

# EDJ 2017/174962

TSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 5ª, S 7-7-2017, nº 682/2017, rec. 1378/2015  
Pte: Zarzalejos Burguillo, José Ignacio

## ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO .....	2
FUNDAMENTOS DE DERECHO .....	2
FALLO .....	7

## FICHA TÉCNICA

### Legislación

Cita Ley 42/2015 de 5 octubre de 2015. Ley 42/2015, de 5 de octubre, de reforma de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

Cita art.102.7, art.104 de RD 1065/2007 de 27 julio de 2007. Rgto. general de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria

Cita art.16 de RD 1777/2004 de 30 julio de 2004. Rgto. del Impuesto sobre Sociedades

Cita Ley 58/2003 de 17 diciembre de 2003. Ley General Tributaria

Cita art.243.2 de Ley 1/2000 de 7 enero de 2000. Ley de Enjuiciamiento Civil LEC

Cita art.248, dad.15 de LO 6/1985 de 1 julio de 1985. Poder Judicial

### Jurisprudencia

Cita STC Sala 1ª de 27 abril de 2010 (J2010/61764)

## Versión de texto vigente Texto actualmente vigente

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1, Planta 1 - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2015/0026493

Procedimiento Ordinario 1378/2015

Demandante: D./Dña. Azucena

PROCURADOR D./Dña. JAVIER DEL CAMPO MORENO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

S E N T E N C I A 682

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dª María Rosario Ormosa Fernández

Dª María Antonia de la Peña Elías

Dª Carmen Álvarez Theurer

En la villa de Madrid, a siete de julio de dos mil diecisiete.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 1378/2015, interpuesto por D<sup>a</sup> Azucena, representada por el Procurador D. Javier del Campo Moreno, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 25 de marzo de 2015, que desestimó las reclamaciones núms. NUM000 y NUM001 deducidas contra los acuerdos de liquidación y de sanción relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2006; habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

## ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se anule la resolución recurrida así como la liquidación y el acuerdo sancionador de los que trae causa.

SEGUNDO.- El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia que desestime el recurso.

TERCERO.- No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba se dio cumplimiento al trámite de conclusiones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 4 de julio de 2017, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo, quien expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 25 de marzo de 2015, que desestimó la reclamación deducida por la actora contra los acuerdos de liquidación y sanción relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2006, por importes de 135.031,21 euros y 51.496,62 euros, respectivamente.

SEGUNDO.- La resolución recurrida deriva de la liquidación que trae causa del acta de disconformidad A02- NUM002, incoada el 16 de noviembre de 2012 por la Inspección de los Tributos a la actora en relación con el impuesto y periodo antes reseñados, en la que, en esencia, se hace constar lo siguiente:

Las actuaciones inspectoras se iniciaron mediante comunicación notificada el día 10 de mayo de 2011 en el domicilio fiscal del obligado tributario, habiendo tenido alcance general.

En el acta se indica que para el cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones se han producido las siguientes dilaciones no imputables a la Administración (288 días):

- 1.- Solicitud aplazamiento. Del 05/10/11 al 01/02/12. 119 días.
- 2.- Retraso aportar documentación. Del 01/02/12 al 21/03/12. 49 días.
- 3.- Retraso aportar documentación. Del 20/06/12 al 25/09/12. 97 días.
- 4.- Solicitud aplazamiento. Del 28/06/12 al 25/09/21. 89 días (coincidentes con el periodo anterior).
- 5.- Solicitud aplazamiento. Del 28/09/12 al 05/10/12. 7 días.
- 6.- Solicitud aplazamiento firma actas. Del 31/10/12 al 16/11/12. 16 días.

