



Roj: STSJ MU 1397/2016 - ECLI:ES:TSJMU:2016:1397
Id Cendoj: 30030330022016100433
Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso
Sede: Murcia
Sección: 2
Nº de Recurso: 409/2014
Nº de Resolución: 528/2016
Procedimiento: PROCEDIMIENTO ORDINARIO
Ponente: LEONOR ALONSO DIAZ-MARTA
Tipo de Resolución: Sentencia

T.S.J.MURCIA SALA 2 CON/AD

MURCIA

SENTENCIA: 00528/2016

UNIDAD PROCESAL DE APOYO DIRECTO

Equipo/usuario: G

Modelo: N11600

PALACIO DE JUSTICIA, RONDA DE GARAY, 5, 3ª PLANTA

N.I.G: 30030 33 3 2014 0001214

Procedimiento : PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000409 /2014

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. ENRIQUE DIAZ ALMAGRO S.L.

ABOGADO JOSE IGNACIO DAVALOS SANCHEZ

PROCURADOR D./Dª. JORGE JOSE EGEA GABALDON

Contra D./Dª. TEARM TEARM

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./Dª.

RECURSO núm. 409/2014

SENTENCIA núm. 528/2016

**LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA**

SECCIÓN SEGUNDA

compuesta por los Ilmos. Srs.:

D. Abel Ángel Sáez Doménech

Presidente

Dª. Leonor Alonso Díaz Marta

Dª. Ascensión Martín Sánchez

Magistradas

ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA nº. 528/16

En Murcia, a veintisiete de junio de dos mil dieciséis.

En el recurso contencioso administrativo nº. 409/14 tramitado por las normas del procedimiento ordinario, en cuantía 10.500 € y referido a: declaración de responsabilidad **solidaria**.

Parte demandante:

Enrique Díaz Almagro, S.L., representada por el Procurador D. Jorge José Egea Gabaldón y defendida por el Abogado D. José Ignacio Dávalos Sánchez.

Parte demandada:

La Administración del Estado (TEAR de Murcia) representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

Acto administrativo impugnado:

Resolución de 29 de agosto de 2014 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia que desestima la reclamación económico administrativa 30/04017/2012, interpuesta contra el acuerdo de la AEAT, Dependencia Regional de Inspección Financiera, que declara la responsabilidad **solidaria** de la actora determinando una deuda a ingresar de 10.500 €, dictado por la AEAT Dependencia Reg. de Inspec. Finan. y Trib. de Murcia.

Pretensión deducida en la demanda:

Que se dicte en su día sentencia en la que, estimando en todas sus partes este recurso, se declare que el acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria de carácter solidario, en concepto de IVA, ejercicio 2007, que tiene su origen en el expediente sancionador con nº de referencia A07-70383801, derivado del acta de inspección con nº de referencia A02-71924301, adolece de nulidad por los motivos alegados en la demanda, y en su consecuencia, se resuelva la anulación de la resolución impugnada recaída en vía económico-administrativa y de los actos impugnados por causa de dichos motivos de nulidad.

Siendo Ponente la Magistrada Ilma. Sra. D^a. Leonor Alonso Díaz Marta, quien expresa el parecer de la Sala.

I.- ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El escrito de interposición del recurso contencioso administrativo se presentó el día 28 de octubre de 2014 y admitido a trámite, y previa reclamación y recepción del expediente, la parte demandante formalizó su demanda deduciendo la pretensión a que antes se ha hecho referencia.

SEGUNDO.- La parte demandada se ha opuesto pidiendo la desestimación de la demanda, por ser ajustada al Ordenamiento Jurídico la resolución recurrida.

TERCERO.- No ha habido recibimiento del proceso a prueba, por no haber sido solicitado por las partes. Después de evacuarse el trámite de conclusiones se señaló para la votación y fallo el día 13 de junio de 2016.

II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La cuestión a resolver en el presente recurso contencioso-administrativo consiste en determinar si la resolución del TEARM impugnada es conforme a derecho en cuanto desestima la reclamación económico-administrativa formulada por la entidad actora, Enrique Díaz Almagro, S.L., contra el acuerdo dictado por la AEAT Dependencia Regional de Inspección Financiera, que declara la responsabilidad **solidaria** de la misma por importe de 10.500 euros por la infracción tributaria cometida por el Club Deportivo Atlético de **Alcantarilla**.

Con fecha 21 de junio de 2011, la Dependencia de Inspección de la AEAT de Murcia, dictó propuesta de imposición de sanción por infracción tributaria a la entidad CLUB DEPORTIVO ATLÉTICO DE **ALCANTARILLA**, por emisión de facturas falsas, entre las que figuraba una de fecha 4 de octubre de 2006 por importe de 7.000 € de base imponible, que fue entregada a Enrique Díaz Almagro, S.L. La sanción se impuso como consecuencia del procedimiento inspector iniciado el día 5-3-2010 por IVA de los ejercicios 2006/07 contra dicho Club Deportivo y finalizado mediante acto de liquidación derivado de las actas incoadas el 21 de junio de 2011.

