

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070476

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de mayo de 2018

Vocalía 9.^a

R.G. 1340/2015

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Cómputo del plazo. Ampliación. Según dispone el Tribunal Supremo, el acuerdo de ampliación de actuaciones debe ser notificado al contribuyente antes de que transcurra el plazo inicial de duración del procedimiento inspector - de 12 meses en virtud del art. 150.1 de la Ley 58/2003 (LGT)- y, para determinar si se ha adoptado o no en plazo no hay que descontar las dilaciones no imputables a la Administración ni las eventuales interrupciones justificadas, ni las dilaciones imputables al contribuyente. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 150.
RD 939/1986 (RGIT), art. 31.bis.
RD 1065/2007 (RGAT), art. 102.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso de alzada que pende ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, promovido por **D^a. Cx...**, con domicilio a efectos notificaciones en ..., contra Resolución del Tribunal Económico – Regional de Madrid, de 28 de noviembre de 2014, por la que se desestima la reclamación (RG 28/6207/2012) previamente interpuesta contra acuerdo liquidatorio por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dictado por la Subdirección General de Inspección de los Tributos de la Dirección General de Tributos y de Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid por importe de 378.336,90 €.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

D^a. Mx... Fallece en Madrid el 10 de febrero de 2005 habiendo otorgado testamento el 20 de febrero de 1978 ante el Notario D. Jx... instituyendo herederos a sus hijos **D^a. Cx...**, **D^a. Nx...**, **D. Ax...**, **D. Rx...** y **D. Ix...**, habiendo éste último premuerto.

El 28 de julio de 2005, **D^a. Cx...**, en su condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado con dicho fallecimiento, presenta la correspondiente autoliquidación, fijando la masa hereditaria neta en 23.299.908,66 €, la base imponible en 5.824.977,17 €, la base liquidable en 1.713.615,78 € tras aplicar la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto (Ley 29/1987, de 18 de diciembre) y haciendo efectivo un ingreso de 561.699,33 €.

El 6 de octubre de 2005 se registra por la oficina gestora de la Administración tributaria de la Comunidad de Madrid copia de escritura de manifestación y adjudicación de Herencia, otorgada el 29 de septiembre de 2005.

El 7 de marzo de 2007 se registra por la oficina gestora de la Administración tributaria de la Comunidad de Madrid copia de otra escritura de adición y aclaración de manifestación y adjudicación de la Herencia posterior.

Segundo.

El 24 de junio de 2009 la sujeto pasivo recibe la notificación de la comunicación por la que la Subdirección General de Inspección de los Tributos de la Dirección General de Tributos y de Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid dispone el inicio de un procedimiento inspector al objeto de comprobar y, en su caso, regularizar su situación en relación al tributo y hechos referidos.

Consta que el 15 de diciembre de 2010 se notifica a la obligada tributaria un acuerdo de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector por entender la Administración que las actuaciones revestían “especial complejidad”.

Una vez desarrolladas las actuaciones, el 10 de noviembre de 2011 se incoa Acta de Disconformidad (**A02** ...) en la que la actuario encargada del procedimiento recoge la propuesta de regularización que estima procedente, basada en la rectificación del valor declarado sobre determinados bienes y derechos de la masa hereditaria al tomar en consideración el resultante de las comprobaciones administrativas llevadas a cabo. Asimismo, se plantea la adición de determinados bienes a la herencia (efectivo retirado de cuentas bancarias de la causante en los meses previos al fallecimiento cuyo destino no ha quedado suficientemente acreditado) en virtud de lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley del Impuesto (Ley 29/1987, de 18 de diciembre).

También se recoge la improcedencia de aplicar la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto en relación con los títulos de **XC, S.A** – actualmente **DLR, S.A** – y de **PT, S.L** – actualmente **PTD, S.L** – incluidas en la herencia por no verificarse el cumplimiento de todos los requisitos a que se vincula dicho beneficio fiscal.

