RECLAMACIÓN: 46/10322/2012, 46/10321/2012, 46/01661/2013 y 46/01662/2013
CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO
PROCEDIMIENTO: GENERAL
TRIBUNAL EN ÚNICA INSTANCIA

En la ciudad de Valencia, a 28 de enero de 2014, constituido el Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, en Sala, para conocer y resolver las reclamaciones arribas indicadas, interpuestas en nombre y representación de la entidad **"RAMÓN CHAO S.L."** con C.I.F. B46263745, y con domicilio, a efectos de notificaciones, en Valencia, C/ Játiva, 15, 2º, 4ª, C.P. 46002.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación y como consecuencia de las mismas se extendió acta de disconformidad a la interesada por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, declaraciones trimestrales ejercicios 2005 a 2007, en fecha 1 de diciembre de 2011.

En dicha acta, la Inspección de los Tributos propone la regularización de la situación tributaria de la entidad, con el detalle expresado en su informe ampliatorio, en síntesis, por los siguientes motivos:

- El alcance de las actuaciones es de carácter parcial respecto a los ejercicios 2005, 2006 y 2007, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la Ley General Tributaria 58/2003 y el artículo 178 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio, limitándose a la comprobación de las operaciones realizadas con las mercantiles Creaciones Pymgra SL, Gisra SL y C.P. Garajes Edificio Belem XIII. No obstante, tal y como manifestó el obligado tributario en diligencia nº 2, la imputación realizada por su parte en el Modelo 347 a la entidad C.P. Garajes Edificio Belem XIII fue errónea: se debió a un error de NIF *"dado que se incluyó incorrectamente el modelo 347 el NIF B53971131, debiendo haberse puesto NIF: B53971438 de la sociedad MIGIBACXA SL"*.

En efecto, en el libro de facturas recibidas del obligado tributario el proveedor relacionado es Migibacxa SL y, además, las facturas aportadas corresponden a Migibacxa SL.

- El actuario considera que las cuotas soportadas consignadas en las facturas recibidas de los proveedores Gisra SL, Migibacxa SL y Creaciones Pymgra SL no son fiscalmente deducibles debido a que, por una parte, el obligado tributario no ha justificado o acreditado la realidad de las operaciones que se reflejan en las facturas recibidas de las citadas mercantiles y, por otra, a la existencia de numerosos indicios que cuestionan de manera fehaciente la realidad y veracidad de las mismas.

Por la interesada se presentaron alegaciones a la mencionada acta y con fecha 14 de mayo de 2012, se dictó el correspondiente Acuerdo de Liquidación, resultando del mismo una cantidad a ingresar por importe de 230.149,40 euros, clave de liquidación A4685012026002330.

Contra dicha liquidación se interpuso recurso de reposición que fue desestimado mediante Resolución que fue notificada el 26 de julio de 2012, interponiéndose el 1 de agosto de 2012 reclamación económico administrativa número 46/10322/2012 frente a la citada Resolución.

AV. ARAGÓN, 30-7ª
46021 - VALENCIA
TEL.: 96 393 70 44
FAX: 96 393 51 98
tear.valencia@teac.minhap.es

Como consecuencia de los hechos descritos se acuerda imponer a la entidad una sanción pecuniaria por importe total de 214.865,57 euros, clave de liquidación A4685012026002352, por infracciones tributarias de falta de ingreso en las correspondientes declaraciones trimestrales del Impuesto sobre el Valor de los ejercicios 2005 a 2007.

La entidad interpuso recurso de reposición frente al citado Acuerdo de imposición de sanción que fue desestimado mediante Resolución notificada el 26 de julio de 2012, interponiéndose el 1 de agosto de 2012, reclamación económico administrativa nº 46/10321/2012 frente a la mencionada Resolución.

SEGUNDO: Asimismo, la citada Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, extendió una nueva acta de disconformidad a la interesada por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, declaraciones trimestrales del ejercicio 2008, en fecha 31 de octubre de 2012.