Con posterioridad, el 28 de septiembre de 2011, la oficina gestora inició un procedimiento de **derivación** de responsabilidad frente a la ahora recurrente por su condición de receptora de la factura emitida por el Club Deportivo.

La reclamante alegó como base de su pretensión en vía económico administrativa: a) que el procedimiento inspector seguido contra el deudor principal, Club Deportivo de **Alcantarilla**, había durado más de 12 meses, lo que supone que la comunicación de su inicio no interrumpió el **plazo de prescripción**, produciéndose dicha interrupción con la comunicación de la liquidación que ultimaba el procedimiento inspector realizada el 19 de noviembre de 2011. b) Que no se había probado en el expediente la colaboración activa de la actora en la comisión de la infracción tributaria. c) Que el negocio simulado se ha pretendido probar por la oficina gestora mediante pruebas indiciarias sin base en hechos reales. d) No se ha destruido la presunción de certeza de las autoliquidaciones presentadas, al no haberse demostrado la colaboración en la comisión de la infracción. e) Se actuó por motivos publicitarios y de carácter filantrópico. Y f) que las pruebas en las que se basa la Inspección son meras conjeturas.

El TEAR de Murcia desestima la referida reclamación y comienza haciendo referencia a la regulación legal de la responsabilidad tributaria en los arts. 41 y 42 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria , cuyos contenidos reproduce.

En cuanto a la alegación de la reclamante de que la oficina gestora incumplió el **plazo** de duración de las actuaciones fijado en el artículo 150 LGT , en relación al procedimiento inspector seguido con el deudor principal, señala que este procedimiento puso de manifiesto los hechos constituyentes de infracción tributaria, que motivaron el posterior expediente sancionador, expediente que concluyó en sanción objeto de la **derivación** a la ahora reclamante. En relación al procedimiento a seguir frente a los responsables, con base en el art. 174.5 LGT cuyo contenido reproduce, entiende que el alcance de la responsabilidad exigida a la reclamante, se limita, exclusivamente, a la sanción por infracción tributaria, por lo que entiende el TEAR que la habilitación del artículo 174.5 LGT , alcanza únicamente a la liquidación objeto de **derivación**, la sanción, y no al procedimiento de comprobación anterior, que además es independiente del sancionador. En consecuencia, dice, no cabe estimar las pretensiones de la reclamante en relación al posible incumplimiento del **plazo** de duración de las actuaciones inspectoras en el procedimiento de comprobación, por exceder los límites de impugnación que la norma prevé para los responsables.

Por lo que respecta a las cuestiones de fondo, alega la reclamante en primer lugar, que no se ha demostrado su necesaria colaboración activa en la comisión de la infracción tributaria. Dice el TEAR que su tarea consiste en determinar si la **derivación** de responsabilidad acordada, se ajusta al supuesto regulado en el artículo 42.1.a) LGT , es decir, si hay una relación clara entre la comisión de la infracción tributaria (en nuestro caso dejar de ingresar las cuotas resultantes de la correcta autoliquidación del tributo) y la conducta del reclamante.

La propia naturaleza de la infracción cometida (emisión de facturas con datos falsos o falseados), precisa de la colaboración y connivencia de ambas partes, el emisor y el receptor, pues de otra manera sería imposible crear la apariencia del negocio jurídico. Así pues, es necesario determinar en primer lugar, si la factura controvertida responde o no a un servicio real. Añade que en estos supuestos, es difícil determinar la existencia de una única prueba que acredite la ficción de la operación, siendo necesario encontrar una serie de hechos y circunstancias que, en su conjunto, lleven a concluir de forma lógica que la voluntad real de las partes no era la que se ha pretendido aparentar con el servicio facturado.

En el caso concreto que nos ocupa, la oficina gestora relata en el expediente sancionador objeto de **derivación**, que los pagos de las facturas emitidas salían de la cuenta bancaria mediante reintegro en efectivo, el mismo día en que se hacía el ingreso, todo a excepción del importe del IVA. El deudor principal no justifica en el expediente el destino de todos los fondos retirados, al no acreditar gastos que, pese a ser requeridos reiteradamente por la Inspección, no fueron justificados en el desarrollo de las actuaciones. A todo lo anterior hay que añadir el hecho de que en 2006 y 2007, el Club Atlético recibía subvenciones tanto del Ayuntamiento de **Alcantarilla** como de la CCAA de la Región de Murcia para cubrir sus gastos, resultando desproporcionados los ingresos para las características de un Club amateur, a la vista de las cantidades supuestamente ingresadas por el Club Atlético de sus clientes, que son detallados por la Oficina Gestora en el expediente.

