

Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, Sentencia 2032/2020 de 17 Dic. 2020, Rec. 1354/2019

Ponente: Oliveros Rosselló, María Jesús.

Nº de Sentencia: 2032/2020

Nº de Recurso: 1354/2019

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA. Documentación de las actuaciones inspectoras. Actas de conformidad. Las liquidaciones derivadas de actas de conformidad son susceptibles de impugnación, si bien limitada a las cuestiones o calificaciones de carácter jurídico, no a los elementos fácticos de la misma. En el caso de autos los motivos articulados por el demandante son de dicha naturaleza por lo que la desestimación de la excepción fue procedente. PRESCRIPCIÓN parcial el derecho a liquidar la deuda tributaria. Dilaciones imputables a la Administración. El concepto de dilación, configurado por la jurisprudencia, impone a la Administración la justificación de las razones por las cuales el retraso en la aportación de cierta documentación por el administrado ha supuesto un impedimento para la continuación y desarrollo de las actuaciones, exigencia que no se satisfizo en el caso.

El TSJ de la Comunidad Valenciana estima parcialmente recurso contencioso administrativo interpuesto por el obligado tributario contra Resolución TEAR Valencia, por la que se desestima reclamación económico-administrativa relativa a la liquidación girada a efectos del Impuesto sobre el valor añadido ejercicios 2010 a 2013, anulando parcialmente la resolución del TEAR y los acuerdos de liquidación impugnados.

TEXTO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN 3

PROCEDIMIENTO ORDINARIO [ORD] - 001354/2019

N.I.G.: 46250-33-3-2019-0002477

SENTENCIA Nº 2032/2020

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. LUIS MANGLANO SADA

Magistrados:

D. AGUSTÍN GOMÉZ-MORENO MORA

Dª Mª JESÚS OLIVEROS ROSSELLÓ

En la Ciudad de Valencia, a diecisiete de diciembre de dos mil veinte.

VISTO por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el recurso contencioso administrativo nº1354/2019 en el que han sido partes, como recurrente, D. Manuel, representado por la procuradora D^a M^a Teresa Fabra Miró y asistido por el letrado D. Salvador Salcedo Benavente y como demandado, el Tribunal Económico Administrativo Regional, que actuó bajo la representación del Abogado del Estado. La cuantía se fijó en 73.542,89 €. Ha sido ponente la Magistrada D^a M^a Jesús Oliveros Rosselló.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley, se emplazó al demandante para que formalizara la demanda, lo que verificó mediante escrito en que suplica se dicte sentencia declarando no ajustada a derecho la resolución recurrida.

SEGUNDO.- La representación de la parte demandada contestó a la demanda, mediante escrito en el que solicitó se dictara sentencia por la que se confirmase la resolución recurrida.

TERCERO.- No habiéndose recibido el proceso a prueba, quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

CUARTO.- Se señaló la votación para el día 15 de diciembre de 2020, siendo deliberado por videoconferencia.

QUINTO.- En la tramitación del presente proceso se han observado las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto del presente recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Manuel, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Valencia, de fecha 18-06-2019 por las que se desestima la reclamación económico-administrativa núm.46/02914/2010 relativa a la liquidación girada a efectos del Impuesto sobre el valor añadido, ejercicios 2010 a 2013.

SEGUNDO.- La parte actora alega como motivos sobre los que articula su pretensión impugnatoria en la demanda

1-CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR. FALTA DE MOTIVACIÓN DE LAS DILACIONES IMPUTADAS AL CONTRIBUYENTE: en fecha 17-12-2014 se inició procedimiento de comprobación e investigación, relativo al IVA 2010-2013, que se prolongó por un periodo superior a 12 meses, plazo máximo establecido de duración de las actuaciones inspectoras, [art. 150 Ley 58/2003 \(LA LEY 1914/2003\)](#). El día 20-05-2016 se produjo la firma del acta de conformidad A01-80114304, relativa al IVA 2010-2013, en fecha 20-06-2016, transcurrido un mes desde la firma del acta de conformidad relativa al IVA 2010-2013, se entendió notificada la liquidación (ex artículo 156.3 LGT) de acuerdo con la propuesta formulada en la citada acta. El procedimiento se inició el 17-12-2014 y concluyó el 20-06-2016 fecha en la que se entendió notificada la liquidación, en total, 551 días de procedimiento, si bien la Inspección imputa al actor un total de 341 días de

dilaciones pero dichas dilaciones ni son reales, ni están suficientemente motivadas en el expediente administrativo. Los motivos de dilación/interrupción que establece la administración:

-No aporta documentación ej. 2010: 07-01-2015 31-07-2015: 205 días

-Petición aclaración movimientos bancarios: 31-07-2015 28-10-2015: 89 días

-Solicitud de aplazamiento: 11-11-2015 16-11-2015: 5 días

-Solicitud de aplazamiento: 18-12-2015 29-01-2016: 42 días.

a) Errores. En primer lugar, se fijan como inicio y fin de las dos primeras dilaciones dos fechas (7-01-2015 y 31-07-2015) en las que no hubo visita alguna a la inspección (como puede evidenciarse repasando las diligencias), motivo por el que difícilmente se pudo aportar documentación o aclarar la aportada los citados días.