No obstante, la Oficina Técnica, una vez examinado el expediente y del análisis de todos los documentos, afirma que las dilaciones ascienden a 289 días, con el siguiente cómputo:

"a) Desde el 5/10/2011 al 1/02/2012, es decir, 119 días, debidos a la solicitud de un aplazamiento por parte del obligado tributario. En diligencia de 1/02/2012 se hace constar que el obligado tributario solicita, mediante fax de fecha 5/10/2011, un aplazamiento de las actuaciones. La visita fijada inicialmente para el 5/10/2011 se aplaza hasta el 1/02/2012, aplazamiento que constituye dilación imputable al contribuyente (artículo 104.c) RGAT).

b) Desde el 1/02/2012 al 21/03/2012, 49 días: debido a la falta de aportación de la documentación (art. 104.a) del RGAT) solicitada en diligencia de fecha 08/09/2011, en la que se le pide aclaración de una factura recibida de la entidad Imagen Porla SL, para la próxima visita fijada el 05/10/2011, advirtiéndole expresamente de los efectos de la no aportación o del retraso en la aportación de la misma. En fecha 21/03 aporta contrato relativo a la misma. La dilación imputable al contribuyente abarcará desde el 5/10/2011 al 21/03/2012 (168 días), pero como la primera parte se solapa con la computada en el punto anterior, solamente debemos adicionar 49 días.

c) Desde el 28/06/2012 al 25/09/2012, 89 días, por la solicitud de aplazamiento en la comparecencia, mediante escrito presentado por Registro que figura incorporado al expediente, y recogida dicha circunstancia en la correspondiente diligencia, en las que asimismo se advierte de los efectos del retraso en las comparecencias en cuanto al cómputo del plazo.

d) Desde el 28/09/2012 al 05/10/2012 7 días, por la solicitud de aplazamiento en la comparecencia, mediante correo electrónico que figura incorporado al expediente, y recogida dicha circunstancia en la correspondiente diligencia, en las que asimismo se advierte de los efectos del retraso en las comparecencias en cuanto al cómputo del plazo.

e) Desde el 31/10/2012 al 16/11/2012, 16 días: Solicitud de aplazamiento para la firma de las actas. Se había fijado inicialmente la firma de las actas para el 31/10, habiendo solicitado el representante del obligado mediante fax remitido a la inspección (y que figura incorporado al expediente) hasta el 16/11, tal y como se recoge en diligencia de la misma fecha.

f) Desde el 04/12/2012 al 13/12/2012, 9 días: por la solicitud de ampliación del plazo de alegaciones. El plazo de alegaciones al acta finalizaba el 04/12/2012, fecha en la que el obligado presenta por Registro una solicitud de ampliación del referido plazo. La ampliación se entiende concedida por un máximo de 7 días hábiles (la mitad del plazo inicialmente concedido para presentar alegaciones), habiendo presentado el obligado, antes de finalizar dicho plazo, escrito de alegaciones, el 13/12/2012."

En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se han puesto de manifiesto los hechos siguientes:

1.- D<sup>a</sup> Azucena es administradora única y socia mayoritaria (99,8%) de la entidad Producciones Rey S.L., y administradora única y socia de Imagen Porla 2001 S.L. durante el año 2006.

2.- En el ejercicio 2006 la entidad Producciones Rey S.L. retribuyó al obligado tributario como trabajador dependiente el siguiente importe: 10.800 euros en concepto de rendimientos de trabajo.

La sociedad Imagen Porla 2001 S.L., no retribuyó al obligado tributario ningún importe en concepto de rendimientos de trabajo.

3.- En los ejercicios objeto de comprobación la sociedad Imagen Porla 2001 S.L. ha realizado dos tipos de actividades: la prestación de servicios artísticos por parte de D<sup>a</sup> Azucena (nombre artístico Gloria) y D<sup>a</sup> Sonsoles (hija de la primera), y la producción de obras teatrales. En el año 2006 obtuvo ingresos de explotación por importe de 96.350,00 euros, de los cuales 31.800 euros están directamente relacionados con actividades en las que intervenía como artista su socia y administradora única D<sup>a</sup> Azucena consistentes en la asistencia y colaboración en programas de televisión; 16.800 euros están relacionados con la actividad de producción teatral; 30.000 euros se corresponden con una factura emitida a D<sup>a</sup> Azucena en concepto de "Por los servicios prestados"; y 8.000 euros se han facturado a la sociedad Producciones Rey S.L. con el concepto "Por los servicios prestados." La diferencia restante se corresponde con otros ingresos.

En cuanto a los servicios artísticos prestados por su administradora única y socia D<sup>a</sup> Azucena, cabe precisar que de la comprobación de las facturas emitidas por la sociedad Imagen Porla 2001 a sus clientes en relación a los mismos, se deduce que los terceros con los que la sociedad contrataba los servicios, estaban contratando que tales servicios fueran exclusivamente prestados por D<sup>a</sup> Azucena.