En base a todo ello, fijando la actuario el valor de la masa hereditaria neta en 29.835.270,07 € y porción hereditaria individual de 7.458.817,51 € se concreta una propuesta de regularización que, partiendo de una base liquidable de 2.456.825,07 €, señala exactamente una cuantía a ingresar de 375.941,19 € incluyendo los intereses de demora previstos.

Tercero.

El 28 de noviembre de 2011 la sujeto pasivo, a través de su representante, presenta escrito de alegaciones contra la propuesta de regularización recibida, discutiendo en primer lugar la duración de las actuaciones inspectoras al no estar de acuerdo con las dilaciones del procedimiento que le han sido imputadas ni con las interrupciones justificadas.

También se muestra rechazo a la adición de bienes a la herencia propuesta por la actuario, entendiendo que se había justificado de manera suficiente el destino de las disposiciones en efectivo que realizó la causante de una cuenta de su titularidad en los meses previos a su fallecimiento. A este respecto, se resalta que, en todo caso, al haberse manifestado de forma reiterada que no se estaba de acuerdo con tal adición, la Inspección debería haber actuado conforme exige el artículo 11.4 Ley del Impuesto: instruyendo un expediente específico para la adición, separado del procedimiento inspector, tramitado de conformidad al artículo 93 del Reglamento del Impuesto, procediendo, en función del resultado, a rectificar la liquidación practicada o a practicar la complementaria que procediese.

Igualmente, se muestra discrepancia con la valoración administrativa de los bienes incluidos en la masa hereditaria y con que se haya rechazado la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto en relación a los títulos de **XC, S.A** – actualmente **DLR, S.A** – y de **PT, S.L** – actualmente **PTD, S.L**.

Cuarto.

El 30 de enero de 2012 la Subdirectora General de la Inspección de Tributos de la Dirección General de Tributos y de Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid adopta el correspondiente acuerdo liquidatorio a cargo de **D^a. Cx...**, desestimando sus alegaciones y confirmando una cuantía a ingresar de 378.336,90 € incluyendo los intereses de demora.

El acuerdo es efectivamente notificado el 1 de febrero de 2012.

Quinto.

Contra dicha regularización interpone la interesada reclamación económico – administrativa ante el Tribunal Regional de Madrid el 15 de febrero de 2012 reservándose, de forma expresa, el derecho a promover la tasación pericial contradictoria.

Recibida la puesta de manifiesto del expediente y dentro del preceptivo trámite de audiencia, la reclamante presenta escrito de alegaciones, insistiendo en los argumentos que ya se plantearon ante el Servicio de Inspección en el marco del procedimiento inspector (excesiva duración del procedimiento inspector de lo que se derivaría la

prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo, ausencia de motivación en la valoración administrativa de los bienes de la masa hereditaria, indebida exclusión de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto en relación a los títulos de determinadas empresas al cumplirse los requisitos exigidos e improcedencia de la adición de bienes realizada).

Sexto.

El 28 de noviembre de 2014 el Tribunal Regional de Madrid acuerda desestimar la reclamación confirmando el acto impugnado. Consta notificada la resolución a la sujeto pasivo el 16 de diciembre de 2014.

Séptimo.

El 16 de enero de 2015 D^a. Cx... promueve, contra dicha resolución del TEAR de Madrid, el presente recurso de alzada ante este Tribunal Central reiterando los mismos argumentos que han sido desestimados en la primera instancia de la vía económico – administrativa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para la admisión del presente recurso de alzada, en los términos del **artículo 241 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria** (en adelante, LGT), siendo la cuestión debatida la conformidad a Derecho de la Resolución del Tribunal Económico – Regional de Madrid, de 28 de noviembre de 2014, objeto del presente recurso.

Segundo.

