

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ080602

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 15 de diciembre de 2020

Sala 2.^a

R.G. 6593/2017

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Documentación. Actas de conformidad. Alcance de la conformidad. Dilaciones imputables al interesado incluidas en un acta de conformidad. El contribuyente muestra su disconformidad con la dilación correspondiente a la no aportación de documentación (255 días) y la falta de motivación de la misma.

En primer lugar, el contribuyente suscribió un acta de conformidad que desplegó plenos efectos jurídicos. En concreto, que los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho. La firma del acta de conformidad impide discutir los hechos en que se ha fundado la conformidad, salvo que se invoque error de hecho.

En efecto, el contribuyente que ha prestado su conformidad al acta no puede reclamar en vía económico-administrativa contra los actos y elementos de hecho recogidos como afirmaciones en el acta, aunque sí contra los posibles errores de hecho y contra lo que considera indebida aplicación de las normas jurídicas, pues lo contrario conllevaría generar una indefensión del contribuyente inadmisibles en un Estado de Derecho; en definitiva, ha de regir la máxima de que la mera conformidad al acta, si bien ha de tener consecuencias, no puede implicar la subsanación o convalidación de una situación antijurídica o una indebida aplicación de las normas.

Pues bien, en relación con la impugnación de la dilación por no aportación de documentación señalada en el acta de conformidad (255 días), hay que señalar que las dilaciones tienen un evidente sustrato fáctico, como son las fechas en que se solicita la documentación y las fechas en que se aporta, y no se puede pretender reexaminar los datos fácticos que originaron la imputación de las dilaciones.

Sin embargo, resulta indudable que, para que el lapso de tiempo que constituye la dilación sea imputable al obligado y no a la Administración es necesario que las mismas hayan supuesto un entorpecimiento en el normal desarrollo de la actuación inspectora y se haya motivado dicho retraso o entorpecimiento por parte de la Administración tributaria tanto en el acta como, en su caso, en el acuerdo de liquidación correspondiente, incorporando, por tanto, una valoración jurídica que ha de ser analizada y, en su caso, confirmada o no en vía de revisión.

Por tanto, una cosa es que no se puedan discutir, en esta instancia, los datos objetivos recogidos en el acta firmada en conformidad -lo son las fechas que se fijan para delimitar las dilaciones imputada- y otra distinta, que no proceda analizar cuestiones jurídicas que, en ciertos casos, son de gran relevancia para determinar la conformidad a derecho de una circunstancia considerada como susceptible de producir que determinados lapsos de tiempo no deban computarse a efectos de duración de las actuaciones. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 46, 66, 67, 104, 116, 144, 150, 156 y 217.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 104, 111 y 170.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 63.

Constitución Española, art. 103.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 11/12/2017 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 09/08/2017 contra la resolución acumulada de las reclamaciones económico-administrativas 28/15925/2014 y 28/16082/2014 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (en adelante TEAR de Madrid), interpuestas, respectivamente, contra los siguientes actos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria:

- Acuerdo de liquidación derivado del acta de conformidad A01-...0, relativo al IVA de los períodos comprendidos entre enero de 2009 y diciembre de 2012, ambos incluidos.

- Acuerdo de imposición de sanción derivado de la propuesta de sanción A51-...1, por el que se imponen sanciones por la comisión de infracciones por dejar de ingresar las cuotas que deberían resultar de la correcta autoliquidación del tributo, conforme al artículo 191 de la Ley General Tributaria; y por determinar o acreditar improcedentemente cuotas a compensar en los períodos siguientes, conforme al artículo 195 de la Ley General Tributaria.

La cuantía de la reclamación es de 885.164,81 euros, correspondiente a la liquidación de mes de diciembre de 2009.

Segundo.

De los antecedentes que obran en el expediente se comprueba que el día 20 de febrero de 2013 la mencionada Dependencia Regional de Inspección notificó a XZ SL el inicio de un procedimiento de inspección de alcance general respecto, entre otros, del IVA de los períodos comprendidos entre el cuarto trimestre de 2008 y diciembre de 2010, ambos incluidos. Posteriormente, se amplió la extensión a los periodos entre enero de 2011 y diciembre de 2012, ambos incluidos.

En el cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones, la Inspección ha computado como dilaciones un total de 268 días:

Concepto	Fecha inicio	Fecha fin	Días computados
Aplazamiento comparecencia	26/04/2013	03/05/2013	7
Aplazamiento comparecencia	22/05/2013	28/05/2013	6
No aporta documentación	28/05/2013	07/02/2014	255
Aplazamiento	24/06/2013	08/07/2013	0
Aplazamiento	25/07/2013	26/08/2013	0
Aplazamiento	06/09/2013	13/09/2013	0
Aplazamiento	30/09/2013	02/10/2013	0

Asimismo, con fecha de 18 de marzo de 2014 se acordó la ampliación del plazo de duración de las actuaciones por otros doce meses adicionales de acuerdo con lo previsto en el párrafo 2º del artículo 150 de la LGT; dicho acuerdo se notificó el 19 marzo de 2014.

XZ SL prestó su conformidad a la propuesta de liquidación contenida en el acta extendida el 20 de mayo de 2014, entendiéndose producida y notificada la liquidación por el transcurso de un mes, de acuerdo con lo previsto en el artículo 156.3 de la LGT. De dicho acuerdo de liquidación, que tiene carácter provisional de acuerdo con el artículo 101. b) de la Ley General Tributaria, resultó una deuda tributaria de 1.529.186,99 euros.

No obstante, el día 1 de julio de 2014 XZ SL interpuso la reclamación 28/15925/2014 ante el TEAR de Madrid contra el acuerdo de liquidación derivado del acta de conformidad anterior.

Tercero.

Paralelamente, el día 20 de mayo de 2014 se notificó a XZ SL el inicio de un procedimiento sancionador derivado del acta anterior, mediante la propuesta de imposición de sanción A51 ...1 por el que se proponía la imposición de sanciones por la comisión de infracciones por dejar de ingresar las cuotas que deberían resultar de la correcta autoliquidación del tributo, conforme al artículo 191 de la Ley General Tributaria; y por determinar o acreditar improcedentemente cuotas a compensar en los períodos siguientes, conforme al artículo 195 de la Ley General Tributaria. Asimismo, se concedía un plazo de 15 días para que formulara las alegaciones que considerara pertinentes.

