripción del derecho de la Administración para comprobar*

*y liquidar todos los periodos de liquidación de IVA del ejercicio 2004, sino que habrá que estar al plazo de presentación de la declaración-liquidación de cada periodo, y su correspondiente plazo de prescripción.”*

De lo anterior se deriva que es criterio de este Tribunal considerar que la presentación de la declaración resumen anual no interrumpe el plazo de prescripción.

No obstante lo anterior se ha de señalar que en el presente supuesto la interesada no presentó la citada declaración resumen anual en relación con el ejercicio 2005 por lo que el criterio aplicado por la Inspección carece de fundamentación.

Sentado lo anterior, y sobre la base de la información obrante en el expediente, resulta que el primer acto con virtualidad interruptiva de la prescripción fue la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento inspector cuyo objeto era la comprobación del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2005 a 2008.

Teniendo en cuenta que, de acuerdo con las normas de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, el último periodo del ejercicio 2005 prescribía, el 30 de enero de 2010, cuando se produjo la notificación de la comunicación de inicio del citado procedimiento inspector, el 13 de abril de 2010 ya se había producido la prescripción de todos los periodos del ejercicio 2005.

Lo anterior determina que, en el presente caso, se hayan de acoger las alegaciones de la reclamante y declarar prescrito el derecho de la Administración a liquidar en relación con el ejercicio 2005.

Siendo así, deja de ser necesario el análisis del resto de pretensiones alegadas por la parte.

#### **Quinto.**

Finalmente y en relación con el acuerdo sancionador, al derivar la sanción impuesta la regularización tributaria dejada sin efecto por la apreciación de la prescripción, de acuerdo con lo señalado anteriormente, procede asimismo su anulación.

Por lo expuesto,

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

#### **ACUERDA**

**ESTIMARLO**, anulando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.