Por otra parte, el cómputo omite intencionadamente dilaciones imputables a la Administración, como la que se documenta en el pdf "Correo con aplazamiento 24-03-2015" en el que el actuario solicita se aplaze la entrega de documentos del 24-03-2015 al 7-04-2015, es decir, 14 días. Las únicas dilaciones imputables al actor son las de 47 días pues solicitó dos aplazamientos en la fecha indicadas.

b) Falta de motivación de las dilaciones.

Las dilaciones por no aportación de documentación y petición de aclaración de movimientos bancarios no están motivados ni justificados y no se ha acreditado por la Inspección el retraso que la falta de presentación o aclaración de la documentación supuso al expediente, impidiéndoles la continuación o normal seguimiento de la misma. En la liquidación impugnada no se indica en qué ha entorpecido dicho retraso las actuaciones inspectoras, ni la Administración identificó en cada diligencia la documentación que faltaba aportar, ni tampoco los motivos por los que el presunto retraso en aportarla o aclarar la aportada, entorpeció el funcionamiento normal de las actuaciones inspectoras.

2-PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A COMPROBAR Y LIQUIDAR EN RELACIÓN AL IVA 2010-2012.

ANULACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN IMPUGNADA: la superación del plazo determina que la primera actuación interruptiva de la prescripción tras la superación del plazo máximo de 12 meses, no sería la de la notificación de la siguiente diligencia, sino la de la notificación de la propia liquidación (20-06-2016).

3-FALTA DE MOTIVACIÓN DE LA EXCLUSIÓN DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE IVA EN RELACIÓN AL

EJERCICIO 2013.La invocada prescripción de los citados ejercicios debe comportar necesariamente la anulación de la liquidación impugnada, dado que la exclusión en el ejercicio 2013 del régimen simplificado en el IVA no está justificada ni motivada. Considera la Inspección que se superan las magnitudes en cuanto al volumen de rendimientos en el IRPF (361.698,73 euros en el ejercicio 2012), lo que comportaría la exclusión en el ejercicio 2013 tanto del régimen de estimación objetiva en el IRPF como el régimen simplificado en el IVA. Sin embargo, obvia la Administración que el límite del volumen de rendimientos íntegros derivados de actividades

económicas estaba fijado en 450.000 euros para el ejercicio 2012. Tampoco se tiene en cuenta que los ejercicios 2010-2012 objeto de regularización deben considerarse prescritos.

En su escrito de conclusiones señala respecto al primer motivo de oposición a la demanda de inadmisibilidad del presente recurso, a tenor de lo establecido en el [artículo 69, c\) de la Ley 29/1998 \(LA LEY 2689/1998\)](#), por considerar que no es susceptible de recurso la liquidación relativa al IVA 2010-2013, dado que deriva de la firma de un acta de conformidad, alega que lo cierto es que la [Ley 58/2003 General Tributaria \(LA LEY 1914/2003\)](#) no establece ninguna limitación para recurrir las liquidaciones derivadas de las actas de conformidad (art. 156 LGT).

Por todo lo cual postula la estimación del recurso.

TERCERO.- El Abogado del Estado se opone y solicita la desestimación de la demanda. Alega como primer motivo de oposición a **la demanda la inadmisibilidad del recurso, a tenor de lo establecido en el [artículo 69, c\) de la Ley 29/1998 \(LA LEY 2689/1998\)](#), por considerar que no es susceptible de recurso la liquidación relativa al IVA 2010-2013, dado que deriva de la firma de un acta de conformidad.**

Señala que las dilaciones son imputables a la actora pues el procedimiento se inicia el 17 de diciembre de 2014, y se le reclama documentación el 7 de enero de 2015 (facturas admitidas) hasta el 31 de julio de 2015, transcurriendo, por tanto, 205 días. Se le pide aclaración de documentos bancarios el 31 de julio de 2015 y los aporta el 28 de octubre, transcurren 89 días. En el expediente constan las diligencias que se han practicado desde el 26 de enero de 2015 al 20 de mayo de 2016, total 13 diligencias. El procedimiento inspector, por tanto, no ha estado paralizado, y si lo ha estado ha sido por responsabilidad del actor.