XZ SL prestó su conformidad con el acuerdo de imposición anterior, como consta en diligencia de 20 de mayo de 2014. El acuerdo de imposición de sanción se entendió dictado y notificado por el transcurso de un mes, de conformidad con el artículo 25.6 del Real Decreto 2063/2004. De dicho acuerdo resultó una cantidad a ingresar de 842.823,86 euros.

No obstante, el día 1 de julio de 2014 XZ SL interpuso la reclamación 28/16082/2014 ante el TEAR de Madrid contra el acuerdo de imposición de sanción anterior.

Cuarto.

El TEAR de Madrid, previa acumulación de los expedientes anteriores, notificó a XZ SL la puesta de manifiesto del expediente, concediéndole el plazo de un mes para que formulara alegaciones. Dicha reclamaciones fueron desestimadas mediante resolución notificada a XZ SL el día 19 de julio de 2017, si bien el TEAR de Madrid estimó que el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras se había realizado una vez superado el plazo de 12 meses, aunque dicho vicio no tuviera ninguna repercusión porque se había finalizado dentro del plazo máximo de duración del procedimiento sin incluir esa ampliación.

Disconforme con la resolución anterior, XZ SL interpuso el presente recurso de alzada el día 9 de agosto de 2017 ante este Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC), alegando, en síntesis, lo siguiente:

1. La nulidad de pleno derecho de las actuaciones por el incumplimiento del artículo 170.5 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 el Real Decreto 1065/2007 (en adelante RGAT).

2. La conformidad manifestada no despliega sus efectos si antes del transcurso del plazo de un mes se retira dicha conformidad y se interpone recurso contra la misma.

3. El representante de la entidad ha sido despedido y denunciado por falsedad documental por los administradores de la entidad, de modo que se trataba de una persona no autorizada.

4. La prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria por el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector. A este respecto, muestra su disconformidad únicamente con la dilación correspondiente a la no aportación de documentación (255 días) y la falta de motivación de la misma.

Sin embargo, el reclamante no formuló ningún motivo de oposición específico contra el acuerdo de imposición de sanción referido.

Posteriormente, el día 1 de octubre de 2019 la entidad formuló alegaciones complementarias a las anteriores que se pueden resumir del siguiente modo:

1. En relación con la alegación 2 anterior, alega que no existe limitación en recurrir una liquidación derivada de un acta de conformidad, aunque dicha conformidad supone un desplazamiento de la carga de la prueba en relación con los hechos y no con las normas jurídicas.

2. En relación con la alegación 4 anterior, tras reproducir literalmente las alegaciones formuladas al interponer el recurso de alzada, cita la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de abril de 2017 (n.º de recurso 600/2017) en cuanto a la fijación del plazo para aportar documentación; y la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2017 (n.º de recurso 1928/2017) y la resolución de este TEAC de 21 de marzo de 2018 (RG 00/04957/2014) en cuanto a la motivación necesaria.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- La conformidad a Derecho de la resolución impugnada del TEAR de Madrid, así como de los acuerdos impugnados ante aquel.

Tercero.

En primer lugar, el reclamante aduce la nulidad de pleno derecho de las actuaciones por el incumplimiento del artículo 170.5 del RGAT, apoyándose en dos sentencias de la Audiencia Nacional. Según este artículo:

"El plan o los planes parciales de inspección recogerán los programas de actuación, ámbitos prioritarios y directrices que sirvan para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate".

En el caso se aprecia que la carga en plan del contribuyente se efectuó mediante acuerdo del Inspector Coordinador el día 26 de octubre de 2012. Por su parte, la notificación del inicio del procedimiento de inspección se produjo el día 19 de febrero de 2013.

A este respecto, es doctrina de este TEAC que la notificación de la comunicación de inicio de las actuaciones puede producirse en un año natural distinto a aquel en que se produjo la carga en plan, sin que haya de realizarse una nueva orden de carga, y que, en todo caso, dicho hipotético vicio no sería determinante de la nulidad de pleno derecho, como se puede apreciar en las resoluciones de 5 de noviembre de 2013 (RG 00/04682/2011) y de 9 de mayo de 2017 (RG 00/04501/2016). Según esta última (el subrayado es de la presente resolución):

"Conviene recordar en relación con esta cuestión que la fórmula elegida por la Administración Tributaria, entre otras posibles, para dirigir y coordinar aquellas actuaciones de comprobación e investigación tributaria son los Planes de Inspección, que tienen por objeto delimitar las actuaciones a realizar durante un determinado período de tiempo y seleccionar los obligados tributarios objeto de las mismas. Es cierto que los planes se aprueban anualmente y, puesto que la orden de carga en plan de inspección fue acordada en el año 2009, ello nos lleva a pensar que dichas actuaciones quedaban enmarcadas en las correspondientes al plan de inspección del año 2009. Sin embargo, no quiere esto decir que si, transcurrido el año en el que fueron cargadas en plan, las actuaciones no son iniciadas, deba efectuarse una nueva orden de carga. Los planes de inspección comprenden el conjunto de sectores económicos, áreas de actividad, operaciones y supuestos de hecho, relaciones jurídico-tributarias u otros, conforme a los que los órganos de inspección deberán desarrollar su actividad, sin que el hecho de que sean aprobados anualmente suponga que las actuaciones no puedan ser iniciadas una vez concluido el año a que se refieren ni requieran una nueva orden de carga en plan de inspección para superar este ámbito temporal.

Por otra parte, alega la reclamante nulidad de pleno derecho por ese motivo. Debemos hacer constar que es el artículo 217 de la Ley 58/2003, General Tributaria, el que regula la declaración de nulidad de pleno derecho en los siguientes términos:

"1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

(...)

e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados."

Debemos recordar en este punto que el Tribunal Supremo ha señalado reiteradamente su criterio en el sentido de que para apreciar que un acto haya sido dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido no basta con la infracción de alguno de los trámites del procedimiento, sino que es necesario la ausencia total de éste o de alguno de los trámites esenciales o fundamentales, de modo que el defecto sea de tal naturaleza que sea equiparable su ausencia a la del propio procedimiento (Sentencias, entre otras, de 5 de mayo de 2008 en el recurso de casación núm. 9900/2003, de 9 de junio de 2011 en el recurso de casación núm. 5481/2008 y de 7 de diciembre de 2012 en el recurso de casación 1966/2011). En el presente caso, el motivo alegado por la reclamante no supone que se haya prescindido del procedimiento establecido ni se ha producido indefensión alguna a la reclamante, por lo que debemos desestimar sus pretensiones en este punto."

