

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082096

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de marzo de 2021

Sala 1.^a

R.G. 7009/2017

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Procedimientos de gestión en la Ley 58/2003. *Terminación del procedimiento de comprobación limitada con la notificación de inicio de un procedimiento inspector que incluye el objeto de la comprobación limitada.* La cuestión a resolver consiste en determinar si debió dictarse un acto administrativo formal para finalizar el procedimiento de comprobación limitada, con notificación al interesado y si dicho acto administrativo de finalización debió dictarse en documento distinto al documento por el que se inició el procedimiento inspector, con expresión de los recursos susceptibles de formularse en su contra. Pues bien, en el presente caso el procedimiento de comprobación limitada finalizó por el inicio del procedimiento inspector que incluyó el objeto de la comprobación limitada, forma de terminación del procedimiento prevista en la letra c) del artículo 139.1 de la LGT, y no resulta del tenor del precepto que en este caso deba dictarse resolución expresa que lo ponga fin, como si habría ocurrido, si hubiese finalizado por resolución expresa o por caducidad. El acuerdo que inicia el procedimiento inspector sí menciona expresamente la conexión con el anterior procedimiento de comprobación, lo que refuerza la validez de la tramitación seguida y así consta en la documentación obrante en el expediente. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 139 y 150.

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

Se ha visto el presente recurso de alzada contra Resolución de 28.04.17 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha estimatoria de las reclamaciones núms. 45/01411/2013 y 45/02562/2013, interpuestas contra el acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2007 y el acuerdo sancionador dictados por la Inspectora-Jefa de los Servicios Periféricos de Toledo de la Conserjería de Economía y Hacienda de la Junta de Comunidades de Castilla-la Mancha. Cuantía 273.056,46 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 15/11/2017 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 21/07/2017 contra la referida Resolución de 28.04.17 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha estimatoria de las reclamaciones núms. 45/01411/2013 y 45/02562/2013.

Segundo.

Con la notificación de 09.04.12 se dió inicio a un procedimiento de comprobación limitada sobre el Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2007.

Mediante acuerdo notificado el 01.06.12 se iniciaron actuaciones inspectoras de carácter general, que incluían el mismo ámbito de actuación que el anterior procedimiento de comprobación limitada.

Este inicio de procedimiento de inspección (según afirma el Inspector-Jefe en el acto sancionador de 06.09.13) , "puso fin al procedimiento de comprobación limitada de conformidad con lo establecido en el art. 139.1.c) LGT".

Para finalizar las actuaciones inspectoras con fecha 29.11.12 se formalizó la correspondiente Acta A02, de disconformidad, que junto al preceptivo Informe complementario dio lugar a que por el Inspector-Jefe competente (la Inspectora-Jefa de los Servicios Periféricos de la Conserjería de Economía y Hacienda de Toledo de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha) se dictase con fecha 23.02.13 el correspondiente acuerdo de liquidación por el IP/2007.

En él se regularizaba que el interesado había declarado como exentos derechos de crédito por importe de 50.304.936,37 euros que le fueron adjudicados en 2007 mediante escritura pública y que, sin embargo, la Administración Tributaria ha considerado no exentos por incumplir los requisitos legalmente previstos al no estar afectos a actividades económicas. La liquidación tributaria alcanza un importe total (incluyendo intereses de demora) de 273.056,46 euros, confirmando la propuesta inspectora del Acta A02, y se notificó el 11.04.13.

Disconforme con dicho acto de liquidación, el obligado tributario se interpuso en su contra ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha la reclamación núm. 45/01411/2013.

Tercero.

Considerando que los hechos consignados en el acuerdo de liquidación derivados del Acta A02 podrían ser determinantes de la infracción tributaria tipificada en el art. 191.1 LGT (consistente en dejar de ingresar en todo o en parte la deuda tributaria que debía resultar de su correcta autoliquidación), por el Instructor del expedientes se acordó el inicio del procedimiento sancionador conteniendo la correspondiente propuesta sancionadora (multa pecuniaria del 50 por ciento sobre el importe de la base sancionadora o cuota dejada de ingresar), acuerdo que se notificó al supuesto infractor tributario.