En dicha acta, la Inspección de los Tributos propone la regularización de la situación tributaria de la entidad, con el detalle expresado en su informe ampliatorio, en síntesis, por los siguientes motivos:

- El alcance de las actuaciones es de carácter parcial, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la Ley General Tributaria 58/2003 y el artículo 178 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio, limitándose a la comprobación de las operaciones realizadas con las mercantiles Creaciones Pymgra SL y Creaciones y Servicios Rabal SL.
- El objeto social del obligado tributario consiste en:

"La fabricación, venta, comercialización y distribución de ataúdes y ornamentos para los mismos, acabado de muebles de madera y auxiliares, y en general todas aquellas operaciones que siendo de lícito comercio estén relacionadas con los fines expresados."

- El actuario considera que cuotas soportadas consignadas en las facturas recibidas de los proveedores Creaciones Pymgra SL y Creaciones y Servicios Rabal SL no son fiscalmente deducibles debido a que, por una parte, el obligado tributario no ha justificado o acreditado la realidad de las operaciones que se reflejan en las facturas recibidas de las citadas mercantiles y, por otra, a la existencia de numerosos indicios que cuestionan de manera fehaciente la realidad y veracidad de las mismas.

Por la interesada no se presentaron alegaciones a la mencionada acta y con fecha 13 de diciembre de 2012, se dictó el correspondiente Acuerdo de Liquidación, resultando del mismo una cantidad a ingresar por importe de 142.764,25 euros, clave de liquidación A4685012026006334.

Dicha liquidación fue puesta a disposición de la interesada con fecha 21 de diciembre de 2012 en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, sin que la entidad hubiera accedido a su contenido por lo que se entiende que la notificación ha sido rechazada con fecha 01-01-2013, teniéndose por efectuado el trámite de notificación, según certificación que consta en el expediente.

La interesada interpuso el 31 de enero de 2013 reclamación económico administrativa número 46/01661/2013 frente a la citada liquidación.

Como consecuencia de los hechos descritos se acuerda imponer a la entidad una sanción pecuniaria por importe total de 153.797,33 euros, clave de liquidación A4685012026006356, por infracción tributaria de falta de ingreso en la correspondientes declaraciones trimestrales del primer al tercer trimestre del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2008 y por determinar o acreditar improcedentemente en la declaración correspondiente al cuarto trimestre del ejercicio 2008 cantidades a compensar en declaraciones futuras del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Dicho Acuerdo sancionador fue puesto a disposición de la interesada con fecha 21 de diciembre de 2012 en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, sin que la entidad hubiera accedido a su contenido

por lo que se entiende que la notificación ha sido rechazada con fecha 01-01-2013, teniéndose por efectuado el trámite de notificación, según certificación que consta en el expediente.

La interesada interpuso el 31 de enero de 2013 reclamación económico administrativa número 46/01662/2013 frente al citado Acuerdo sancionador.

TERCERO: Tramitadas de forma reglamentarias las citadas reclamaciones, una vez remitido por la Oficina Gestora el expediente que provoca la decisión reclamada en formato electrónico, se puso de manifiesto a la reclamante, que alegó lo que estimó conveniente a su derecho, manifestando, en síntesis:

- Duración excesiva de las actuaciones inspectoras.
- Insuficiencia de los indicios utilizados por la Inspección para cuestionar la realidad de las operaciones facturadas, vulnerándose el principio de neutralidad del Impuesto.
- Con respecto a las sanciones impugnadas, la reclamante alega la falta de prueba del elemento subjetivo de la infracción y de su fundamentación, inexistencia de ocultación y vulneración del principio de personalidad de la pena.

La aplicación del principio de prejudicialidad penal determina la nulidad de del acuerdo sancionador por inobservancia del procedimiento legalmente establecido en el artículo 180.1 de la Ley 58/2003

CUARTO: Dada la conexión existente entre las reclamaciones indicadas han sido objeto de acumulación y van a ser objeto de resolución conjunta en la presente Resolución.

VISTAS las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO: Este Tribunal es competente, por razón de la materia y la cuantía, para conocer y resolver en única instancia, sobre las reclamaciones a que se refiere la presente resolución, que han sido interpuestas en tiempo hábil por persona con capacidad y legitimación bastante, presupuestos para la admisión a trámite de las presentes reclamaciones económico administrativas.

SEGUNDO: En primer lugar, plantea la reclamante el transcurso del plazo máximo legal de duración de las actuaciones inspectoras.