Las Sentencias de la Audiencia Nacional de 5 de mayo de 2016 (recurso 122/2014) y de 14 de julio de 2016 (recurso 120/2014) citadas por la reclamante señalan que la "la orden de carga del plan de inspección debe respetar el límite temporal del año, pues es esencial al plan, en cuanto delimita, junto con el ámbito material, el espacio en que se desarrollan los planes de inspección".

La sentencia de la AN de 14 de julio de 2016 que desestima el recurso c-a interpuesto contra la resolución del TEAC de 05-11-2013 (RG 4682-11) ha sido recurrida en casación por la Administración del Estado por lo que por razones de congruencia se mantiene por este órgano revisor el criterio sentado en las citadas resoluciones de 05-11-2013".

Con posterioridad a esta resolución de este TEAC, el Tribunal Supremo ha fallado estimando, con fecha 27 de noviembre de 2017, el recurso de casación núm. 2998/2016 interpuesto por la Administración General del Estado contra la citada Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de julio de 2016 (rec. 120/2014), en el siguiente sentido (el subrayado es de este TEAC):

"La tesis de la sentencia recurrida es que ese límite temporal es un requisito esencial para el procedimiento de inspección que, si no resulta observado, genera una nulidad de pleno derecho de las actuaciones de inspección. Esa tesis no puede ser acogida por las razones que seguidamente se exponen.

1.- Ha de partirse de la finalidad principal que corresponde a los Planes de actuación: que el inicio de las actuaciones inspectoras se haga con patrones de objetividad en cuanto a la selección de los obligados tributarios y no responda al mero voluntarismo de la Administración.

Para ello los Planes de cada año establecen los criterios que se seguirán para seleccionar a los obligados tributarios que serán objeto de procedimientos de inspección.

Y las correspondientes de Orden de carga en el Plan incluyen a personas singulares dentro de un determinado Plan anual, habiendo de motivar o explicar por qué lo hacen.

2.- Lo anterior permite diferenciar dos actuaciones distintas:

(a) La selección del contribuyente que es incluido en un determinado Plan anual, lo que se decide mediante la Orden de carga en el Plan; y es esta selección del contribuyente, a través de la emisión de la Orden de carga, la que efectivamente habrá de efectuarse dentro del año natural a que corresponde el Plan Anual. Y

(b) La iniciación del procedimiento de inspección: siendo los tiempos que han de regir para esta decisión los generales establecidos para el ejercicio de la potestad de la Administración de determinación de la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación (artículos 66 y siguientes de la LGT).

3.- El principio de seguridad jurídica, respecto de la incertidumbre del contribuyente sobre el tiempo o período en el que puede ser objeto de comprobación por determinados hechos o actuaciones, se satisface con esos tiempos generales a los que acaba de hacerse referencia.

4.- La interpretación del artículo 170.5 del Rgto Gral de Gestión e Inspección de 2007, y más concretamente determinación de la significación que ha de darse a su expresión "para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate", ha de hacerse con una hermenéutica teleológica que tome principalmente en consideración esa finalidad que corresponde a los Planes de Inspección.

A ello ha de añadirse que el principal parámetro normativo de los Planes es el artículo 116 de la LGT de 2003 , que se limita a establecer una secuencia anual en lo que se refiere a la elaboración de los Planes y no dispone nada sobre el plazo en que habrá de iniciarse el procedimiento de inspección una vez haya sido seleccionado el contribuyente como consecuencia de considerarlo incluido dentro de las directrices y previsiones del Plan anual de que se trate.

También ha de significarse que la reserva de ley sobre el procedimiento administrativo dispuesta por el artículo 105.c) resulta difícilmente compatible con la aceptación de que se puedan establecer por vía reglamentaria causas de nulidad de pleno derecho.

Y así mismo debe destacarse que el diseño de eficacia que para toda actuación administrativa proclama el artículo 103.1 CE no casa bien con la solución temporal aplicada por la sentencia recurrida, ya que las Ordenes de carga emitidas en los últimos días del año natural correspondiente al Plan serían de imposible o muy difícil ejecución.

5.- En todo caso, situados dialécticamente en la hipótesis que ese artículo 170.5 del Rgto Gral de Gestión e Inspección de 2007 contiene la regla temporal de que, efectuada la selección del contribuyente mediante la emisión de una Orden de carga que lo incluya en un concreto Plan anual, el procedimiento de inspección ha de ser iniciado ante de que finalice el año natural a que corresponde el Plan, debe decirse que este plazo no sería esencial; y, por ello, su incumplimiento, sólo determinaría una irregularidad no invalidante por aplicación de lo establecido en el artículo 63.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

6.- La conclusión principal ha de ser, pues, que el plazo del artículo 170.5 del Rto Gral de Gestión e Inspección de 2007 de inicio de las actuaciones está dirigido, como aduce el Abogado del Estado, a ordenar la actividad propia de la propia Administración y es, por tanto, una norma interna de carácter organizativo".

El criterio anterior del Tribunal Supremo ha sido reiterado en la reciente sentencia de 2 de julio de 2020 (n.º de recurso 3326/2017).

En el presente, se aprecia que la orden de carga en plan se realizó en el año 2012 conforme al Plan de Inspección de ese año, de modo que no se ha producido ningún incumplimiento del artículo 170.5 del RGA, que, como se ha indicado, nada preceptúa respecto del inicio del procedimiento de inspección correspondiente.

Por tanto, se desestima esta alegación.

Cuarto.

En segundo lugar, el reclamante aduce que la conformidad manifestada en el acta suscrita no despliega sus efectos si antes del transcurso del plazo de un mes se retira dicha conformidad y se interpone recurso contra la misma.

En este sentido, según el artículo 156.5 de la LGT, titulado "Actas de conformidad":

A los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante prestó su conformidad les será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 144 de esta ley.

Por su parte, según el artículo 144.2 de la LGT:

"Los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho".

El citado artículo 156 de la LGT se encuentra desarrollado por el artículo 187 del RGAT, cuyo apartado 4 establece:

"El obligado tributario no podrá revocar la conformidad manifestada en el acta, sin perjuicio de su derecho a recurrir contra la liquidación resultante de esta y a presentar alegaciones de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3.b) de este artículo".