Todo lo anterior lleva a concluir a la oficina gestora que *el Club Deportivo Atlético de **Alcantarilla**, no ha cobrado realmente, los ingresos que se deducen de las facturas emitidas aportadas por la obligada tributaria, simplemente porque realmente no se lo han pagado puesto que de forma SIMULADA los presuntos clientes*

que le han efectuado un ingreso de manera simultánea lo devolvía el mismo día de su ingreso, quedándose posiblemente, como ya hemos indicado, con el impuesto sobre el valor añadido repercutido, siendo esa su ganancia al no ser ingresado a la Hacienda Pública .

De todo lo expuesto considera el TEAR suficientemente probada la ficción de los servicios facturados y, por ende, la colaboración activa por parte del responsable en la comisión de la infracción tributaria.

Por lo que respecta al resto de las alegaciones, entiende el TEAR que en el fundamento jurídico anterior se les da, en gran parte, respuesta, puesto que, acreditada la falsedad de la factura que origina la sanción, las pretensiones de la reclamante de hacer creer a este Tribunal que su actuación obedecía en gran medida a motivos filantrópicos, que los hechos relatados son meras conjeturas de la Inspección o que no se ha destruido la presunción de certeza de las declaraciones presentadas, quedan desvirtuadas. La reclamante no consigue en su escrito rebatir la argumentación de la Oficina Gestora que, a nuestro juicio, demuestra que la infracción tributaria se cometió y que la reclamante colaboró con el deudor principal en su comisión.

La parte actora funda su demanda como único motivo en la **prescripción** por exceso de los **plazos** previstos de duración de la inspección: exceso del **plazo** máximo de duración de 12 meses previsto para el procedimiento de inspección e interrupción injustificada de actuaciones durante más de 6 meses.

La consecuencia inmediata por invalidez de la liquidación de la que trae su causa una sanción, es la nulidad de la sanción. Así pues, en este caso, la sanción cuya responsabilidad se deriva trae su causa en una liquidación, por lo que la invalidez de esta última determinará la nulidad de la sanción cuya responsabilidad se pretende derivar al recurrente.

Con base en lo anterior, relaciona los hechos en los que se basa para mantener esta pretensión, acreditados en las diligencias extendidas por la Inspección, que obran en el expediente administrativo que extracta; siendo estos los siguientes:

Diligencia N° 1.- (5-03-2010): notificación inicio de actuaciones. Se requiere la aportación de la documentación: documento de representación debidamente cumplimentado, escritura de constitución y estatutos de la entidad, escritura de nombramiento de cargos, justificantes de las anotaciones contables, libro registro de IVA. Se cita para el 15-02-2010. Nada objeto respecto a esta actuación.

Diligencia N° 2.- (15-03-2010): No se aporta documentación y se reitera su aportación, además del libro de actas y certificación del representante del Club en los años 2006 a 2010. No se cita para próxima actuación, pues la citación que consta en la diligencia es para el mismo día y hora, 15-02-2010 a las 10:00 horas, que la actuación llevada a cabo en esta diligencia, lo que es materialmente imposible. Entiende que esta actuación no hace avanzar el procedimiento.

Diligencia N° 3.- (7-04-2010): se aporta certificación de D. Juan de la Cruz Luzón Grimalt, en calidad de Secretario del Club Deportivo Atlético **Alcantarilla**, en el que se hace constar que Iván fue representante del Club Deportivo Atlético **Alcantarilla** durante los años 2006 a 2009, así como una serie de facturas emitidas, especificándose cuales de esas facturas fueron anuladas y su causa. Se manifiesta por el compareciente la dificultad para aportar el resto documentación, pues se desconoce el paradero de los estatutos, el Club carece de libro de Actas porque nunca se ha celebrado ninguna, y tampoco tiene libros registros de facturas ni de IVA, a pesar de ello se reitera su aportación. Se requiere aportación de poder de representación otorgado por el actual presidente del Club y extracto de cuentas bancarias. Se cuantifica período de dilación desde inicio hasta la fecha. Y se cita para próximo 22-04-2010.

Esta es la primera aportación, dice, que se hace de documentación por el inspeccionado. En esta actuación el inspeccionado hace saber al actuario que no dispone, ni dispondrá del resto de documentación requerida, a pesar de lo cual, la Inspección sigue reiterándole su aportación en diligencias posteriores.

Diligencia N° 4.- (28-4-2010): se aportan el documento oficial de representación otorgado por el presidente del Club, y ante la no aportación de la demás documentación solicitada, a pesar de que el compareciente manifestó en diligencia de día 7-04-2010 su imposibilidad para aportarla, se le vuelve a requerir dicha documentación. Se comunica al compareciente que se han obtenido de la Dirección General de Deportes de la CARM copia de determinados documentos del expediente del Club, requeridos a éste en anteriores diligencias. Se computa la dilación imputable al contribuyente del 22-04 al 28-04 por incomparecencia del inspeccionado. Y se cita para 5-05-2010. Esta actuación, dice la recurrente, no hace avanzar el procedimiento. La documentación requerida podría haber sido obtenida, como así ha sucedido con la documentación obtenida de la CARM, por el actuario mediante otros medios, pues esta facultado para ello.