Por último, con fecha 06.09.13 por el órgano sancionador competente, tras desestimar las alegaciones presentadas, se dicta el correspondiente acuerdo sancionador por importe de 110.217,87 euros, confirmando la propuesta del Instructor. En el acto sancionador que ha sido notificado el 12.09.13 se ha considerado: que procede calificar la infracción como leve, que la base sancionadora asciende a 220.435,75 euros y que concurre el elemento subjetivo o culpabilidad en la conducta del infractor tributario.

Y en disconformidad con dicho acto sancionador se interpuso en su contra la reclamación núm. 45/02562/2013.

Cuarto.

Dichas reclamaciones, una vez acumuladas por TEAR de Castilla-La Mancha y tras haberse presentado las correspondientes alegaciones, han dado lugar a la resolución estimatoria de 28.04.17, sustentándose en la doctrina del TEAC dictada en Resolución nº 00/00278/2014, de 19.02.14, resolviendo recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, afirmando que de ella resulta lo siguiente para este caso:

- que debió dictarse un acto administrativo formal para finalizar el procedimiento de comprobación limitada, con notificación al interesado;
- que dicho acto administrativo de finalización ha debido dictarse en documento distinto al documento por el que se inició el procedimiento inspector, con expresión de los recursos susceptibles de formularse en su contra;
- que no habiendo actuado así la Administración tributaria autonómica ha existido un único procedimiento, el procedimiento inspector, y como su duración ha sido superior a doce meses el procedimiento ha caducado (art. 150.2 LGT) y, en consecuencia, no se considera interrumpida la prescripción una vez transcurrido el plazo de doce meses por la reanudación de las actuaciones inspectoras con conocimiento formal del interesado; y
- que la prescripción se ha interrumpido en este caso el 11.04.13, en el momento de notificación del acto de liquidación del IP/2007, fecha en la que, no habiéndose documentado adecuadamente por la Inspección (art.102.4 RGI/2007) la existencia de posibles períodos de interrupción justificada y de dilaciones no imputables a la Administración, ya había prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria por el IP/2007.

Quinto.

Frente a dicha resolución estimatoria del TEAR de Castilla-La Mancha, por la Directora General de Tributos de la Junta de Castilla-La Mancha se interpuso Recurso de alzada (con núm. 00/07009/2017), instando su anulación. En el Recurso de alzada ante este Tribunal Central se alega en esencia:

- Que aunque el procedimiento de comprobación limitada es un procedimiento de gestión tributaria, y, conforme a la LGT (art. 141.h) LGT), también la Inspección puede realizar actuaciones de comprobación limitada.
- Que el procedimiento de comprobación limitada puede finalizar "por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada" (art, 139.1.c) LGT.
- Que no está de acuerdo con el TEAR cuando concluye que "(...) nos encontramos ante un único procedimiento, el procedimiento inspector", pues en este caso el procedimiento de comprobación limitada finalizó por el inicio del procedimiento inspector, que incluyó el objeto de la comprobación limitada, forma de terminación del procedimiento prevista en la letra c) del art. 139 LGT.

No nos encontramos ante la forma de terminación del procedimiento de comprobación limitada de la letra a) del art. 139.1 de la LGT (por resolución expresa, según lo dispuesto en el apartado 2 del art. 139 LGT).

Y en este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en la sentencia de 22 de septiembre de 2014 (casación 4336/2012, FD 3º) puntualizando que "iniciado y tramitado el procedimiento de comprobación limitada (con arreglo a lo dispuesto en los artículos 137 y 138, respectivamente), puede concluir por resolución expresa, caducidad o el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada (artículo 139.1). Si termina por resolución expresa, ésta debe contener, (...) art.139.2)".

No resulta de aplicación al presente caso la doctrina del TEAC fijada en su resolución de 19-02-2014 (RG 278/2014), habida cuenta que tampoco nos encontramos, como en el caso allí resuelto, ante la forma de terminación del procedimiento de comprobación limitada de la letra b) del artículo 139.1 de la LGT (por caducidad).