De acuerdo con lo anterior, la normativa aplicable no sólo no prevé la posibilidad de revocar la conformidad manifestada en el acta, sino que la proscribiera expresamente. En consecuencia, todo el alegato del reclamante relativo a la posibilidad de revocar esa conformidad y a que no se hayan producido los efectos del artículo 144.2 de la LGT respecto de los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria, es contrario a Derecho.

Más aún, cabe apreciar que los actos del propio reclamante revelan, sin ninguna duda, que éste es plenamente consciente de ello. En efecto, el acta fue suscrita el 20 de mayo de 2014; el 20 de junio de 2014 presentó un escrito manifestando que no estaba conforme con el contenido del acta; y el día 1 de julio de 2014 XZ SL interpuso la reclamación 28/15925/2014 ante el TEAR de Madrid contra el acuerdo de liquidación derivado del acta de conformidad anterior, con el siguiente tenor literal:

"Primero.- Que se nos ha notificado el acuerdo de liquidación correspondiente al concepto tributario Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012 con número de referencia A01 ...0 del que resulta una obligación de pago por importe de 1.529.186,99 euros.

Se adjunta copia del mismo para su mejor y más adecuada identificación".

El primer documento adjunto fue el acta de conformidad mencionado, es decir, que no se había notificado ningún tipo de acuerdo de liquidación, sino que estaba recurriendo contra el acuerdo de liquidación implícitamente dictado y notificado, derivado del acta de conformidad.

Estos hechos evidencian que el reclamante no actuó en consecuencia con su propio alegato, puesto que, de haberlo hecho, habría esperado a la notificación de una liquidación derivada de un supuesto acta de disconformidad y no habría recurrido contra la liquidación derivada del acta de conformidad. Sin embargo, el reclamante interpuso la correspondiente reclamación económico-administrativa, a sabiendas de que su intento de revocar la conformidad era contrario a Derecho y que, de no recurrir, el acuerdo de liquidación adquiriría firmeza.

Asimismo, al formular alegaciones complementarias el reclamante formuló el siguiente argumento:

"En cuanto a valorar si existen o no limitaciones al derecho a recurrir las liquidaciones derivadas de actas de conformidad, como ha señalado la doctrina del TEAC, Resolución 4952/1998, de 28 de abril de 2000, la firma de un acta en conformidad no implica en modo alguno, limitar las posibilidades de recurso previstas en el ordenamiento tributario, como lo pone de manifiesto el presente recurso de alzada. La aceptación de la propuesta de liquidación contenida en el acta supone únicamente el desplazamiento de la carga de la prueba en cuanto a los hechos puestos de manifiesto en la misma, al igual que ocurre con relación a los hechos consignados en las diligencias y

manifestados o aceptados por el obligado tributario, pero esta presunción de certeza es, en todo caso, una presunción que admite prueba en contrario y referida siempre a hechos y nunca al resultado de aplicar las normas jurídicas".

El reclamante manifiesta nuevamente que está recurriendo contra la liquidación derivada del acta ("la firma de un acta en conformidad no implica en modo alguno, limitar las posibilidades de recurso previstas en el ordenamiento tributario, como lo pone de manifiesto el presente recurso de alzada") y analiza los efectos de esa conformidad ("supone únicamente el desplazamiento de la carga de la prueba en cuanto a los hechos puestos de manifiesto en la misma [...] pero esta presunción de certeza es, en todo caso, una presunción que admite prueba en contrario y referida siempre a hechos y nunca al resultado de aplicar las normas jurídicas"). Por tanto, reconoce que la revocación no podía producir efectos y que el acta de conformidad desplegó plenamente sus efectos propios.

En consecuencia, no puede más que desestimarse esta pretensión del reclamante.

Quinto.

En tercer lugar, el reclamante alega que el representante de la entidad ha sido despedido y denunciado por falsedad documental por los administradores de la entidad, de modo que se trataba de una persona no autorizada para suscribir el acta.

A este respecto, según el artículo 46.1 de la LGT:

"1. Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario.

2. Para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos regulados en los títulos III, IV, V, VI y VII de esta Ley, la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente.

A estos efectos, serán válidos los documentos normalizados de representación que apruebe la Administración Tributaria para determinados procedimientos".

A su vez, según el artículo 111.5 del RGAT:

"La revocación de la representación no supondrá la nulidad de las actuaciones practicadas con el representante antes de que se haya acreditado esta circunstancia al órgano actuante. A partir de dicho momento, se considerará que el obligado tributario no comparece ante la Administración tributaria ni atiende los requerimientos de esta hasta que nombre un nuevo representante o la atienda personalmente".

Pues bien, consta en el expediente el documento normalizado de representación en el que la administradora solidaria de la entidad Dña Axy confirió la representación a D. Bwv en las actuaciones del procedimiento. También consta el documento normalizado de representación correspondiente a la ampliación de las actuaciones por el que la administradora solidaria de la entidad Dña Cst confirió la representación a D. Bwv en las actuaciones del procedimiento. En concreto, en dichos documentos se le confería la representación, entre otros, para "suscribir actas de conformidad".

Por tanto, dicha representación fue válidamente concedida conforme al artículo 46.2 de la LGT y no se comunicó a la Administración la revocación de la representación antes de la suscripción del acta de conformidad referido, de modo que no puede aceptarse que el representante careciera de autorización para suscribir el acta. En consecuencia, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 111.5 del RGAT, la suscripción del acta fue plenamente válida y desplegó sus efectos propios.

Asimismo, debe señalarse que el reclamante no ha acreditado el despido ni la denuncia por falsedad documental. Si bien, aunque lo hubiera acreditado, tales elementos carecerían de relevancia de acuerdo con la normativa expuesta.

Por ello, se desestiman las alegaciones del reclamante a este respecto.

Sexto.

Por último, el reclamante alega la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria por el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector. A este respecto, muestra

su disconformidad únicamente con la dilación correspondiente a la no aportación de documentación (255 días) y la falta de motivación de la misma.

En primer lugar, debe reiterarse que, de acuerdo con los fundamentos jurídicos anteriores, el reclamante suscribió un acta de conformidad que desplegó plenos efectos jurídicos. En concreto, que los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho. La firma del acta de conformidad impide discutir los hechos en que se ha fundado la conformidad, salvo que se invoque error de hecho.