Respecto a la motivación se remite al contenido del acta.

CUARTO.- Pues bien, así planteada la cuestión, procede, con carácter previo a entrar a conocer sobre la causa de inadmisibilidad del recurso, que al amparo de lo establecido en el [artículo 69, c\) de la Ley 29/1998 \(LA LEY 2689/1998\)](#), se alega en la contestación a la demanda. *Excepción que no ha de prosperar en cuanto, las liquidaciones derivadas de actas de conformidad son susceptibles de impugnación, si bien limitada a las cuestiones o calificaciones de carácter jurídico, no a los elementos fácticos de la misma, y en el caso de autos los motivos articulados por el demandante son de dicha naturaleza y por ello se desestima la excepción.*

Despejada dicha cuestión analizamos en primer término por razones de coherencia resolutoria el motivo referido a las dilaciones imputadas y en particular a la falta de motivación de las mismas. Pues el procedimiento se inició el 17-12-2014 y concluyó el 20-06-2016, por lo que la duración es de 551 días, (186 días de exceso) si bien la administración imputa al actor dilaciones de 341 días:

-No aporta documentación ej. 2010: 07-01-2015 31-07-2015: 205 días

-Petición aclaración movimientos bancarios: 31-07-2015 28-10-2015: 89 días

-Solicitud de aplazamiento: 11-11-2015 16-11-2015: 5 días

-Solicitud de aplazamiento: 18-12-2015 29-01-2016: 42 días.

Pero la motivación de las referidas dilaciones se limita en el procedimiento al siguiente razonamientos reiterados "...los requerimientos de aportación 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, por tanto se considera que existe una dilación no imputable a la administración desde el 31/7/2015, que se remite correo electrónico con la documentación solicitada en la comunicación de inicio de actuaciones hasta el día en que se atienda el requerimiento."

Para analizar dicha cuestión, procede recordar las normas que resultan de aplicación, así el artículo 150. 1 y 2 de la LGT, que señala:

"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 art. 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.

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su

terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del art. 27 de esta ley.

Tendrán, asimismo, el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras."

Por su parte, el artículo 102 del RD 1065/2007, de 27 de julio (LA LEY 9196/2007), por el que se aprueba el 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, regula el cómputo de los plazos máximos de resolución, diciendo:

"1 A efectos de lo dispuesto en el art. 104.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LA LEY 1914/2003), se entenderá por registro del órgano competente para la tramitación del procedimiento, el registro del órgano que resulte competente para iniciar la tramitación de acuerdo con lo dispuesto en el art. 59 de este reglamento o en la normativa específica del procedimiento.

2. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento.

3. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria acreditados durante el procedimiento de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones seguidos frente al deudor principal se considerarán, cuando concurren en el tiempo con el procedimiento de declaración de responsabilidad, períodos de interrupción justificada y dilaciones no imputables a la Administración tributaria a efectos del cómputo del plazo de resolución del procedimiento de declaración de responsabilidad.

4. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración deberán documentarse adecuadamente para su constancia en el expediente.

5. A efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración se contarán por días naturales.

6. El obligado tributario tendrá derecho, conforme a lo dispuesto en el artículo 93 de este reglamento, a conocer el estado del cómputo del plazo de duración y la existencia de las circunstancias previstas en los artículos 103 y 104 de este reglamento con indicación de las fechas de inicio y fin de cada interrupción o dilación, siempre que lo solicite expresamente.

7. Los períodos 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."

Y por otro lado, el [artículo 104 a\)](#) del citado RD 1065/2007 (LA LEY 9196/2007), señala:

"A efectos de lo dispuesto en el [art. 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria \(LA LEY 1914/2003\)](#), 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 comparencias 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 comparencia 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."

Asimismo al respecto, hay que recordar que es pacífica la jurisprudencia que señala que, no cualquier retraso por parte del obligado tributario puede implicar una dilación en el procedimiento, pues la dilación requiere tanto una demora objetiva en la duración de las actuaciones, lo que a su vez exige una mínima justificación de su incidencia en la marcha del proceso y de las circunstancias que hayan dificultado la aportación de la documentación en tiempo, y una conducta obstructiva por parte del obligado tributario que dificulte o impida la continuación del procedimiento

La Sala Tercera del Tribunal Supremo en la sentencia nº 600/2017, de 4 de abril de 2017, dictada en el recurso de casación nº 2659/2016, (LA LEY 20070/2017) aborda la cuestión de la necesidad de motivar las dilaciones imputables al obligado tributario. Y establece que la Administración tributaria está obligada a motivar la dilación, justificando:

i.la concreta documentación que faltaba por aportar, y

ii.los motivos por los que los que la existencia de documentación pendiente de aportar incidió en el normal desarrollo de la actuación inspectora.