Diligencia N° 5.- (10-06-2010): se continúa con las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo y diligenciadas en fecha 28-04-2010, no se hace constar el motivo del retraso en la actuación. Se aporta extracto del movimiento de la cuenta del Club, y no se aporta el resto de la documentación requerida. Se reitera su aportación, a pesar de que el compareciente ya declaró su imposibilidad de aportarlos en la diligencia del día 7-04-2010. Cita para 21-6-2010. Igualmente, entiende que esta actuación no hace avanzar el procedimiento. La documentación aportada y la requerida podría haber sido obtenida por el actuario mediante otros medios, pues esta facultado para ello.

Diligencia N° 6.- (3-02-2011): se continúa con las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo al no haber comparecido el día 21-06-2010, y se reitera la aportación de la documentación no aportada, respecto de la cual el compareciente ya declaró no poseer y por tanto no poder aportar. Se cita para 15-02-2011. Tampoco esta actuación hace avanzar el procedimiento. Añade que debe tener en cuenta también, en relación con esta actuación, que transcurrido ya casi un año desde el inicio de la inspección, y ante la dificultad (manifestada desde el principio por el propio compareciente) de aportar la documentación requerida al inspeccionado, el actuario, como toda reacción jurídica, se limita a reiterar su aportación, una y otra vez. Además, ante la incomparecencia del contribuyente el día 21-06-2010, la Inspección no reactiva la Inspección con una nueva actuación hasta esta diligencia de 3-02-2011, casi 8 meses después.

Diligencia N° 7.- (15-02-2011): sólo se hace constar la documentación requerida al compareciente y su no aportación. Se suspenden las actuaciones hasta el 25-02-2011 para que el compareciente determine entre las facturas aportadas en diligencia de fecha 7-04-2010, las que no han sido pagadas, y por tanto, anuladas por el propio Club, determinación que ya se llevó a cabo por el compareciente en la diligencia referida en que se aportaron las facturas emitidas el 7-04-2010. Se cita para 25-02-2011. Esta actuación no hace avanzar el procedimiento. Y en este momento, ya van transcurridos casi 12 meses desde el inicio de la inspección, y que la información facilitada hasta hoy por la recurrente, podía haber sido obtenida por el actuario mediante otros medios, pues está facultado para ello. Además de seguir reiterando la aportación de documentación de la que no dispone el contribuyente porque así se lo hizo saber al actuario en diligencia de fecha 7-04-2010. En esta diligencia se requiere también al contribuyente para que determine qué facturas de entre las aportadas, fueron anuladas, extremo que ya fue determinado por el contribuyente en diligencia de 7-04-2010, en la que se aportaron las mencionadas facturas. Además pudo requerir este extremo de los receptores las facturas desde el 7-04-2010, hacía casi 10 meses.

Diligencia N° 8.- (1-03-2011): se hace constar la incomparecencia del requerido el 25-02-2011, y se le otorga, a partir del 4- 03-2011, el trámite de audiencia y puesta de manifiesto previo a la firma de las actas por espacio de 10 días. Se cita para 21-03- 2011. Nada que objetar respecto a esta actuación, salvo que podría haberse llevado a cabo perfectamente mucho antes. Además de las diligencias practicadas con el contribuyente inspeccionado, Club Atlético **Alcantarilla**, la Inspección llevó a cabo los siguientes requerimientos de información a terceros:

- Requerimiento de 18-08-2010, a Astoria Máquinas de Café, SA.
- Requerimiento de 20-08-2010, a Distribuidora de Recambios Orsa, SL.
- Requerimiento de 1-09-2010, a Golf Invest Spain, SL.

Aparte de estos requerimientos que se enumeran en el acta de disconformidad, en el expediente obran otra serie de requerimientos posteriores, realizados a otras entidades, entre las que no figura la mercantil "Adhesivos Industriales CE, SL", en los que se requiere a las entidades para que aporten las facturas recibidas de la entidad inspeccionada, Club Deportivo Atlético **Alcantarilla**, cuando éstas ya habían sido aportadas por la propia mercantil inspeccionada en diligencia de fecha 7-04-2010, por lo que los referidos requerimientos a terceros en nada impulsaron el procedimiento inspector, pues se requería a las diferentes mercantiles documentación que ya obraba en poder de la Inspección.