En todas ellas, el objeto principal es la participación directa y personal de D<sup>a</sup> Azucena, y tal y como se desprende de las facturas emitidas por Imagen Porla 2001 S.L. a terceros, las actividades artísticas facturadas fueron servicios prestados por D<sup>a</sup> Azucena, fundamentalmente por su asistencia y colaboración en el programa de televisión "Dónde estás corazón", de Antena 3 TV.

Se trata, por tanto, de servicios de carácter personalísimo, prestados exclusivamente por D<sup>a</sup> Azucena. En consecuencia, las retribuciones de dichos servicios guardaban una relación directa con sus cualidades, así como con su fama o popularidad, y requieren necesariamente su presencia física.

4.- Por otro lado, en los ejercicios objeto de comprobación la sociedad Producciones Rey S.L. ha facturado la prestación de servicios artísticos por parte de D<sup>a</sup> Azucena (nombre artístico Gloria) en programas de televisión. En concreto, en el año 2006 la sociedad Producciones Rey S.L. obtuvo ingresos de explotación por importe de 290.243,69 euros, de los cuales 274.783,21 euros están directamente relacionados con actividades en las que intervenía como artista su socia mayoritaria y administradora única D<sup>a</sup> Azucena, consistentes en la asistencia y participación en programas de televisión y la colaboración en reportajes para prensa escrita.

En cuanto a los servicios artísticos prestados por su administradora única y socia D<sup>a</sup> Azucena, el objeto principal de los contratos es la participación directa y personal de D<sup>a</sup> Azucena, y tal y como se desprende de las facturas emitidas por Producciones Rey S.L. a terceros, las actividades artísticas facturadas fueron servicios prestados por D<sup>a</sup> Azucena, fundamentalmente por su participación en el concurso de televisión "Esta cocina es un infierno" de Telecinco, así como por la prestación de servicios de asistencia a diversos programas de televisión y colaboración para la realización de un reportaje para la revista "Interviú".

En este sentido, cabe precisar que de la comprobación de las facturas emitidas por la sociedad Producciones Rey S.L. a sus clientes, así como de los contratos suscritos con los mismos, se deduce que los terceros con los que la sociedad contrataba los servicios, estaban contratando que tales servicios fueran prestados exclusivamente por D<sup>a</sup> Azucena.

Se trata, por tanto, de servicios de carácter personalísimo, prestados exclusivamente por D<sup>a</sup> Azucena. En consecuencia, las retribuciones de dichos servicios guardaban una relación directa con sus cualidades, así como con su fama o popularidad, y requieren necesariamente su presencia física.

5.- En el curso del procedimiento inspector, se han llevado a cabo dos procedimientos de valoración de mercado de las operaciones vinculadas entre el obligado tributario y la entidad Producciones Rey S.L., por un lado, y entre el obligado tributario y la entidad Imagen Porla 2001 S.L., por otro. La valoración de las operaciones se ha realizado en sede de la sociedad.

La Inspección formuló propuesta de liquidación contenida en el acta de referencia, modificando la liquidación presentada por el obligado tributario en cuanto a la valoración por el valor normal de mercado de las operaciones vinculadas realizadas entre la entidad Producciones Rey S.L. y su socia y administradora D<sup>a</sup> Azucena, y entre la entidad Imagen Porla 2001 S.L. y su socia y administradora D<sup>a</sup> Azucena. El valor de mercado determinado por la Inspección para el ejercicio 2006, distinto al convenido entre las partes, ascendió a 207.054,66 euros y 21.833,90 euros respectivamente, por lo que se procedió a regularizar la situación tributaria del obligado como consecuencia de las correcciones valorativas efectuadas.

Además, entre los gastos declarados por el obligado tributario para el cálculo del rendimiento de su actividad económica figura una factura recibida de la sociedad Imagen Porla S.L., por importe de 30.000 euros, en concepto de "por los servicios prestados", que no responde a operaciones realmente realizadas, por lo que procede minorar el gasto deducido en la declaración en 30.000 euros y, por ello, procede aumentar la base imponible del IRPF del obligado tributario D<sup>a</sup> Azucena del periodo 2006 por el gasto no admitido como deducible.