En efecto, el contribuyente que ha prestado su conformidad al acta no puede reclamar en vía económico - administrativa contra los actos y elementos de hecho recogidos como afirmaciones en el acta, aunque sí contra los posibles errores de hecho y contra lo que considera indebida aplicación de las normas jurídicas, pues lo contrario conllevaría generar una indefensión del contribuyente inadmisibles en un Estado de Derecho; en definitiva, ha de regir la máxima de que la mera conformidad al acta, si bien ha de tener consecuencias, no puede implicar la subsanación o convalidación de una situación antijurídica o una indebida aplicación de las normas.

A este respecto el Tribunal Supremo, en numerosas Sentencias (v.gr. 01-04-96, 23-03-96, 09-04-97, 09-05-98) ha sentado criterio respecto de la cuestión aquí tratada. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 enero 2008, rec. nº 4583/2002, se ha referido a la presunción de veracidad de que gozan las liquidaciones derivadas de las actas de conformidad y reiterando doctrina anterior ha manifestado:

"a) Que la declaración de conocimiento del Inspector que contienen las actas goza de la presunción de veracidad configurada en el art. 1218 del Código Civil - presunción "iuris tantum" y no "iuris et de iure"- por tratarse de un documento emanado de un "empleado público competente" en el ejercicio de su función y con las solemnidades requeridas legalmente - art. 1216 del mismo Cuerpo Legal-

b) Que, por eso mismo, en lo concerniente a "hechos recogidos en un acta de conformidad", el contribuyente no puede rechazarlos, porque hacerlo sería tanto como ir contra sus propios actos, a no ser que pruebe que, al prestar esa conformidad, incurrió en error de hecho -arts. 116, 117.1 y 145.3 de la Ley General Tributaria, y art. 62 del Reglamento General de la Inspección Tributaria-

c) Que, también por lo dicho, un "acta de conformidad" es atacable por el contribuyente en todo lo relativo a la interpretación y aplicación de normas jurídicas -la STC 76/1990, de 26 de abril, declaró, al respecto, que el valor probatorio de las actas "sólo puede referirse a los hechos comprobados directamente... quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas, los juicios de valor o las simples opiniones..." que en ellas se consignan-, porque para nada se extienden a ello las presunciones antes dichas y es ésta una materia que, en virtud del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva (art. 24 CE), corresponde en última instancia decidir a los Tribunales de Justicia, según declaró esta Sala en la Sentencia precitada de 22 de enero de 1993 y reprodujeron las aportadas como contradictorias.

d) Que entender o no cumplida en las actas la exigencia del art. 145.1 b) de la LGT, es decir, "los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo", y también la del art. 49.2 d) del Reglamento de la Inspección -esos mismos elementos "con expresión de los hechos y circunstancias con trascendencia tributaria que hayan resultado de las actuaciones inspectoras o referencia a las diligencias donde se hayan hecho constar"- es una cuestión puramente de derecho y, por lo mismo y en virtud de lo antes dicho, susceptible de ser revisada aunque el acta sea de conformidad.

e) Que los elementos esenciales del hecho imponible -por contraposición a los naturales y accidentales, que serían, respectivamente, aquellos que cada hecho imponible lleva normalmente consigo, salvo exclusión específica, o que sólo existen cuando se produce su expresa agregación al mismo-, son, a la vista del concepto recogido en el art. 28 de la LGT, la obtención de rentas, su origen (dentro de las cuatro modalidades que contempla el precepto últimamente citado) y cuantía, el sujeto pasivo u obligado tributario, la determinación del período impositivo y, en relación con los elementos de obtención y origen de las rentas por último, la expresión de los hechos y circunstancias con trascendencia tributaria que hayan resultado de las actuaciones inspectoras, o referencia a las diligencias donde se hayan hecho constar, como se ha visto dispone el mencionado art. 49.2 d) del Reglamento de la Inspección.

f) Que la circunstancia de que pueda preverse "la conformidad del contribuyente al iniciar la redacción del acta no exonera del cumplimiento de los referidos requisitos, en la parte correspondiente del contenido de aquélla, porque constituye una garantía tributaria de ineludible cumplimiento...".

Pues bien, en relación a la impugnación de la dilación por no aportación de documentación señalada en el acta de conformidad (255 días), hay que señalar que las dilaciones tienen un evidente sustrato fáctico, como son las fechas en que se solicita la documentación y las fechas en que se aporta. Pues bien, no se puede pretender reexaminar los datos fácticos que originaron la imputación de las dilaciones.

Sin embargo, resulta indudable que, de acuerdo a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, para que el lapso de tiempo que constituye la dilación sea imputable al obligado y no a la Administración es necesario que las mismas hayan supuesto un entorpecimiento en el normal desarrollo de la actuación inspectora y se haya motivado dicho retraso o entorpecimiento por parte de la Administración Tributaria tanto en el acta como, en su caso, en el acuerdo

de liquidación correspondiente, incorporando, por tanto, una valoración jurídica que ha de ser analizada y, en su caso, confirmada o no en vía de revisión.

Asimismo se ha de tener en cuenta lo señalado por el Tribunal Supremo en sentencia de 10 de julio de 2014, rec. n.º 1516/2013, a tenor de la cual:

"La conformidad manifestada tanto respecto de los días de dilación imputados, como en relación a "los hechos descritos en el acta y con las consideraciones jurídicas de las que se deriva la liquidación propuesta, excepto en lo referente a la no aplicación de la exención prevista en el artículo 21.1 del TRLIS" significa que dicha aquiescencia se prestó no sólo a unos hechos abstractamente considerados, sino a una propuesta de liquidación efectuada con descubrimiento de deuda, que obliga a su inmediata satisfacción. Siendo ello así, no es congruente que quien así se ha expresado y ha firmado el acta, denuncie posteriormente que había desaparecido sobrevenidamente, por prescripción, justamente la potestad comprobadora y liquidadora cuyo ejercicio desembocó en la liquidación que se enjuicia, pues la conformidad a la propuesta del acta, salvo en el extremo ya referido, engloba, en un recto entendimiento del principio de buena fe, la aceptación de que la potestad que la determinaba estaba viva y podía ser objeto de regular ejercicio por parte de la Inspección, pues la conciencia acerca de esa eventual prescripción, de existir, debió conducir a mostrar, justamente por tal razón, la disconformidad total a la regularización practicada.