A partir de aquí ya no se realiza la actuación prevista para el 21-03-2011 ni ninguna otra hasta la firma de las actas, lo que se lleva a cabo el día 21-06-2011. Posteriormente se notifica al inspeccionado, el día 19-11-2011, el acuerdo de liquidación dictado por el Inspector-Jefe el día 29-09-2011, que pone fin a este procedimiento. Por tanto, en base a los anteriores hechos acreditados en el expediente administrativo, el período de tiempo transcurrido desde el inicio de esta inspección hasta su finalización, ha sido de 1 año, ocho meses y catorce días, cuando el **plazo** máximo de duración de este procedimiento es de un año.

La Inspección justifica que no se ha excedido el **plazo** máximo legal de duración, en base sólo a dos motivos: la existencia de retrasos en la aportación de la documentación requerida al inspeccionado y la

incomparecencia de éste en diversas diligencias. Pero esta posición jurídica no se ajusta a Derecho, pues el retraso que se ha producido en este procedimiento es fundamentalmente imputable a la Administración, ya que a pesar de que el inspeccionado comunicó al actuario en diligencia de fecha 7-04-2010, que no disponía de gran parte de la documentación requerida, como los libros de facturas o de IVA, el actuario continuó reiterando su aportación en posteriores y sucesivas diligencias hasta la finalización de la inspección. Y con respecto al resto de la documentación requerida y no aportada, como el extracto de la cuenta bancaria o los estatutos del Club, dicha información estaba al alcance de la Inspección por otros medios en uso de sus facultades públicas (que para eso las tiene). Y en consecuencia, en este caso, se ha rebasado ampliamente el **plazo** máximo de duración del procedimiento, establecido en 12 meses por el artículo 150 de la LGT 58/2003, sin que se haya producido formalmente, tampoco, una ampliación de dicho **plazo** máximo, ni la notificación preceptiva al interesado exigida en el apartado 2 del anteriormente citado artículo, en relación a su derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse, a partir de haberse excedido el **plazo** máximo de duración del procedimiento inspector. Por lo que la interrupción de la **prescripción** en este caso, respecto a los períodos y conceptos comprobados, sólo se produce hasta el día de la notificación al inspeccionado del acuerdo de liquidación del Inspector-Jefe, que se produjo el 19-11-2011. En base a lo anterior, considera prescritas, en relación a las facturas falsas, todas aquellas emitidas antes del 19-11-2007, pues entiende interrumpida la **prescripción** justo 4 años después (art. 66 LGT), con la notificación del acuerdo de liquidación el día 19-11-2011.

Y esta posición jurídica, dice, cuyo reconocimiento pretende de esta Sala, está sólida y razonablemente fundamentada en criterios jurisprudenciales presentes en diversas sentencias del TS y de diversos TTSSJJ que cita.

En base a los hechos constatados que se desprenden de las diligencias extendidas por la Inspección antes descritas, y a la aplicación a dichos hechos de los criterios jurisprudenciales antes expuestos, entiende que en este caso se ha producido una aplicación abusiva e ilegal del artículo 150 de la LGT 58/2003, por las siguientes razones:

Desde la tercera diligencia de fecha 7-04-2010 se empieza a computar la dilación imputable al contribuyente, por el hecho de no presentar la documentación requerida, cuando en esa diligencia, por un lado, se informa al actuario de que no se va a poder aportar parte de la documentación porque la entidad no tiene ni libro registro de facturas ni libro de IVA, y por otro lado, el resto de documentación requerida pudo ser obtenida por la Inspección en uso de sus facultades públicas mucho antes. En este caso, valorando la actuación de la Inspección en su conjunto, se aprecia claramente que el exceso del **plazo** máximo de actuación es imputable a la actuación administrativa, que permanece inerte y consiente la situación de retraso, sin hacer uso de las facultades que le atribuyen las leyes para obtener la información solicitada al contribuyente, por otros medios distintos a su aportación por el propio contribuyente. A pesar de comunicar en la diligencia de 7-04-2010, la imposibilidad de aportar la documentación requerida, y de poder obtener la Inspección por sus propios medios otra parte de la información, se continuó reiterando al contribuyente la aportación de la documentación en sucesivas diligencias, imputándose la dilación hasta la diligencia de fecha 4/03/2011, en la que se otorgó trámite de audiencia al contribuyente.

Así, a partir de la tercera diligencia formalizada se trata de diligencias vacías de contenido que no impulsan el procedimiento, pues en las mismas se requiere al contribuyente documentación respecto de la cual la Inspección ya conoce que no podrá ser aportada pues se le comunicó en la diligencia de 7-04-2010 mencionada, que la entidad no disponía de esa documentación, y respecto del resto de documentación requerida, se trata de información de ámbito público accesible por la Inspección.