Esos ajustes determinaron un aumento de la base imponible del ejercicio 2006 en 235.288,73 euros.

Por todo ello, mediante acuerdo de fecha 6 de febrero de 2013 se practicó liquidación por importe total de 135.031,21 euros (102.993,24 euros de cuota y 32.037,97 euros de intereses de demora), acto que fue notificado el día 12 de febrero de 2013.

Además, la Inspección dispuso el inicio de procedimiento sancionador que finalizó por acuerdo de fecha 18 de julio de 2013, que apreció la comisión de infracción leve del art. 191 de la Ley General Tributaria e impuso sanción en cuantía de 51.496,62 euros, equivalente al 50% de la cuota no satisfecha.

TERCERO.- La actora solicita en el escrito de demanda la anulación de la liquidación y sanción recurridas alegando, en primer lugar, la prescripción del derecho de la Administración tributaria para practicar liquidación al haber durado las actuaciones inspectoras más de doce meses, en concreto 639 días (desde el día 10 de mayo de 2011 hasta el día 12 de febrero de 2013), alegando a tal fin su disconformidad con las dilaciones que le fueron imputadas por la Inspección (289 días), en concreto con el periodo del 1 de febrero de 2012 al 21 de marzo de 2012 (49 días) porque en la primera fecha se abrió la fase relativa al procedimiento de valoración de operaciones vinculadas, no pudiendo ser imputada una dilación por un periodo en que la Inspección realiza actuaciones, puesto que las dilaciones se computan cuando impiden a la Administración continuar la comprobación, algo que no ha ocurrido en este caso, siendo sorprendente que se quiera imputar una dilación por una supuesta falta de aclaración de una factura que constaba en el expediente. Por ello, afirma que una vez excluido ese periodo de dilación las actuaciones inspectoras han durado más de doce meses, sin que hubiese sido ampliado ese plazo, por lo que se ha producido la prescripción.

Invoca a continuación la improcedencia de la liquidación rechazando que fuese la socia quien realizó las operaciones, pues tanto la entidad Producciones Rey como la sociedad Imagen Porla desarrollan una actividad profesional a través de sus socios y de otros profesionales, lo que impide imputar al socio todos los ingresos de dichas sociedades, estimando que la interpretación de la Inspección va en contra de la modificación llevada a cabo en 2003 en la Ley del Impuesto sobre Sociedades al desaparecer el régimen de transparencia fiscal de las sociedades que realizaban una actividad profesional, en virtud de la cual esas sociedades debían tributar por el régimen general del IS, añadiendo que con la tesis que se mantiene en la liquidación no tendría ningún sentido la aprobación de la Ley de Sociedades Profesionales, que permite que las sociedades mercantiles realicen actividades profesionales cuyo trabajo final lo hacen los socios.

En relación con la falta de infraestructura de las dos sociedades, destaca que los medios materiales se dan en sociedades dedicadas a la producción de bienes, a su fabricación o incluso a su comercialización, pero no ocurre lo mismo en las sociedades de profesionales, cuyo capital principal, cuando no el único, es la capacidad profesional de sus miembros, por lo que la argumentación recogida en la liquidación no tiene cobertura legal y no recoge la realidad de las relaciones mercantiles entre las sociedades.

Por último, en cuanto a la sanción, alega la actora la falta de culpabilidad por haber actuado conforme a una interpretación razonable de la norma y sin ocultación de datos. Además, la Inspección interpretó que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria (fraude de ley), lo que elimina la posibilidad de imponer sanción a tenor del art. 15 de la Ley General Tributaria.

CUARTO.- El Abogado del Estado se opone a las reseñadas pretensiones argumentando, en cuanto a la prescripción, que la actora no suscitó esta cuestión ante la Inspección ni ante el TEAR y, además, que las dilaciones surgidas en el procedimiento han de ser imputadas al sujeto pasivo porque fueron debidas a su exclusiva petición (dilaciones de 119 días, 89 días, 7 días y 16 días) o al retraso en aportar la documentación, por dos veces (49 días desde el 1 de febrero de 2012 al 21 de marzo de 2012 y 97 días desde el 20 de junio al 25 de septiembre de 2012), por lo que no ha existido extralimitación temporal de la Inspección.