Tras la entrada en vigor de la antigua Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes las actuaciones inspectoras estaban sometidas a un plazo máximo de duración cuya regulación se encontraba en su artículo 29 denominado "plazo", el cual señalaba en su apartado segundo que en el citado plazo máximo de duración no se computarán las dilaciones imputables al contribuyente.

Sin embargo, dicha cuestión fue objeto de nueva regulación por el artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que establece un plazo de duración de las actuaciones inspectoras, disponiendo:

"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..."

Por su parte, el artículo 104.2 de la Ley 58/2003 aludido, indica lo siguiente:

"2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Los períodos 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".

Es decir, el precepto legal lo que determina, a diferencia de la legislación anterior, es que el tiempo no computable en el plazo máximo de duración del procedimiento sean las demoras ajenas a la voluntad de la Administración, con ello se trata de evitar las tardanzas responsabilidad de la Administración y exigir una actuación diligente de la misma.

TERCERO: En el presente caso, señala la Inspección que en el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no se deben computar los siguientes periodos hasta la fecha de la liquidación correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2005 a 2007:

a) Un periodo que se extiende desde el 19 de enero de 2010 al 11 de febrero de 2010 (23 días), por falta de aportación completa de la documentación requerida.

b) El periodo que se extiende desde el 11 de febrero de 2010 al 23 de abril de 2010 (71 días), por incomparecencia del obligado tributario.

c) El periodo que se extiende desde el 28 de abril de 2010 al 30 de abril de 2010 (2 días), por incomparecencia del obligado tributario.

d) El periodo que se extiende desde el 30 de abril de 2010 al 8 de julio de 2010 (69 días), por falta de aportación completa de la documentación requerida y falta de comparecencia del obligado tributario.

e) El periodo que se extiende desde el 8 de julio de 2010 al 24 de septiembre de 2010 (78 días), por falta de aportación completa de la documentación requerida y falta de comparecencia del obligado tributario.

f) El periodo que se extiende desde el 1 de octubre de 2010 al 10 de febrero de 2011 (132 días), por falta de aportación completa de la documentación requerida y falta de comparecencia del obligado tributario.

g) El periodo que se extiende desde el 23 de marzo de 2011 al 10 de octubre de 2011 (200 días), por falta de aportación completa de la documentación requerida y falta de comparecencia del obligado tributario.

h) Un periodo que se extiende desde el 17 de octubre de 2011 al 14 de noviembre de 2011 (27 días), por falta de aportación completa de la documentación requerida.

i) Un periodo que se extiende desde el 19 de diciembre de 2011 al 30 de diciembre de 2011 (11 días), por solicitud de aplazamiento formulada por el obligado tributario.

En consecuencia, considera la Inspección que, a los efectos del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras, del tiempo total transcurrido hasta la fecha de liquidación correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2005 a 2007 no se deben computar 613 días, tal y como establece el apartado 2 del artículo 104 de la Ley General tributaria, por lo que el plazo máximo de duración de las actuaciones finalizaría el 18 de agosto de 2012.

Por otro lado, la Inspección señala en el Acuerdo de liquidación correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2008 que en el cómputo de su plazo de duración deben añadirse las siguientes dilaciones posteriores a la extensión de las actuaciones al citado ejercicio:

a) Un periodo que se extiende desde el 27 de noviembre de 2010 al 10 de febrero de 2012 (75 días), por incomparecencia del obligado tributario.

Esta dilación converge en parte con dilaciones anteriormente reseñadas, por lo que solamente se computa a efectos del plazo de duración de las actuaciones un plazo de 64 días.

b) Un periodo que se extiende desde el 10 de febrero de 2012 al 2 de mayo de 2012 (81 días), por falta de aportación completa de la documentación requerida y falta de comparecencia del obligado tributario.

En consecuencia, se añaden 145 días de dilación durante la continuación de las actuaciones inspectoras referidas al ejercicio 2008.