Consecuentemente, a la vista de la mencionada doctrina jurisprudencial, la conducta del obligado tributario, puesta de relieve en la firma de la diligencia y del acta de referencia, en las que reconoce su aquiescencia respecto de los días de dilación y de los hechos descritos en el acta y consideraciones jurídicas de las que se deriva la liquidación propuesta, "excepto en lo referente a la no aplicación de la exención prevista en el artículo 21.1 del TRLIS", constituye un verdadero y auténtico factum proprium contra el que ahora no puede alzarse."

Por tanto, una cosa es que no se puedan discutir, en esta instancia, los datos objetivos recogidos en el acta firmada en conformidad (lo son las fechas que se fijan para delimitar las dilaciones imputadas) teniendo en cuenta la doctrina jurisprudencial referida, y otra distinta, que no proceda analizar cuestiones jurídicas que, en ciertos casos, son de gran relevancia para determinar la conformidad a derecho de una circunstancia considerada como susceptible de producir que determinados lapsos de tiempo no deban computarse a efectos de duración de las actuaciones.

De este modo se ha pronunciado este Tribunal en la resolución de 11 de junio de 2019 (RG: 00-05528-2016).

Asimismo se ha pronunciado en el sentido expuesto el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en su sentencia de 12 de febrero de 2020 (rec. n.º 800/2018) y en la de 9 de mayo de 2019 (rec. n.º 76/2017).

Séptimo.

De acuerdo con lo anterior, y en relación con los datos objetivos recogidos en el acta respecto a la dilación por no aportar documentación, procede analizar si el reclamante, al que corresponde la carga de la prueba, acredita que se haya producido algún error de hecho.

En este sentido, en cuanto al requerimiento de documentación, el acta señala:

"7) En diligencia de fecha de 10 de mayo de 2013, la Inspección requirió al sujeto pasivo la aportación de los justificantes de gastos que en ella se relacionaban.

Entre estos justificantes de gastos se encuentran los siguientes:

[...]

En diligencia de fecha 28 de mayo de 2013 manifiesta el representante del sujeto pasivo aportar los justificantes requeridos por la Inspección, sin que, sin embargo estos cuatro citados se encuentren entre los mismos.

Por parte de la Inspección se requirió nuevamente la justificación de dichos importes en diligencias de fechas 13 de septiembre de 2013 y 19 de septiembre de 2013, manifestando finalmente el representante del sujeto pasivo en diligencia de 7 de febrero de 2014 que "carece respecto de la dotación para insolvencias practicada por el sujeto pasivo en el periodo objeto de inspección de la justificación documental individualizada [...]".

Pues bien, en la mencionada diligencia de 10 de mayo de 2013, firmada en conformidad por el reclamante, se recogió la solicitud de la información citada por la Inspección y, en concreto, se citó la "dotación provisión contratos" del número de asiento 6107 de un importe de 241.571,43 euros.

Por su parte, en la diligencia del día 28 de mayo de 2013 se recogió que el reclamante decía aportar la documentación solicitada, "sin perjuicio de ulterior de comprobación", y se le indicaba que la no aportación de "la documentación solicitada en su totalidad" en plazo se consideraba una dilación imputable al contribuyente.

Por tanto, se aprecia que se requirió documentación al obligado tributario que no fue aportada. Así, no se puede aceptar la oposición del reclamante a este hecho, puesto que no ha aportado prueba de que incurriera en error de hecho al aceptarlo.

En cuanto a las fechas entre las que se computa la dilación, se toma como fecha de inicio el día 28 de mayo de 2013 (fecha en la que debería haber aportado la documentación) y como fecha final, el día 7 de febrero de 2014 (fecha en la que manifiesta que no va a aportar esa documentación).

El reclamante cuestiona que hubiera de aportar la documentación el día 28 de mayo de 2013, puesto que aduce que la Inspección no fijó plazo para efectuar esa aportación. Sin embargo, se ha de señalar de nuevo que la fecha en que debió aportarse esa documentación es un hecho, respecto del cual el reclamante manifestó su conformidad y no ha probado que incurriera en error de hecho al aceptarlo, puesto que ese plazo expreso pudo concederse sin dejarse constancia en la correspondiente diligencia.

Octavo.

Finalmente, el reclamante alega falta de motivación de la citada dilación. A este respecto, se apoya en la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2017 (n.º de recurso 1928/2017) y la resolución de este TEAC de 21 de marzo de 2018 (RG 00/04957/2014).

La citada sentencia del Tribunal Supremo efectúa las siguientes consideraciones (el subrayado es de este TEAC):

"Sexto. Con el objeto de explicar los fundamentos de nuestra decisión, conviene comenzar recordando de modo sucinto algunas afirmaciones que este Tribunal ha venido haciendo acerca del plazo máximo de las actuaciones inspectoras y, sobre todo, de las dilaciones imputables a los obligados tributarios.

A) Así, en primer lugar, hemos dicho, vigente la normativa aplicable al caso de autos que el propósito del titular de la potestad legislativa es que, como principio general, la de los tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses, prorrogable como mucho hasta veinticuatro si concurren las causas tasadas en la norma, si bien autoriza, para computar el tiempo, a descartar las demoras provocadas por los contribuyentes y los paréntesis necesarios para la tarea inspectora y de comprobación. En cualquier caso, ha sido tajante al dejar muy claro que el tiempo que transcurra entre la notificación del inicio de actuaciones y el acto que las culmina no exceda de aquellos lapsos temporales (sentencia de 24 de enero de 2.011 (rec. cas. núm. 485/2007, FD Tercero A; recogen esta doctrina, entre otras, las sentencias de 19 de abril de 2012 (rec. cas. núm. 541/2011) FD quinto ; de 21 de septiembre de 2012 (rec. cas. núm. 3077/2009) FD segundo; y de 21 de febrero de 2013 (rec. cas. núm. 1862/2010) FD segundo.

B) Y hemos declarado, en segundo lugar, que «[c]on este espíritu debe abordarse la interpretación de la noción "dilaciones imputables al contribuyente"». A este respecto, hemos dicho que «la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado». Pero también que «[a]l alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico», de manera que «[n]o basta su mero ocurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea» [en este sentido, entre otras, sentencias de 24 de enero de 2011 , cit., FD Tercero, A); de 19 de abril de 2012, cit., FD Quinto ; de 21 de septiembre de 2012, cit., FD Segundo ; de 19 de octubre de 2012 (rec. Cas. Núm. 4421/2009), FD Sexto ; de 21 de febrero de 2013, cit., FD Segundo ; de 25 de septiembre de 2015 (rec. Cas. 3973/2013), FD Tercero ; y de 20 de abril de 2016 (rec. Cas. Núm. 859/2016) , FD Tercero].