Con respecto al fondo, aduce que estamos ante operaciones vinculadas en las que el socio realiza sus actividades por medio de una sociedad interpuesta sin recibir de ésta una remuneración adecuada a esa actividad personalísima, y ello con la finalidad de conseguir una menor tributación, puesto que la sociedad actúa como mera pantalla, sin realizar propiamente actividad económica alguna.

Destaca a continuación que la valoración realizada es correcta teniendo en cuenta que la sociedad no tenía capacidad para prestar los servicios contratados sin la actuación personal de la interesada, guardando las retribuciones de esos servicios relación directa con las cualidades, la fama y popularidad de la actora, además de carecer la sociedad de medios materiales y personales para prestar tales

servicios ni para añadir valor al servicio prestado por la socia, de modo que el mejor método de valoración es el que compara el precio pagado a la sociedad por la prestación del servicio con el pagado a su vez por ésta al prestador efectivo de ese servicio, deduciendo los gastos necesarios para su obtención.

Con respecto a la sanción, afirma que se dan todos los requisitos exigidos para sancionar ya que la actuación de la recurrente demuestra una clara intención de no satisfacer la cuota del impuesto que hubiera debido ingresar, por lo que no pueden existir dudas sobre su culpa al no estar avalado su comportamiento por una aplicación razonable de la norma.

QUINTO.- Delimitadas en los términos que se acaban de exponer las alegaciones y pretensiones de las partes, en primer lugar debe ser examinado el motivo del recurso que plantea la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, por haber durado las actuaciones inspectoras más de doce meses.

El Abogado del Estado discute el derecho de la actora a plantear este motivo de impugnación en sede judicial por no haber sido invocado ante la Inspección ni ante el TEAR de Madrid. Pero la tesis del representante de la Administración entra en abierta contradicción con el art. 56.1 de la Ley de esta Jurisdicción, que permite alegar en la demanda "cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración", de manera que nada impide a la demandante alegar en este proceso la prescripción del derecho de la Administración. Este criterio se viene manteniendo de forma constante por esta Sección y ha sido ratificado por el Tribunal Constitucional en la sentencia núm. 25/2010, de 27 de abril.

Es más, el art. 69.2 de la LGT proclama que la prescripción se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario, por lo que no hay ningún obstáculo legal para analizar este motivo del recurso.

Dicho lo anterior, la Ley 58/2003, General Tributaria, regula los plazos de prescripción en el art. 66, que dispone en su párrafo a):

"Art. 66. Plazos de prescripción. Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación."

El art. 67.1 del mismo texto legal se refiere al cómputo del aludido plazo en los siguientes términos:

"1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación."

Y el art. 68.1.a) de la citada Ley, relativo a la interrupción del mencionado plazo de prescripción, establece:

"1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria."

Por otro lado, el art. 150.1 de la Ley General Tributaria regula el plazo de duración de las actuaciones inspectoras en los siguientes términos:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de doce 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."

Y el apartado 2 del mismo art. 150 de la LGT determina las consecuencias del incumplimiento del aludido plazo:

"2. (...) 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. (...)"

Además, el art. 104.2 de la Ley General Tributaria, precepto referido a los plazos de resolución, proclama en su párrafo segundo:

"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."

Y el art. 104 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprobó el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, precepto referido a las dilaciones por causa no imputable a la Administración, establece:

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

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración

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

(...)

c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitadas por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar."

Por tanto, la superación del plazo legal de doce meses (previa exclusión de los aludidos periodos de dilación no imputables a la Administración) no comporta la caducidad del procedimiento de inspección, sino que su efecto es que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de dichas actuaciones, en cuyo caso el plazo de prescripción debe contarse a partir de la fecha en que finaliza el plazo para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, produciéndose la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria si media el indicado plazo legal entre esa fecha y aquella en que se notificó la liquidación que puso fin a la inspección.

Pues bien, en el acuerdo que practicó la liquidación recurrida se imputan al obligado tributario seis periodos de dilación, con un total de 289 días, mientras que la recurrente rechaza esa imputación centrándose en el periodo de 49 días que comprende desde el día 1 de febrero de 2012 hasta el día 21 de marzo de 2012.