Por su parte, la reclamante considera que los retrasos en la entrega de la documentación solicitada no son suficientes para computar objetivamente una dilación, siendo necesarios que tales retrasos impidan a la Administración desarrollar con normalidad la continuación del procedimiento y cuestiona los siguientes periodos de dilación considerados por la Inspección:

a) El periodo comprendido entre el 18 de mayo de 2011 hasta el 10 de octubre de 2011 (145 días), por cuanto los extractos bancarios solicitados no obraban en poder del obligado tributario y se pudieron haber requerido directamente a la entidad financiera.

b) El periodo comprendido entre el 14 de julio de 2010 y el 24 de septiembre de 2010 (72 días) , por cuanto durante dicho periodo se aportaba por la entidad abundante información y documentación mediante correo y las actuaciones no estuvieron paralizadas.

c) El periodo comprendido entre el 19 de enero de 2010 y el 27 de enero de 2010 (8 días), por cuanto se requería documentación no esencial en el desarrollo de las actuaciones y no fue concedido el preceptivo plazo de diez días para aportarla.

d) El periodo comprendido entre el 27 de enero de 2010 y el 5 de febrero de 2010 (9 días), por cuanto no fue concedido el preceptivo plazo de diez días para aportar la documentación requerida.

e) El periodo comprendido entre el 5 de febrero de 2010 y el 11 de febrero de 2010 (6 días), por cuanto se requería documentación de llevanza no obligatoria y no fue concedido el preceptivo plazo de diez días para aportarla.

f) El periodo comprendido entre el 11 de febrero de 2010 y el 23 de abril de 2010 (71 días), por cuanto se requería la aportación de cuentas de mayor que no son obligatorias.

g) Los dos días imputados como dilaciones del 28 al 30 de abril de 2010.

h) El periodo comprendido entre el 7 de mayo de 2010 y el 8 de julio de 2010 (62 días).

i) El periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2010 y el 10 de febrero de 2011 (132 días), por cuanto se requería documentación que no resulta trascendente a efectos tributarios.

CUARTO: En cuanto a la normativa aplicable al caso, el artículo 104 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, determina que 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 solicitado 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"

La finalidad del precepto es que las demoras en el procedimiento inspector por la tardanza de la Administración en disponer de los elementos de juicio imprescindibles para desarrollar su tarea inspectora ocasionados por retrasos del propio obligado tributario no sean considerados en el plazo legal de duración de las actuaciones inspectoras.

En ese sentido, es necesario que tales demoras impidan el desarrollo normal de la labor inspectora por no disponer de la documentación requerida en el momento en que se ha solicitado, ahora bien, ello no implica que ello conlleve una paralización total u obstrucción que impida a la Administración Tributaria continuar con la tramitación del procedimiento inspector, tal como se infiere del artículo 102.7 del citado Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, que establece:

"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."

Pues bien, si la Inspección emite un requerimiento y no consta en diligencia, ni el cumplimiento del mismo, ni la advertencia al obligado tributario de su incumplimiento, habrá que entender que el actuario procede a la regularización de la situación tributaria del obligado tributario con la documentación ya obrante en el expediente y, en su caso, con la falta de acreditación de la cuestión requerida con las consecuencias que de ello se pudiera derivar en la regularización de la situación tributaria del obligado tributario. Ahora bien, si la entidad no aporta la documentación solicitada y no revela la imposibilidad de aportarla, es razonable que la Inspección reitere el requerimiento efectuado en la confianza de que el obligado tributario necesita disponer de un mayor plazo al inicialmente concedido para aportar la documentación solicitada, si bien, tal plazo no puede computarse en el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, tal como queda establecido en el artículo 104 a) del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria. En definitiva, la dilación se puede dar tanto cuando el obligado tributario solicita y se le concede una ampliación del plazo para el cumplimiento del requerimiento o solicitud de información, como cuando, simple y llanamente, pospone su cumplimiento con su actuación.

Por otro lado, hemos de hacer una referencia al plazo previsto en el artículo 171 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que determina.

"1. Para realizar las actuaciones inspectoras, se podrán examinar, entre otros, los siguientes documentos de los obligados tributarios:

a) Declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los obligados tributarios relativas a cualquier tributo.

b) Contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables.

c) Libros registro establecidos por las normas tributarias.

d) Facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios.

e) Documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.