Por lo tanto, la finalización del procedimiento de comprobación limitada por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada es una forma de terminación expresamente prevista en la letra c) del artículo 139.1 de la LGT, diferente y diferenciada de la terminación por resolución expresa, art. 139.1.a) LGT, o por caducidad, art. 139.1.b) LGT.

En este caso, iniciado el procedimiento de inspección el 1 de junio de 2012, dentro del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y, a su vez, notificada la liquidación el 11 de abril de 2013, procede concluir que dicha liquidación no adolece de prescripción al ser notificada dentro del plazo de duración de las actuaciones inspectoras previsto en el artículo 150 de la LGT."

Sexto.

Por el supuesto infractor tributario, afirmando que ha tenido conocimiento del Recurso de alzada presentado por la Directora General de Tributos de la Junta de Castilla-La Mancha, con fecha 22.12.17 se presentan alegaciones ante este TEAC en las que, en sustancia, se ha opuesto :

- que ha prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria por el IP/2007;
- que ha existido un único procedimiento, el procedimiento inspector;
- inexistencia de dilaciones no imputables a la Administración; y
- continúa alegando sobre cuestiones de fondo que, sin embargo, no fueron consideradas por el TEAR de Castilla-La Mancha, al haber resuelto estimar las reclamaciones por haber operado la prescripción respecto del IP/2007.

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:

Procede revisar los expedientes administrativos, los actos de liquidación por el IP/2007 y el sancionador, así como la resolución estimatoria del TEAR Castilla- La Mancha impugnada, a fin de resolver sobre si las actuaciones de gestión tributaria (procedimiento de comprobación limitada) y las de Inspección al no ajustarse a la doctrina (unificación de criterio) del TEAC en R de 19.02.14 conllevan, según ha considerado el TEAR, que se haya producido la prescripción del Derecho de la Administración a comprobar y liquidar el IP/2007.

Tercero.

La primera y principal cuestión a resolver es si debe prosperar la tesis del TEAR, consistente, en síntesis, en considerar aplicable a este caso la doctrina del TEAC, Resolución nº 00/00278/2014, de 19.02.14, de alzada para unificación de criterio, consistente en:

- Que debió dictarse un acto administrativo formal para finalizar el procedimiento de comprobación limitada, con notificación al interesado.

- Que dicho acto administrativo de finalización ha debido dictarse en documento distinto al documento por el que se inició el procedimiento inspector, con expresión de los recursos susceptibles de formularse en su contra.

Del tenor literal del apartado 2 de dicho artículo, se concluye que resulta necesaria, en todo caso y para cualquier supuesto, una resolución administrativa expresa, debidamente notificada al obligado tributario, que ponga fin al procedimiento gestor de comprobación limitada.

A ello opone el Director recurrente, en síntesis, lo siguiente:

- Que, la finalización del procedimiento de comprobación limitada por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada es una forma de terminación expresamente prevista en la letra c) del artículo 139.1 de la LGT, diferente y diferenciada de la terminación por resolución expresa, art. 139.1.a) LGT, o por caducidad, art. 139.1.b) LGT.

- Que no resulta de aplicación al presente caso la doctrina del TEAC fijada en su resolución de 19-02-2014 (RG 278/2014), habida cuenta que tampoco nos encontramos, como en el caso allí resuelto, ante la forma de terminación del procedimiento de comprobación limitada de la letra b) del artículo 139.1 de la LGT (por caducidad).

- Que tampoco nos encontramos ante la forma de terminación del procedimiento de comprobación limitada de la letra a) del artículo 139.1 de la LGT (por resolución expresa), por lo que no resulta de aplicación lo dicho en el fundamento jurídico 3º de la resolución del TEAR, cuando exige "en todo caso y para cualquier supuesto, una resolución administrativa expresa, debidamente notificada al obligado tributario, que ponga fin al procedimiento gestor de comprobación limitada",

Defiende el Director que ello resulta del tenor literal de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 139 se refiere exclusivamente a la forma de terminación del procedimiento de comprobación limitada por resolución expresa, regulada en el artículo 139.1.a) de la LGT, tal y como revela tanto el artículo 139.2 de la LGT al hacer referencia a "la resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá incluir (...)", como el artículo 139.1.a) al puntualizar "por resolución expresa de la Administración tributaria, con el contenido al que se refiere el apartado siguiente".