La Inspección imputa a la recurrente ese periodo por "retraso en aportar documentación", si bien la actora alega que dicho periodo coincide con el plazo que le fue concedido para presentar alegaciones frente a la comunicación de inicio del procedimiento de valoración de las operaciones vinculadas, por cuyo motivo la Inspección continuó con normalidad las tareas de comprobación en ese periodo.

Para resolver esta cuestión es preciso examinar las actuaciones que afectan al aludido periodo de dilación, que son las siguientes:

1.- En la diligencia nº 3, de 8 de septiembre de 2011, la actuario solicitó a la interesada "aclaración acerca de la factura recibida de la sociedad IMAGEN PORLA 2001, SL, de fecha 31/04/2006 nº 16/06, por importe de 30.000 euros más el 16% de IVA, concepto "Por los servicios prestados". Y se acordó que las actuaciones continuarían el día 5 de octubre de 2011.

2.- En fecha 5 de octubre de 2011 el obligado tributario solicitó por fax el aplazamiento de la comparecencia señalada para ese día, aplazamiento que fue concedido por la Inspección hasta que la salud de la representante de la actora le permitiese comparecer de nuevo.

3.- En la diligencia nº 4, de 1 de febrero de 2012, la actuario hizo constar que la interesada no había aportado la aclaración solicitada en la diligencia de fecha 8 de septiembre de 2011 acerca de la factura de 31/04/2006, por lo que reiteró la aportación de esa justificación.

4.- El mismo día 1 de febrero de 2012 se notificó al obligado tributario las comunicaciones de inicio de los procedimientos para practicar la valoración por el valor normal de mercado de las operaciones vinculadas llevadas a cabo con las entidades Producciones Rey S.L. e Imagen Porla 2001 S.L., concediéndose en los dos casos "un plazo de TREINTA días, a contar desde la fecha de la notificación de la presente comunicación, para que se efectúen las alegaciones que se estimen pertinentes", al amparo de lo dispuesto en el art. 16 del Real Decreto 1777/2004.

5.- El día 7 de marzo de 2012 la interesada presentó escrito de alegaciones, exponiendo que no resultaba procedente alterar el valor declarado por las partes.

6.- En fecha día 21 de marzo de 2012 se extendió la diligencia nº 5, en la que el actuario hizo constar, con respecto a la aclaración de la factura emitida por Imagen Porla 2001 S.L. en fecha 31 de abril de 2006, que el compareciente aportó contrato de 10 de octubre de 2005 y que el pago de la factura se había realizado mediante transferencia bancaria de fecha 24 de julio de 2006.

SEXTO.- Así las cosas, la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2011 (recurso número 485/207) recoge los criterios interpretativos que se deben utilizar para determinar la existencia o no de dilaciones imputables al obligado tributario. Estos criterios son los siguientes:

- En el concepto de dilación se incluyen tanto las demoras expresamente solicitadas como las pérdidas materiales de tiempo provocadas por la tardanza en aportar datos y elementos de juicio imprescindibles.

- Dilación es una idea objetiva desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado.

- Al mero transcurso del tiempo debe añadirse un elemento teleológico al ser necesario que impida a la inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea.

- Hay que huir de criterios automáticos pues no todo retraso constituye una dilación imputable al sujeto inspeccionado.

Estos mismos criterios son asumidos por la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 28 de enero de 2011, que declara:

"... A juicio de la Sala, no cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso, en el suministro de la documentación, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora. Por tanto,

si esta situación no se da, no se puede apreciar la existencia de dilación por el mero incumplimiento del plazo otorgado, siendo lógico exigir, cuando la Administración entienda que no ha podido actuar por el retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de documentación válidamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento".

Pues bien, el periodo de dilación de 49 días imputado a la recurrente (desde el día 1 de febrero al 21 de marzo de 2012) coincide parcialmente con el plazo de treinta días concedido al contribuyente el mismo día 1 de febrero de 2012 para presentar alegaciones frente a las comunicaciones de inicio de los procedimientos de valoración de operaciones vinculadas, plazo exigido por el art. 16 del Real Decreto 1777/2004.