2. La documentación y los demás elementos a que se refiere este artículo se podrán analizar directamente. Se exigirá, en su caso, la visualización en pantalla o la impresión en los correspondientes listados de datos archivados en soportes informáticos o de cualquier otra naturaleza.

Asimismo, se podrá obtener copia en cualquier soporte de los datos, libros o documentos a los que se refiere el apartado anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 34.1.h) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. Los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector la documentación a la que se refiere el apartado 1.

Cuando el personal inspector requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal, se concederá un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con este deber de colaboración."

Asimismo, el artículo 29.2 de la Ley 58/2003, establece, entre otras, las siguientes obligaciones de los obligados tributarios:

"...

d) La obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos. Se deberá facilitar la conversión de dichos datos a formato legible cuando la lectura o interpretación de los mismos no fuera posible por estar encriptados o codificados.

En todo caso, los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones por medios telemáticos deberán conservar copia de los programas, ficheros y archivos generados que contengan los datos originarios de los que deriven los estados contables y las autoliquidaciones o declaraciones presentadas.

...

f) La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido.

g) La obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas.

..."

En el presente caso, debemos analizar individualmente cada uno de los periodos no computados por la Inspección en el plazo máximo legal de duración de las actuaciones sobre los que la reclamante ha mostrado su oposición:

1) La primera dilación en el procedimiento que determina la Administración es el periodo que se extiende desde el 19 de enero de 2010 al 11 de febrero de 2010 (23 días), debida al retraso del obligado tributario en la aportación de la documentación requerida en la Comunicación de inicio de las actuaciones notificada el 17 de diciembre de 2009. En la citada Comunicación se requería a la entidad, entre otra documentación, libros registros fiscales y escritura de constitución y de nombramiento de cargos :

En diligencia de 19 de enero de 2010, la Inspección reiteraba el requerimiento sobre la siguiente documentación:

- Libro registro obligatorio a efectos fiscales.
- Escritura de constitución y modificaciones posteriores.

Por otro lado, en la misma diligencia se requería las facturas emitidas/recibidas de la entidad "C.P. Garajes Edificio Belem XIII".

Asimismo, queda plasmado en la citada diligencia que:

"La próxima visita queda fijada de común acuerdo para el día 26 de enero de 2010."

La siguiente diligencia es de fecha 27 de enero de 2010 donde consta la aportación de los libros Registro de facturas emitidas y recibidas exigidos por la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido y se requiere:

- Facturas emitidas/recibidas de la sociedad MIGIBACXA S.L. y medios de cobro/pago de las mismas en el periodo 2005 a 2007.
- Escritura de constitución y modificaciones posteriores.

En la misma diligencia se recogen las siguientes manifestaciones del compareciente en relación a las cantidades incluidas por el contribuyente en el modelo 347 (compras) referentes a la empresa C.P. Garajes Edificio Belem XIII:

"...que se debe a un error de NIF, dado que se incluyó incorrectamente en el modelo 347 el NIF B53971131, debiendo haberse puesto NIF: B53971438, de la sociedad MIGIBACXA SL".

Asimismo, se fija la próxima visita de común acuerdo para el día 5 de febrero de 2010.

En diligencia de fecha 5 de febrero de 2010 consta la aportación por el compareciente de la siguiente documentación:

- Escritura de adaptación de estatutos sociales y reelección de administrador.
- Facturas emitidas y recibidas de la sociedad MIGIBACXA SL en los años 2005 a 2006.

Por su parte, la Inspección requería:

- Escritura de constitución
- Medios de pago de las facturas aportadas en la misma.
- Cuentas de mayor de caja, bancos y del proveedor MIGIBACXA SL en los ejercicios 2005 a 2007.
- Aclaración sobre el objeto de las facturas de MIGIBACXA SL.

La reclamante alude a la falta de concesión por parte de la Inspección de un plazo de 10 días entre las comparecencias del 19 de enero de 2010 y 27 de enero de 2010, y entre ésta y la comparecencia de 5 de febrero de 2010.

Pues bien, el artículo 171 apartado tercero del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria establece la obligación de la Inspección de conceder un plazo no inferior a 10 días a la circunstancia cuando se trate de documentación que no deba estar a disposición de la Inspección, ahora bien, nada impide en el citado precepto que el obligado tributario renuncie al citado derecho pudiendo fijarse el plazo señalado, de común acuerdo, entre el interesado y la Inspección.