Añade que es inadmisibles en Derecho que una inspección dure casi dos años, cuando la regularización está basada exclusivamente en información que obra en documentos públicos o en documentos privados de terceros a los que puede acceder la Inspección sin necesidad de esperar a que sean aportados por el inspeccionado. Y por tanto, la dilación en este caso no es imputable al contribuyente sino a la Administración. Además, tras la incomparecencia del contribuyente a su cita del 21-06-2010 (5ª diligencia de 10-06-2010), la inspección permanece inactiva hasta la diligencia de fecha 3-02-2011(6ª diligencia). Es aplicable a este caso el criterio jurídico utilizado por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 18-11-2010 , que literalmente dice: *"Para verificar si una dilación se ha producido ha de examinarse en comparación con la propia actitud de la Administración en el procedimiento: unas dilaciones de gran magnitud han de considerarse imputables a una grave negligencia de la Inspección en la dirección e instrucción del procedimiento comprobador"*. En base a lo anterior, la valoración circunstanciada del contenido de las diligencias antes extractadas, lleva directamente a

la conclusión de que se han dado aquí todos los supuestos de hecho previstos en las sentencias que menciona que llevan a la no imputación al contribuyente de las dilaciones.

En su virtud, en este caso se ha excedido la duración máxima de la inspección prevista legalmente, y en su consecuencia, este exceso temporal debe producir los efectos jurídicos previstos legalmente, tal y como se interpreta por la Audiencia Nacional, en su Sentencia de 13-7-2011 antes reseñada. Por lo que pretendemos la declaración de **prescripción** respecto a todas las facturas emitidas antes del 19-11-2007 (4 años antes de la fecha de notificación del acuerdo de liquidación), entre las que se encuentra la factura emitida por el Club Deportivo Atlético **Alcantarilla** a la entidad Enrique Díaz Almagro, S.L., el 4-06-2006, por importe de 7.000 €.

Además de haber rebasado el **plazo** máximo de duración de la Inspección, desde la diligencia nº 5, de fecha 10-06-2010, hasta la diligencia nº 6, de fecha 3-02-2011, transcurrieron más de 6 meses, produciéndose, por tanto, una interrupción injustificada de las actuaciones imputable a la Administración (ya que durante ese periodo no realizó actuación alguna tendente a impulsar el procedimiento) por **plazo** superior a 6 meses, que produce los mismos efectos que el incumplimiento del **plazo** máximo de duración de la inspección, esto es, no se considerará interrumpida la **prescripción**, en tanto en cuanto no sea notificado el acuerdo de liquidación.

La Administración demandada se opone a la demanda partiendo de que el objeto de este recurso es la resolución de 29 de agosto de 2014 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia, por la que se confirma la liquidación resultante del acuerdo de declaración de responsabilidad **solidaria** con deuda a ingresar de 10.500 €, dictado por AEAT a la mercantil demandante en su condición de receptora de la factura emitida por el Club Deportivo Atlético **Alcantarilla** el 4 de octubre de 2006, por importe de 7.000 € por emisión de facturas falsas. Basa la Abogada del Estado su oposición al recurso en los siguientes fundamentos:

1.- Falta de legitimación *ad causam* para el ejercicio de la pretensión. Reitera lo dicho por el TEAR y añade que, ante la alegación del incumplimiento del **plazo** de duración de las actuaciones inspectoras, respecto de la posibilidad del responsable tributario de recurrir la liquidación tributaria efectuada tras la conclusión del procedimiento inspector, debe tenerse en cuenta que, de conformidad con el art. 174.5 LGT, el recurso contra el acuerdo de **derivación** de responsabilidad puede impugnar exclusivamente el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto. Sin que como consecuencia de la resolución de dicho recurso pueda revisarse la liquidación que hubiera adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o reclamación. El art. 174.5 LGT prevé la posibilidad de que en el recurso o reclamación interpuesta contra el acuerdo de declaración de responsabilidad pueda también impugnarse la liquidación a la que alcanza la responsabilidad, limitando esta posibilidad a la observancia de que en la resolución que se opte quede impedida la revisión de las liquidaciones que hayan adquirido firmeza. Tan solo es posible entrar en la consideración del importe de la obligación del responsable. De la norma referida quedan claras las limitaciones y extensiones de las liquidaciones constitutivas de la deuda tributaria, pues se trata de impedir la posibilidad de reabrir el **plazo** de impugnación de cuestiones totalmente fenecidas. La posibilidad impugnatoria del declarado responsable lo será en todos aquellos derechos que pueda conservar el deudor principal, tales como el pago, la **prescripción** posterior, la solicitud de aplazamiento, la concurrencia de algunos de los motivos de oposición a la providencia de apremio, etc. Pero no puede admitirse la posibilidad de atacar una liquidación que haya adquirido firmeza. Añade que en el curso del procedimiento de **derivación** responsabilidad tributaria el interesado no efectuó alegaciones, y existe identidad entre la liquidación que se notifica al deudor principal y la que debe ser objeto de pago por el responsable.