C) Por último, en conexión con lo anterior, hemos subrayado que «no cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso, en el suministro de la documentación, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora. Por tanto, si esta situación no se da, no se puede apreciar la existencia de dilación por el mero incumplimiento del plazo otorgado, siendo lógico exigir, cuando la Administración entienda que no ha podido actuar por el retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de documentación válidamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento» [entre otras, sentencias de 28 de enero de 2011 (rec. cas. núm. 5006/2005), FD Sexto ; de 21 de septiembre de 2012, cit., FD Segundo ; de 19 de octubre de 2012, cit., FD Sexto ; de 21 de febrero de 2013 , cit., FD Segundo; sobre la necesidad de que la Administración justifique que los incumplimientos le impidieron continuar la labor inspectora, véase también la sentencia de 19 de abril de 2012 , FD Quinto].

En este sentido, hemos afirmado que la circunstancia de «que el acta recoja que se ha efectuado una solicitud de información al inspeccionado y que este no lo cumplimentara íntegramente hasta una determinada fecha, en sí mismo y sin más datos o circunstancias a valorar, en modo alguno resulta determinante para imputar la dilación al contribuyente» (sentencia de 21 de febrero de 2013 , cit., FD Segundo); y que «no resulta determinante para

imputar una dilación al contribuyente que el acta o el acuerdo de liquidación recojan que se efectuó una solicitud de información al inspeccionado y que éste no lo cumplimentó íntegramente hasta una determinada fecha, ya que sólo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando esta situación impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora, lo que deberá ser motivado» (sentencia de 25 de septiembre de 2015 , cit., FD Tercero).

[...]

No debe olvidarse, de un lado, que el Actuario es el responsable de la instrucción del procedimiento, y, por ende, quien mejor conoce porqué se han ocasionado las dilaciones que han impedido continuar sus actuaciones, no la Oficina Técnica, que es la que dicta el acuerdo de liquidación que después firma el Inspector-Jefe, quien, en este punto, suele limitarse a reproducir lo que el Actuario haya reflejado en el acta o en el informe. Y, de otro lado, que tras la firma del acta de disconformidad se abre un plazo de 15 días para que el obligado tributario pueda formular las alegaciones que estime pertinentes dirigidas al Inspector-Jefe, siendo éste el primer momento del que dispone la persona o entidad inspeccionada para oponerse a las dilaciones que en su caso se le hayan imputado.

[...]

En efecto, sin necesidad de descender ahora a todos y cada uno de los aspectos de la dilación que deben ser motivados, hemos dicho que para que pueda ser atribuida al sujeto inspeccionado, es preciso que la Inspección tributaria explique en qué medida la falta o simple retraso en la aportación de información o de documentación ha entorpecido, obstaculizado o dilatado la marcha del procedimiento. Y este dato, difícilmente puede figurar en una diligencia de constancia de hechos, que podrán contener, sí, los requerimientos que en un momento concreto se efectúan a los obligados tributarios y los resultados de dichos requerimientos o de las actuaciones de obtención de información (art. 98.2 RD 1065/2007), pero en ningún caso un relato cabal y una valoración global de la trascendencia de dicha información y, sobre todo, con la necesaria perspectiva, de la influencia de los incumplimientos o demoras en el trabajo de los actuarios".

Sobre la base de la referida sentencia del Tribunal Supremo, este TEAC, mediante resolución de 8 de febrero de 2018 (RG 2831/2015), ha señalado que la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo sobre la motivación de las dilaciones tanto en el acta como en el acuerdo de liquidación es aplicable, particularmente, a supuestos en los que la dilación se produce por retraso en la aportación de documentación y no, en supuestos de incomparecencia o aplazamiento de la comparecencia solicitado por el propio obligado tributario. En este último supuesto la motivación de la dilación está ínsita en la propia solicitud, es connatural a ella, esto es, la dilación imputable al contribuyente queda justificada por la propia solicitud de éste, en la que pide el aplazamiento de la comparecencia a una fecha posterior. No resultarían necesarias, en consecuencia, en estos supuestos - cuando nos encontremos ante dilaciones imputadas por incomparecencias o aplazamientos solicitados por el obligado tributario - mayores motivaciones por parte de la Administración más allá de la acreditación de la existencia de la expresa solicitud de aplazamiento en sí y de su término.

Nada alega la interesada en relación con las dilaciones debidas a aplazamientos solicitados por el obligado tributario, las cuales deben ser confirmadas.

En cuanto a las dilaciones por retraso en aportación de la documentación, como conclusión, resulta claro que según la jurisprudencia del Tribunal Supremo la dilación por retraso en aportación de documentación además del sustrato fáctico debe incorporar una motivación de que dicho retraso ha afectado al normal desarrollo de las actuaciones y esa valoración es la que permite a los Tribunales verificar si la referida dilación se ha imputado con arreglo al ordenamiento jurídico.

En el caso que nos ocupa, el acta de conformidad contiene un mera indicación de los retrasos producidos y de las diligencias en las que constan. En ningún caso la Inspección de los Tributos razona en la referida acta los motivos por los cuales el retraso en la aportación de la documentación incidió en el normal desarrollo de la actuación inspectora, que es lo que aquí interesa.

Las anteriores consideraciones bastan para establecer que concurrió falta de motivación en la citada dilación, por lo que no puede tenerse en cuenta a los efectos de determinar el plazo máximo de duración de las actuaciones.

Noveno.

A la vista de lo expuesto, procede determinar a continuación si se excedió o no el plazo máximo de duración del procedimiento inspector previsto en el artículo 150 de la Ley General Tributaria.

Dicho artículo, disponía en la redacción vigente en el momento de iniciarse el procedimiento:

"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. [...]".

Por su parte, según el artículo 104.2 de la LGT vigente en el momento de iniciarse el procedimiento:

"Los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución".

Finalmente, según el artículo 104 a) del RGAT vigente en el momento de iniciarse el procedimiento:

"A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa".