En este caso, queda constancia en las diligencias extendidas los días 19 de enero de 2010 y 27 de enero de 2010 que el plazo fijado para la reanudación de las actuaciones fue fijado de común acuerdo con el obligado tributario.

Por otro lado, resulta evidente que la documentación requerida se refería a la propia actividad mercantil de la interesada, documentación cuya llevanza y conservación se establece en el propio Código de Comercio (escrituras) o bien, se trataba de documentación exigida por la propia normativa tributaria (libros registro establecidos por la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido o facturas), documentación que debe encontrarse a disposición de la Inspección pudiendo ésta solicitar su examen en cualquier momento y sin que resulte aplicable ningún plazo mínimo.

Por tanto, se puede concluir, a juicio de este Tribunal, que la Inspección no incumplió el precepto señalado.

Por otro lado, el retraso en la aportación de la escritura de reelección del administrador de la entidad tiene una clara incidencia en el procedimiento inspector por cuanto la validez del documento de representación otorgado para el desarrollo de las actuaciones inspectoras depende, a su vez, de las facultades de representación legal que ostente su otorgante en la mercantil, de manera que es exigible para evitar un funcionamiento anormal del procedimiento que se acredite en plazo la mencionada circunstancia. Por el contrario, no queda justificada la incidencia en el procedimiento inspector que tuvo el retraso en la aportación por el obligado de la escritura de constitución.

En definitiva, a la vista de las diligencias extendidas queda claro las circunstancias que motivaron la existencia de un periodo de dilaciones que no resulta imputable a la Administración cuya conclusión se debe dar por finalizada con la aportación documental efectuada el día 5 de febrero de 2010, un periodo de 16 días.

2) El siguiente periodo de dilaciones determinado por la Inspección se extiende desde el día 11 de febrero de 2010 al 23 de abril de 2010 (71 días), periodo que la Inspección lo atribuye a la incomparecencia del obligado tributario.

En diligencia extendida el día 5 de febrero de 2010, la Inspección requería:

- Escritura de constitución.

- Medios de pago de las facturas aportadas en la misma.
- Cuentas de mayor de caja, bancos y del proveedor MIGIBACXA SL en los ejercicios 2005 a 2007.
- Aclaración sobre el objeto de las facturas de MIGIBACXA SL.

Asimismo, se fija la próxima visita de común acuerdo para el día 11 de febrero de 2010. La siguiente diligencia extendida es de fecha 23 de abril de 2010 donde consta que se aportaba la siguiente documentación:
- Escritura de constitución.
- Cuenta de mayor de caja y bancos de los periodos 2005 a 2007.
- Listado de referencias de productos.

Por su parte, la Inspección solicitaba: extractos de movimiento de cuentas bancarias del periodo inspeccionado, justificación de las diferencias de ingresos declarados en el I.V.A. y en el Impuesto sobre Sociedades, contabilidad oficial de la empresa, copia de declaraciones presentadas y libros del IVA en un determinado soporte informático.

La reclamante alude a que el retraso en la aportación de determinadas cuentas del libro mayor no puede constituir una dilación por cuanto se trata de un libro que no resulta de llevanza obligatoria.

Pues bien, con independencia de que el Libro Mayor no figure entre los exigibles por la normativa mercantil, no cabe duda que la entidad dispone de un sistema de gestión que le permite obtener las cuentas de mayor de una manera mecanizada, tal como se desprende de la diligencia de 19 de enero de 2010 donde se aportaba las cuentas de mayor impresas de las entidades Gisra SL y Creaciones Pymgra SL, por lo que existiendo tal sistema de información en la empresa resultaba oportuna la solicitud de los listados de Mayor de Caja y Bancos requeridos, cuyo examen tiene una evidente trascendencia tributaria al resultar fundamental para acreditar la realidad de las operaciones contabilizadas el análisis de los movimientos de Tesorería de la empresa.

Por tanto, debe confirmarse que dicho periodo de retraso en atención del requerimiento formulado constituye una dilación no imputable a la Administración Tributaria.