Se plantea, en primer término, la cuestión relativa a la duración de las actuaciones inspectoras defendiendo la recurrente que el procedimiento se excedió de su límite máximo al considerar defectuoso el acuerdo de ampliación del plazo notificado el 15 de diciembre de 2010. Se trata de una cuestión que no se alegó expresamente ante el TEAR, por lo que éste no ha realizado pronunciamiento alguno en relación a la misma.

Ha de partirse, para analizar la cuestión, de los hitos más relevantes del expediente expuestos en los Antecedentes:

- fecha de inicio de las actuaciones inspectoras: 24 de junio de 2009;
- dilaciones del procedimiento por causas no imputables a la Administración consignadas en el Acta:

MOTIVO	INICIO	FIN	DÍAS
Solicitud aplazamiento	09/09/2009	15/09/2009	6
Solicitud aplazamiento	21/01/2010	26/01/2010	5
Solicitud aplazamiento	17/03/2010	15/04/2010	9
Solicitud aplazamiento	15/10/2010	29/10/2010	14
Solicitud aplazamiento	10/02/2011	22/02/2011	12
Retraso aportación documentación	22/07/2009	02/12/2009	133
Retraso aportación documentación	02/12/2009	25/05/2010	174
			373

- períodos de interrupción justificada por petición de informes a otros organismos:

MOTIVO	INICIO	FIN	DÍAS
Petición Informe	27/07/2009	23/10/2009	91
Petición Informe	27/07/2009	17/08/2009	21
Petición Informe	27/10/2010	11/07/2011	257
Petición Informe a Canarias	29/07/2009	24/09/2009	57
Petición Informe a Asturias	29/07/2009	10/02/2010	196

- acuerdo de ampliación actuaciones inspectoras: 15 de diciembre de 2010
- fecha finalización actuaciones inspectoras: 1 de febrero de 2012

El artículo 150 LGT – en su versión aplicable al procedimiento aquí desarrollado, iniciado el 24 de junio de 2009 – establece:

“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”.

Por tener especial relevancia para los hechos, es preciso traer a colación la postura que defiende el Tribunal Supremo sobre el momento en que debe adoptarse y notificarse el acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras a que se refiere el precepto señalado al objeto de que éste despliegue todos sus efectos en cuanto a la duración máxima del procedimiento. En concreto, debemos partir de que, según dispone el Alto Tribunal, dicho acuerdo de ampliación de actuaciones debe ser notificado al contribuyente antes de que transcurra el plazo inicial de duración del procedimiento inspector (de 12 meses en virtud del **artículo 150.1 LGT**) y que para determinar si se ha adoptado o no en plazo no hay que descontar las dilaciones no imputables a la Administración ni las interrupciones justificadas.

La Sentencia de 3 de octubre de 2011 (Rec. Nº 1706/2007) declaró que el acuerdo de ampliación ha de adoptarse y notificarse antes de que expire el plazo inicial de doce meses y que para el cómputo de este plazo no deben descontarse las eventuales interrupciones justificadas por petición de información.

La Sentencia de 28 de septiembre de 2012 (Rec. Nº 4728/2009) añade que tampoco han de descontarse, a estos efectos, las dilaciones imputables al contribuyente. Esta sentencia fundamenta el criterio de que no hay que descontar las eventuales dilaciones imputables al obligado tributario ni las interrupciones justificadas para determinar si el acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones ha sido adoptado y notificado antes de que expire el plazo inicial de 12 meses, en que, con base en el ya **derogado artículo 31 bis, apartado 4, del RD 939/1986, de 25 de abril** en el que se recogía el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, que dispone que *“la interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse”*, nada impedía a la Administración tributaria acordar dentro del plazo la prórroga de las actuaciones inspectoras por otros doce meses. Esta precisión queda ahora recogida en el

artículo 102.7 RD 1065/2007, de 28 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Gestión e Inspección (RGGI) actualmente vigente (*“Los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse”*) por lo que el criterio sentado por el Tribunal Supremo sigue siendo de plena aplicación.