Sin esta argumentación no se da al obligado tributario la oportunidad de conocer si estamos ante auténticas dilaciones ni cuestionar sus efectos.

En definitiva, *el concepto de dilación que ha configurado la jurisprudencia, impone a la administración la justificación de las razones por las cuales el retraso en la aportación de cierta documentación ha supuesto un impedimento para la continuación y desarrollo de las actuaciones, exigencia que no se satisface en el caso de autos y por ello no cabe imputar al actor las referidas dilaciones.*

Partiendo de lo afirmado debemos concluir que se produjo la prescripción del derecho de la administración a liquidar la deuda tributaria IVA 2010-2011, así como el primer trimestre de 2012, por cuanto la notificación de la liquidación, se entiende producida el 20-06-2016, fecha en la que había transcurrido en exceso el plazo de 4 años, para la liquidación de los periodos mencionados, pero no para el 2T, 3T y 4T IVA 2012, en cuanto el plazo de prescripción del 2T 2012 vencía el 20 de julio de 2016, fecha en la que ya se había interrumpido la prescripción, tanto en la consideración de que la misma se interrumpe por la notificación del acta de liquidación como en la de que se interrumpe por la interposición de la reclamación económico administrativa, en cuanto la misma se interpuso el 20/7/2016.

Respecto al ejercicio 2013, la parte actora opone la falta de motivación del acta, pues bien, es sucinta pero suficiente la motivación del acuerdo que establece lo siguiente:

"En conclusión, dado que la actividad realmente ejercida correctamente calificada se considera "Carpintería y cerrajería" (epígrafe 505,5) y dicha actividad viene incluida en

el artículo 101 (LA LEY 11503/2006),5,d) de la LIRPF (LA LEY 11503/2006) y el artículo 95,6 del RIRPF (aprobado por Real Decreto 439/2007 de 30 de Marzo (LA LEY 3030/2007)) siendo el volumen de los rendimientos íntegros del año 2012 procedente de clientes que tienen la condición de empresarios de 361.698,73 euros, según detalle en el antecedente fáctico Cuarto, se superan las magnitudes que marca la normativa precitada, por lo que de acuerdo con el artículo 122.Dos. 4ª de la LIVA (LA LEY 3625/1992) y el artículo 31 (LA LEY 11503/2006),1 de la Ley 35/2006 (LA LEY 11503/2006) en el ejercicio 2013 debía tributar en el régimen de estimación objetiva en IRPF y régimen simplificado en el IVA, al quedar excluido del régimen de estimación objetiva en IRPF y régimen simplificado en el IVA, siendo las bases imponibles, cuotas devengadas y cuotas soportadas las siguientes:...." .

Con ello se determina con claridad la razón de la liquidación practicada y por tanto se desestima el motivo.

Sin embargo,siendo la liquidación tributaria del ejercicio 2013 una consecuencia por mero arrastre de la liquidación del ejercicio 2012 por superar el volumen de rendimientos, procede asimismo estimar el recurso respecto a la misma por cuanto queda falto de soporte parcial el cálculo de los referidos rendimientos dada la prescripción parcial declarada del ejercicio 2012.

QUINTO.- Habida cuenta de la estimación parcial de la demanda, y de conformidad con lo previsto en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional (teniendo en cuenta la redacción dada al mismo por la Ley 37/2011 (LA LEY 19111/2011)), no habrán de imponerse las costas procesales.

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

FALLAMOS

1.- **ESTIMAR PARCIALMENTE** el recurso contencioso administrativo interpuesto por D. Manuel, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Valencia, de fecha 18-06-2019 por la que se desestima la reclamación económicoadministrativa núm.46/02914/2010 relativa a la liquidación girada a efectos del Impuesto sobre el valor añadido ejercicios 2010 a 2013, anulando parcialmente la resolución del TEAR y los acuerdos de liquidación en los términos de la fundamentación jurídica de esa resolución.

2.- Sin costas.

Esta Sentencia no es firme y contra ella cabe, conforme a lo establecido en los artículos 86 y siguientes de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LA LEY 2689/1998), recurso de casación ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo o, en su caso, ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Dicho recurso deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de treinta días a contar desde el siguiente al de su notificación, debiendo tenerse en cuenta respecto del escrito de preparación de los que se planteen ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo los criterios orientadores previstos en

el Apartado III del [Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo \(LA LEY 11022/2016\)](#) (BOE número 162 de 6 de julio de 2016).

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.-Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado ponente del presente recurso, estando celebrando Audiencia Pública esta Sala, de la que, como Letrada de la Administración de justicia, certifico.