2.- Duración de las actuaciones inspectoras. Subsidiariamente a lo anterior y con respecto a la alegada **prescripción** de las actuaciones inspectoras, señala que el motivo no puede aceptarse al existir dilaciones imputables al contribuyente. Con base en el art. 150 de la Ley 58/2003, y el apartado 2 del art. 104 del RD 1065/2007, entiende que desde el inicio de las actuaciones el 5 de marzo de 2010, hasta su finalización el 21 de junio de 2011, han de descontarse 331 días transcurridos desde el 7-4-2010 hasta el 4-3-2011 por falta de aportación del interesado (Club Deportivo Atlético **Alcantarilla**) de las facturas recibidas de gastos, la totalidad de las facturas emitidas, facturas rectificativas de las facturas emitidas anuladas, libros de contabilidad, de registro de IVA, libro de actas, documentos soporte o extractos de movimientos de cuentas bancaria, a las cuales está obligado, siendo evidente que mientras no se aportaron los documentos requeridos, y a la vista de la complejidad de la liquidación, la Administración no pudo continuar con su labor inspectora con normalidad. Y no puede sostenerse que se exija a la Inspección que ante una mera manifestación de imposibilidad de presentación de la documentación contable, carente de cualquier justificación razonable, proceda sin más a aceptar la misma y a exonerar a la mercantil inspeccionada del deber de aportar dicha documentación.

Añade que consta en el expediente administrativo que el actuario, tras la solicitud de suspensión de actuaciones por el representante, D. Iván , para justificar las posibles anulaciones de facturas emitidas por el obligado tributario (del 15.02.2011 al 04.03.2011) y debido a su no aportación, procedió a efectuar requerimientos de información a los receptores de las facturas emitidas por la obligada tributaria, habiéndose obtenido dicha información a lo largo de 2010. Por ello la aducida falta de utilización por parte de la Inspección de sus potestades administrativas para la averiguación de hechos imposables no se ha producido en modo alguno.

SEGUNDO.- Se alega por el recurrente como primer y único motivo de impugnación la **prescripción** de los **plazos** previstos de duración de la inspección, tanto por exceso del **plazo** máximo de duración de 12 meses previsto para el procedimiento de inspección, como por la interrupción injustificada de actuaciones durante más de seis meses. Entiende la Abogada del Estado que no puede alegarse dicho motivo. Pero esta Sala no puede estar de acuerdo con dicha oposición porque, como señalaba la sentencia del TSJ de Andalucía de 15 de junio de 2012 en un supuesto semejante al que aquí nos ocupa, estamos ante una declaración de responsabilidad **solidaria** por colaboración en la realización de una infracción tributaria. No está en cuestión, por tanto, un mero presupuesto habilitante de la responsabilidad, sino que se está reprochando al responsable su participación en el ilícito. Y, como señala el Tribunal Constitucional en sentencia 85/2006 , *en la medida en que... la responsabilidad derivada por la Administración tributaria a los recurrentes tiene un contenido punitivo, es evidente que conforme a nuestra jurisprudencia, resultan aplicables las garantías materiales y procesales que se deducen de los artículos 25.1 y 24.2, ambos CE* . Es decir, un colaborador, necesario o no, que podría haber sido tenido como parte en el proceso sancionador, sobre la base de su participación en el ilícito, tiene los derechos que le corresponden en todo procedimiento sancionador, entre ellos el de poder alegar acerca de la inexistencia de la infracción o de la extinción de la responsabilidad, como, en este caso, por **prescripción**.

Señala el TEAR y la Administración en la contestación que, de conformidad con el artículo 174.5 LGT , como el alcance de la responsabilidad exigida a la recurrente se limita exclusivamente a la sanción por infracción tributaria, solo puede alcanzar la impugnación a la sanción, y no al procedimiento de comprobación anterior que es anterior e independiente.

Así dice el art. 174.5 LGT , antes de la redacción del mismo por la Ley 7/2012, *En el recurso o reclamación contra el acuerdo de **derivación** de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza sino únicamente el importe de la obligación del responsable.*

La redacción tras dicha Ley 7/2012 es prácticamente igual aunque se añade un segundo párrafo, y es del tenor literal siguiente:

*En el recurso o reclamación contra el acuerdo de **derivación** de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.*

No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad. Asimismo, en los supuestos previstos en el citado apartado no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de esta Ley, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias.

Como consta en el expediente administrativo, el procedimiento sancionador contra el Club Deportivo se inició el 21-06- 2011, notificando dicho acuerdo al citado Club el 24-06-2011. Por tanto, a dicha fecha ya habían transcurrido más de cuatro años desde la emisión de la factura, que, recordemos, era de 4 de octubre de 2006, y estaría prescrita la infracción, pues el artículo 189 de la LGT establece que el **plazo** de **prescripción** para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones. Ahora bien, el artículo 189.3.a) de la LGT establece que el **plazo** de **prescripción** para imponer sanciones tributarias se interrumpirá: *a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria.*

*Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el **plazo** de **prescripción** para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización...*

Por tanto debemos examinar si el expediente de inspección tiene virtualidad para atribuirle efecto interruptivo de la infracción, pues es evidente que si hubiera durado más de 12 meses o hubiera estado interrumpido más de 6 meses (artículo 150 LGT) dicho procedimiento inspector no tendría eficacia interruptiva y se habría producido la **prescripción** de la infracción cuya sanción es derivada a la recurrente.