El criterio de estas sentencias ha sido reiterado en otras posteriores, por ejemplo, STS de 6 de junio de 2013 (Rec. nº 3383/2010), STS de 14 de octubre de 2013 (Rec. nº 1342/2013), STS de 9 de enero de 2014 (Rec. 1877/2012), STS de 29 de enero de 2014 (Rec. nº 4649/2011) y STS de 7 de febrero de 2014 (Rec. nº 4368/2010).

Igualmente, esta doctrina – las dilaciones o interrupciones justificadas del procedimiento de inspección no deben descontarse para determinar si el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras se produjo dentro del plazo inicial de 12 meses, pues dado que la interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras que tales dilaciones o interrupciones justificadas suponen, no impide la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse – ya ha sido asumida por este Tribunal Central (Resolución de 8 de mayo de 2014, reiterada en la Resolución 8/2017, de 2 de marzo de 2017) por lo que, si se aplica al caso concreto, teniendo en cuenta que el acuerdo de ampliación se adoptó el 15 de diciembre de 2010 habiendo transcurrido, con creces, el plazo inicial de 12 meses de duración del procedimiento iniciado el 24 de junio de 2009, procede estimar las pretensiones del reclamante y negarle virtualidad, resultando, con ello, que el procedimiento inspector culminado con la notificación del acuerdo liquidatorio el 1 de febrero de 2012 se excedió con creces de su duración máxima de 12 meses a contar desde su inicio (el 24 de junio de 2009) aunque pudieran admitirse y dar validez a todas las dilaciones e interrupciones justificadas computadas por la Administración y convalidadas por el TEAR (seis meses y 56 días).

Tercero.

Tras haber concluido que las actuaciones inspectoras desarrolladas para con la sujeto pasivo se excedieron de su plazo máximo de duración, resulta necesario analizar las consecuencias que de ello se derivan, particularmente para alcanzar una cuestión sobre la posible prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo; se trata de la cuestión más relevante puesto que según el **artículo 150.2 LGT** la principal consecuencia que se deriva del incumplimiento del plazo de duración del procedimiento es “no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas” sin perjuicio de que, al no existir la caducidad en el procedimiento inspector, éste debe continuar hasta su terminación.

Llegados a este punto, pocas dudas ofrece la legislación aplicable: cuando un procedimiento inspector se excede de su duración máxima legalmente establecida, nada de lo realizado en él despliega efectos interruptivos en relación a la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo, si bien es cierto que el propio **artículo 150.2 LGT** realiza un importante matiz cuando incide en que tal interrupción se entenderá producida después *“(…) con la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo (...) el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse”*. A este respecto, conviene nuevamente acudir a la jurisprudencia del Tribunal Supremo según la cual no vale cualquier actuación inspectora posterior al incumplimiento para producir efectos interruptivos, afirmando que sólo una actuación formal de la Inspección informando al obligado tributario de la reanudación del procedimiento, tras el transcurso del plazo máximo de duración, tiene entidad suficiente para entender interrumpida la prescripción.

Dado que en este caso no consta acuerdo formal de reanudación de las actuaciones en los términos expuestos, únicamente cabría situar tal efecto interruptivo en la notificación del propio acuerdo liquidatorio de 1 de febrero de 2012 momento en el cual ya estaba prescrito el derecho de la Administración a liquidar el tributo, pues la última actuación con efecto interruptivo es la presentación ante la Administración Tributaria, por parte del sujeto pasivo, de la copia de la escritura de aclaración del caudal hereditario y adición de herencia el 7 de marzo de 2007.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el Recurso de Alzada promovido por **D^a. Cx...**, contra Resolución del Tribunal Económico – Regional de Madrid, de 28 de noviembre de 2014

ACUERDA

Estimarlo, anulando la resolución impugnada y la liquidación girada, declarando prescrito el derecho de la Administración a liquidar el tributo en los términos expuestos.

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

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