Por ello, no cabe imputar al obligado tributario la totalidad del indicado periodo, pues es indudable que el referido plazo de treinta días debe quedar excluido por ser un trámite de obligado cumplimiento cuando la Administración tributaria hace uso de la facultad establecida en el apartado 1 del art. 16 del Real Decreto Legislativo 4/2204, de 5 de marzo, que aprobó el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Es cierto que el art. 102.7 del Real Decreto 1065/2007 dispone que "los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse", pero esa norma ha sido interpretada por la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de fecha 26 de enero de 2015, recurso de casación número 2945/2013, que declara: "esta previsión normativa, expresión de los principios de eficacia, celeridad y economía, quiere decir sencillamente que no existe obstáculo para que, durante una situación de interrupción justificada o de dilación imputable al contribuyente, los funcionarios de la Inspección continúen las investigaciones que no se vean entorpecidas o imposibilitadas por aquella interrupción o por esta dilación. Ha de admitirse, pues, que la Inspección siga realizando las pesquisas viables, en tanto recibe la información con trascendencia tributaria solicitada, pero nada más. (...)".

Por tanto, una cosa es que durante un periodo de dilación imputable al contribuyente se puedan realizar por el actuario concretas actuaciones que no se vean entorpecidas por tal dilación, y otra muy diferente que se pretenda imputar al contribuyente inspeccionado como dilación un plazo de alegaciones exigido por el ordenamiento jurídico para el ejercicio de sus derechos. Así, la valoración de las operaciones vinculadas realizadas entre la actora y las dos sociedades reseñadas es un trámite indispensable para efectuar la regularización y supone la normal realización de la tarea de comprobación, de manera que el plazo de alegaciones de treinta días no constituye una dilación del contribuyente, siendo procedente por ello fijar dicho periodo de dilación en 19 días (49 - 30).

La actora también cuestiona los restantes periodos de dilación imputados por la Inspección, pero no especifica los concretos motivos de oposición, ante lo cual hay que señalar que esas dilaciones se corresponden con solicitudes de aplazamiento de actuaciones y ampliación de plazos, de forma que se ajustan a lo previsto en el art. 104.c) del Real Decreto 1065/2007.

En consecuencia, las dilaciones imputables al obligado tributario suman en total 259 días.

Así las cosas, las actuaciones inspectoras que nos ocupan se iniciaron el 10 de mayo de 2011 y finalizaron el día 12 de febrero de 2013 con la notificación de la liquidación, de modo que tuvieron una duración total de doce meses y 278 días, por lo que una vez descontados 259 días por las indicadas dilaciones, su duración real fue superior al máximo legal, en concreto 12 meses y 19 días.

Por ello, el inicio de tales actuaciones no interrumpió el plazo de cuatro años de prescripción, el cual debe ser computado desde el día siguiente a aquel en que finalizó el periodo para presentar la declaración del ejercicio 2006 del IRPF (3 de julio de 2007), de manera que el día 12 de febrero de 2013 -fecha en que se notificó a la recurrente la liquidación impugnada- había transcurrido con exceso el plazo de prescripción de cuatro años establecido en la LGT.

Y también había prescrito en esa fecha la acción para imponer sanciones por el impuesto y ejercicio mencionados, de acuerdo con el art. 189, apartados 2 y 3.a) del mismo texto legal.

En consecuencia, es procedente anular la resolución recurrida así como la liquidación y la sanción de las que trae causa, con estimación del presente recurso, por haber prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria y para sancionar por el ejercicio 2006 del IRPF.

SÉPTIMO.- De acuerdo con lo establecido en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción se imponen las costas a la Administración demandada, si bien, haciendo uso de la facultad que otorga el apartado 4 del reseñado artículo, se fija como cifra máxima, teniendo en cuenta el alcance y la dificultad de las cuestiones planteadas, la suma de 2.000 euros más el IVA si resultara procedente, conforme dispone el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

VISTOS los preceptos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

## FALLO

Estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de D<sup>a</sup> Azucena contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 25 de marzo de 2015, que desestimó las reclamaciones deducidas contra los acuerdos de liquidación y de sanción relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2006, anulando la resolución recurrida así como la liquidación y sanción de las que trae causa, con imposición de costas a la Administración demandada hasta el límite señalado en el último fundamento jurídico.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-1378-15 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569- 92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-1378-15 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia en el mismo día de su fecha por el Magistrado Ponente, estando la Sala celebrando audiencia pública, de lo que certifico.

**Fuente de suministro: Centro de Documentación Judicial. IdCendoj: 28079330052017100654**