En cuanto al cómputo del plazo de 12 meses fijado en el citado artículo 150.1 LGT, de acuerdo con lo establecido por el Tribunal Supremo en la sentencia dictada el 4 de abril de 2017, en recurso de casación para la unificación de doctrina, núm. 2659/2016, se considera que termina en el día correspondiente al mismo ordinal que el de la notificación del inicio del procedimiento, en el mes correspondiente.

En el presente caso, el acuerdo de inicio de actuaciones se notificó al obligado tributario en fecha 20 de febrero de 2013, por lo que, en principio, el plazo del procedimiento finalizaba el 20 de febrero de 2014.

De acuerdo con lo expuesto en el anterior fundamento de derecho únicamente se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento las dilaciones por solicitudes de aplazamiento, que suman un total de 68 días (7 + 6 + 14 + 32 + 7 + 2).

Teniendo en cuenta los 68 días, el plazo finalizaría el 29 de abril de 2014.

El acta fue suscrita el 20 de mayo de 2014, por lo que en aplicación de lo dispuesto en el artículo 156.3 LGT, la liquidación ha de entenderse dictada y notificada el 21 de junio de 2014. En consecuencia, se ha superado el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

Décimo.

Una vez determinado el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, procede determinar si se ha producido la prescripción del derecho de la Administración a liquidar los periodos objeto de comprobación, para lo cual es preciso traer a colación los artículos 66 a 68 de la LGT.

En lo que aquí interesa, de acuerdo con lo dispuesto en letra a) del artículo 66 de la LGT prescribe a los cuatro años "el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación". Continúa indicando el apartado 1 del artículo 67 de la LGT que "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 (...)".

Por otro lado, el artículo 150, apartado 2º de la LGT, establece que en caso de incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, la prescripción se entenderá interrumpida nuevamente por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización de dicho plazo.

Como se recoge en nuestra resolución de 5 de julio de 2016 (RG 35/2013), el criterio de este Tribunal Central que entendía que una vez superado el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras debía considerarse que a partir de la primera actuación realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo se producía la interrupción del cómputo del plazo prescriptivo, no es conforme con los pronunciamientos del Tribunal Supremo en las sentencias de 12 de marzo de 2015 (rec. cas. nº 4074/2013), 3 de mayo de 2016 (rec. nº. 240/2014), 23 de mayo de 2016 (rec. nº. 789/2014) y 21 de junio de 2016 (rec. nº 159/2015), por lo que debe ser abandonado.

La interpretación jurisprudencial del artículo 150.2 de la LGT considera que en estos casos se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado, considerando el Alto Tribunal a estos efectos como tal:

"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"; "decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no realizó en el tiempo legalmente requerido"; "la reanudación de la prescripción exigía que se comuniqué al destinatario «los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a practicarse»". En definitiva, la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no supone interrupción de la prescripción, si bien se producirá la interrupción mediante la reanudación formal posterior al transcurso del plazo de duración legal, supuesto en el que el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse."

En base a lo dispuesto por el Tribunal Supremo, la Audiencia Nacional en su sentencia de 28 de diciembre de 2017 (recurso nº 123/2014) ha establecido que los efectos interruptivos de la prescripción han de predicarse respecto del acta de disconformidad señalando al respecto:

"De este modo, se reconduce la cuestión a constatar si las actas de disconformidad incoadas el 23 de noviembre de 2006 producen aquel efecto interruptivo de la prescripción lo que, a juicio de la Sala, resulta indudable a la vista de su concreto contenido. En efecto, es claro que dichas actas, documentos públicos extendidos por la Inspección de los tributos con el fin de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, que proponen la regularización que se estima procedente de la situación del obligado tributario, constituyen una actuación tendente a continuar con el procedimiento que refleja los datos que requiere el artículo 150.2.a) pues constan en las mismas los períodos y conceptos a que alcanzan las actuaciones, además de conceder al obligado tributario trámite expreso de alegaciones.

La eficacia interruptiva de la prescripción de dichas actas no se ve enervada por el criterio mantenido por el Tribunal Supremo en la sentencia de 24 de marzo de 2017, recurso núm. 213/2016, que invoca la entidad actora, pues en el caso entonces enjuiciado se discutía la relevancia, a estos efectos, no de las actas de disconformidad, como sucede aquí, sino de una diligencia que no reflejaba más que "la mera continuación de las actuaciones", siendo así que sería necesaria, según la propia sentencia, "una decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no realizó en el tiempo legalmente requerido", por lo que, dice el Tribunal Supremo, "el precepto matiza en su segunda parte que el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan la actuaciones que vayan a realizarse".

Tal es el alcance que debe atribuirse a las actas de disconformidad cuyo contenido evidencia que con su notificación al obligado tributario éste ha conocido con precisión los referidos períodos y conceptos, además de habersele dado traslado a fin de que presentara las oportunas alegaciones."

En el mismo sentido se ha pronunciado este TEAC en la resolución de 5 de abril de 2018 (RG 676/15), dictada en recurso extraordinario de alzada de unificación de doctrina.

Lo afirmado por la Audiencia Nacional y este TEAC en relación al acta de disconformidad es igualmente predicable al acta de conformidad, ya que en la misma, al igual que ocurre en el acta de disconformidad, el obligado tributario ha conocido con precisión, más aun que en la de disconformidad ya que ha prestado su consentimiento a la regularización, los conceptos y períodos a los que abarca dicha liquidación y además, como se ha dicho, ha prestado conformidad a la misma.

Por tanto, teniendo en cuenta que la firma del acta de conformidad tuvo lugar en fecha 20 de mayo de 2014, que es la siguiente actuación con virtualidad interruptiva de la prescripción, ha de concluirse que ha prescrito el derecho a liquidar la deuda tributaria derivada del Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos 1 a 12 del ejercicio 2009 y de los períodos 1 a 3 del ejercicio 2010, al haber expirado ya en esa fecha el plazo de prescripción de cuatro años con respecto a dichos períodos e impuesto, puesto que para el período 3 del ejercicio 2010 el plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria finalizó el 21 de abril de 2014.

Décimo primero.

En consecuencia con lo anterior, deben ser anuladas asimismo las sanciones impuestas en relación con los períodos en los que han prescrito el derecho a liquidar.

Décimo segundo.

Dado que no formula la interesada ninguna otra alegación en relación con los acuerdos impugnados, y no apreciándose por este Tribunal ningún error en los mismos, procede su confirmación respecto a los períodos no prescritos.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

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