Y que en este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en la sentencia de 22 de septiembre de 2014 (casación 4336/2012, FD 3º) puntualizando que "iniciado y tramitado el procedimiento de comprobación limitada (con arreglo a lo dispuesto en los artículos 137 y 138, respectivamente), puede concluir por resolución expresa, caducidad o el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada (artículo 139.1). Si termina por resolución expresa, ésta debe contener, al menos, (i) la obligación tributaria o los elementos de la misma y el ámbito temporal objeto de comprobación; (ii) la especificación de las concretas actuaciones realizadas; (iii) la relación de hechos y fundamentos de derecho que la motiven, y la liquidación provisional o, en su caso, la manifestación de que no procede realizar regularización alguna como consecuencia de la comprobación (artículo 139.2)".

Se apoya también en la resolución del Tribunal Económico Administrativo-Central de 17 de abril de 2008 (reclamación 3604/2006, FD 4º), en la que estima la pretensión del reclamante "entendiendo que el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, respecto a los ejercicios 2003 y 2004, comunicado el día 27 de junio de 2006, puso fin a los procedimientos de comprobación abreviada de dichos ejercicios, que se habían iniciado con antelación y no estaban concluidos".

Afirma que ni la normativa reguladora del procedimiento de comprobación limitada, ni la jurisprudencia existente a este respecto, exige una resolución administrativa expresa para finalizar el procedimiento de comprobación limitada por el inicio de un procedimiento de inspector que incluya el objeto del primero.

Y añade tres consideraciones adicionales:

-Que el inicio del procedimiento de inspección no ha creado confusión alguna de procedimientos que pudiera generar indefensión al obligado tributario, habida cuenta que en la comunicación de inicio se cita expresamente lo siguiente:

"En fecha 3 de abril de 2012, se inicia en relación con el sujeto pasivo reseñado expediente de comprobación limitada, respecto a su declaración de Patrimonio 2007, sobre los derechos declarados exentos por importe de 50.304.936, 37 euros, como asimismo se justificarán las deudas deducibles en su declaración.

En fecha 26 de abril de 2012, por el sujeto pasivo se presenta escrito y documentación en relación al contenido de la comprobación limitada notificada.

Del estudio de la documentación presentada, por esta Unidad de Inspección se estima pertinente, el inicio de actuaciones inspectoras de carácter general que incluyen el objeto de la comprobación limitada reseñada, todo ello en relación a su declaración del Impuesto sobre el Patrimonio 2007".

-Que el inicio del procedimiento de inspección no responde a una táctica dilatoria, sino que atiende a la necesidad de enmarcar las actuaciones de comprobación e investigación en un procedimiento con mayor alcance que el de comprobación limitada.

-Que el análisis de los documentos obrantes en el expediente revela que los procedimientos se instruyeron con celeridad, con total ausencia de interrupciones injustificadas del procedimiento.

Cuarto.

El primer procedimiento iniciado fue de comprobación limitada, cuyas posibles formas de terminación se contemplan, de forma tasada, en el artículo 139 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en los siguientes términos:

"1. El procedimiento de comprobación limitada terminará de alguna de las siguientes formas:

a) Por resolución expresa de la Administración tributaria, con el contenido al que se refiere el apartado siguiente.

b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta ley sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.

c) Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada.

2. La resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá incluir, al menos, el siguiente contenido:

a) Obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación.

b) Especificación de las actuaciones concretas realizadas.

c) Relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución.

d) Liquidación provisional o, en su caso, manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada."

Pues bien, este TEAC comparte el criterio expuesto por el criterio del Director recurrente.