El artículo 150 LGT establece textualmente en la redacción aplicable en este caso:

*"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el **plazo** de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el **plazo** de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley .*

*No obstante, podrá ampliarse dicho **plazo**, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:*

a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.

b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

*Los acuerdos de ampliación del **plazo** legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.*

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 artículo 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.*

3. El incumplimiento del **plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.**

4. Cuando se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 del artículo 180 de esta ley, dicho traslado producirá los siguientes efectos respecto al **plazo de duración de las actuaciones inspectoras:**

*a) Se considerará como un supuesto de interrupción justificada del cómputo del **plazo** de dichas actuaciones.*

b) Se considerará como causa que posibilita la ampliación de **plazo**, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, en el supuesto de que el procedimiento administrativo debiera continuar por haberse producido alguno de los motivos a los que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta ley.

5. Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del **plazo** al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado **plazo** se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a los procedimientos administrativos en los que, con posterioridad a la ampliación del **plazo**, se hubiese pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se hubiera remitido el expediente al Ministerio Fiscal y debieran continuar por haberse producido alguno de los motivos a que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta ley. En este caso, el citado **plazo** se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento.

El apartado 2 del art. 104 de la misma Ley al que se remite el art. 150, señala que 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 (la negrita es nuestra)

Por tanto, examinando el expediente administrativo vemos que, efectivamente, como señala la recurrente, ha habido a lo largo del procedimiento inspector muchas dilaciones que no pueden achacarse al Club inspeccionado, pues desde la Diligencia de 7-04-2010 manifestó que desconocía dónde estaban los Estatutos, y que carecía de Libro de Actas, de facturas y de IVA, por lo que era innecesaria su reiteración; y no puede hablarse de dilaciones imputables al Administrado porque se le reiterara su aportación y no llegara a aportarla. Pero con independencia de esas dilaciones, lo cierto es que el procedimiento estuvo paralizado más de 6 meses, concretamente desde la Diligencia de 10-06-2010 hasta la de 3-02-2011. Es cierto que en la Diligencia de 10 de junio de 2010 se cita de comparecencia al interesado para el 21 de junio de 2010, fecha en la que no compareció, pero en vez de proceder nuevamente a su citación, la Administración permanece inactiva hasta el 3 de febrero de 2011 en que se levanta la 6ª diligencia. Y desde el 21 de junio (fecha en que no compareció el representante del Club Deportivo) hasta el 3 de febrero de 2011, también transcurren más de 6 meses, durante los cuales están interrumpidas las actuaciones de comprobación, y ninguna eficacia interruptora de la **prescripción** puede atribuírsele a dichas actuaciones. Por lo que, como la factura de la que dimana la responsabilidad de la recurrente es de octubre de 2006, cuando se notifica al Club Deportivo **Alcantarilla** el inicio del expediente sancionador el 21 de junio de 2011 ya había prescrito la acción para sancionar por dicha factura a la recurrente; todo ello sin entrar a examinar si debió comunicarse a la recurrente el inicio del procedimiento sancionador como posible colaboradora, como señala la Sentencia que hemos citado de Andalucía.

TERCERO.- Por todo lo cual, procede estimar el recurso, pues de acuerdo con lo que señala el TEAR, atendiendo solo a la obligación derivada, la misma no puede exigírsele porque se había extinguido por **prescripción**, al no tener, insistimos, efectos **interrumpitivos** el procedimiento de comprobación, y en consecuencia anulamos los actos impugnados por no ser conformes a derecho; con expresa imposición de costas a la parte demanda (art. 139 de la Ley Jurisdiccional reformado por la Ley de Agilización Procesal 37/2011, de 10 de octubre, que recoge el principio del vencimiento).

En atención a todo lo expuesto, Y POR LA AUTORIDAD QUE **NO** S CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

FALLAMOS

Estimar el recurso contencioso administrativo nº. 409/14 interpuesto por Enrique Díaz Almagro, S.L., contra la resolución de de 29 de agosto de 2014 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia que desestima la reclamación económico administrativa 30/04017/2012, interpuesta contra el acuerdo de la AEAT, Dependencia Regional de Inspección Financiera, que declara la responsabilidad **solidaria** de la actora determinando una deuda a ingresar de 10.500 €, dictado por la AEAT Depen. Reg. de Inspec. Finan. y Trib. de Murcia, anulando y dejando sin efectos dichos actos impugnados por no ser conformes a derecho; con expresa imposición de costas a la Administración demandada.

Notifíquese la presente sentencia, que es firme al no darse contra ella recurso ordinario alguno.



Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará certificación a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