En el presente caso el procedimiento de comprobación limitada finalizó por el inicio del procedimiento inspector que incluyó el objeto de la comprobación limitada, forma de terminación del procedimiento prevista en la letra c) del artículo 139.1 de la LGT, y no resulta del tenor del precepto que en este caso deba dictarse resolución expresa que lo ponga fin, como si habría ocurrido si hubiese finalizado por resolución expresa o por caducidad.

El mismo criterio ha mantenido este Tribunal en la Resolución R.G.: 00-05161-2015, de 15/10/2018, en la que para un caso análogo al presente, en el que también se discutía la prescripción y esta dependía de considerar adecuadamente finalizado un procedimiento de comprobación limitada sin resolución expresa, sino por el inicio de un procedimiento inspector que recoja el objeto del procedimiento de comprobación al que sustituye, se concluye que:

"Es cierto que este Tribunal Central considera que hubiera sido deseable que la AEAT en la comunicación de inicio del procedimiento inspector hubiera mencionado que con dicho inicio terminaba el procedimiento de comprobación limitada previamente iniciado, pero el precepto legal no exige que de forma expresa se de por terminado el procedimiento de comprobación limitada, sino simplemente que incluya el objeto de dicha comprobación limitada. A lo sumo la falta de referencia al previo procedimiento de comprobación limitada en el procedimiento inspector, podría considerarse un mero defecto formal. Según el artículo 63.2 de Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, así como con la misma redacción el artículo 48.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, "No obstante, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados". En el caso concreto, no puede apreciarse que se produzca ninguna indefensión y, en este sentido, el interesado ha alegado en la presente reclamación lo que ha considerado conveniente."

En el presente caso, a diferencia del resuelto en el citado precedente, el acuerdo que inicia el procedimiento inspector sí menciona expresamente la conexión con el anterior procedimiento de comprobación, lo que refuerza la validez de la tramitación seguida.

Así consta en la documentación obrante en el expediente, concretamente conforme al propio documento número 4 (páginas 74-78 del expediente), relativo a la citación de inicio de actuaciones inspectoras notificada

01.06.12 (según el sello de la correspondiente Oficina de Correos). En la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras se expresa literalmente que: :

""En fecha 3 de abril de 2012, se inicia en relación con el sujeto pasivo reseñado expediente de comprobación limitada, respecto a su declaración de Patrimonio 2007, sobre los derechos declarados exentos por importe de 50.304.936, 37 euros, como asimismo se justificarán las deudas deducibles en su declaración.

En fecha 26 de abril de 2012, por el sujeto pasivo se presenta escrito y documentación en relación al contenido de la comprobación limitada notificada.

Del estudio de la documentación presentada, por esta Unidad de Inspección se estima pertinente, el inicio de actuaciones inspectoras de carácter general que incluyen el objeto de la comprobación limitada reseñada, todo ello en relación a su declaración del Impuesto sobre el Patrimonio 2007".

Por tanto, no ha habido uno sino dos procedimientos, el primero no finalizó por caducidad sino porque Inspección entendió con razón que no era el más adecuado para comprobar la exención o no en el IP/2007 de derechos de crédito valorados en 50.304.936,37 euros y el segundo, el procedimiento de inspección que se inició mediante la oportuna citación incorporando o subsumiendo expresamente el objeto del primero finalizó con la notificación del correspondiente acto de liquidación dentro del plazo de doce meses previsto en el art. 150 LGT.

No hubo, pues, en este caso caducidad del procedimiento de comprobación limitada ni exceso de duración del procedimiento inspector, por lo que tampoco ha operado el instituto de la prescripción.

Como conclusión, deben acogerse jurídicamente las alegaciones del Director recurrente en alzada, procediendo la anulación de la resolución de 28.04.17 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha estimatoria de las reclamaciones núms. 45/01411/2013 y 45/02562/2013, por entender que no se produjo el error procedimental que apreció dicho Tribunal, de modo que se le devuelven las actuaciones para que resuelva las cuestiones de fondo alegadas por el contribuyente contra la liquidación del Impuesto sobre Patrimonio y el acuerdo sancionador.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

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