3/ Los siguientes periodos de dilaciones determinados por la Inspección se extienden desde el 28 de abril de 2010 al 30 de abril de 2010 (2 días) y desde el 30 de abril de 2010 al 24 de septiembre de 2010.

En la diligencia del día 23 de abril de 2010, la Inspección solicitaba: extractos de movimiento de cuentas bancarias del periodo inspeccionado, justificación de las diferencias de ingresos declarados en el I.V.A. y en el Impuesto sobre Sociedades, contabilidad oficial de la empresa, copia de declaraciones presentadas y libros del IVA en un determinado soporte informático. Asimismo, se fija la próxima visita de común acuerdo para el día 28 de abril de 2010.

En diligencia de fecha 30 de abril de 2010, consta la aportación de la contabilidad oficial de la empresa en el periodo 2004 a 2007 en soporta magnético (4 CDs) depositada en el Registro Mercantil y copias de declaraciones del Impuesto sobre Sociedades y modelo 390 de los ejercicios 2006 y 2007. La Inspección reitera su solicitud de los extractos de movimientos de cuentas bancarias del periodo inspeccionado y sobre el resto de documentación requerida. Se fija la próxima visita de común acuerdo para el día 7 de mayo de 2010.

La siguiente diligencia extendida es de fecha 8 de julio de 2010 donde consta que el contribuyente no ha aportado ninguno de los documentos requeridos en anteriores diligencias, por lo que la Inspección solicita nuevamente:
- extractos de movimientos de cuentas bancarias del periodo inspeccionado.
- justificación de las diferencias de ingresos declarados en el I.V.A. y en el Impuesto sobre Sociedades.
- copia de declaraciones presentadas por el Impuesto sobre Sociedades.
- declaraciones de IVA trimestrales, modelo 300, de los periodos 4T 2005 a 4T 2007.
- contabilidad del IVA en soporte informático

Asimismo, se requiere:

- catálogo de productos comercializados.
- hoja excel con los costes de productos fabricados por la empresa.
- facturas físicas emitidas y recibidas de los ejercicios 2006 y 2007.

- desglose con el máximo detalle de las existencias finales de los ejercicios 2006 a 2007.

En dicha diligencia se fija la próxima visita inspectora el día 14 de julio de 2010 y el compareciente manifiesta:

"Que no ha obtenido los extractos bancarios solicitados por lo que no los puede aportar."

La siguiente diligencia extendida es de fecha 24 de septiembre de 2010, donde consta que el contribuyente aportaba determinada documentación mediante correo electrónico de fecha 16 de julio de 2010 y otra documentos aportados físicamente en fecha distinta a la que estaba citado. En dicha diligencia se indica que no se produce aportación documental alguna por el compareciente y la Inspección reitera la petición de la siguiente documentación:

- extracto de determinada cuenta bancaria.
- hoja excel con los costes de productos fabricados por la empresa.

(desglose de materias primas utilizadas y cantidades utilizadas en cada producto).

- facturas físicas emitidas y recibidas de los ejercicios 2006 y 2007.
- desglose con el máximo detalle de las existencias finales de los ejercicios 2004 a 2007
- declaraciones de IVA trimestrales, modelo 300, de los periodos 1T a 3T 2006 y 1T a 4T 2007.

Asimismo, la Inspección hizo constar que el listado de referencias de productos incluidos en la facturación de las empresas Gisra SL, Migibacxa SL y Creaciones Pymgra SL, aportado por el obligado tributario en la diligencia nº 4, resultaba incompleto, existiendo por el contrario productos incluidos en dicha relación que no se adquieren a las citadas empresas, según la facturación aportada, por lo que se solicita un listado nuevo con la mención concreta de los productos utilizados y las cantidades empleadas en la confección de una unidad de producto terminado.

La fecha de las próximas actuaciones inspectoras se fija para el día 1 de octubre de 2010.

Pues bien, la idea de dilación supone una tardanza indebida en el suministro a la Inspección de datos relevantes en el desarrollo del procedimiento. Al efecto, si la Inspección emite un requerimiento ello no presupone necesariamente que su cumplimiento debe terminar con el suministro de los datos solicitados, ahora bien, lo que resulta exigible al sujeto inspeccionado es que ponga en conocimiento de la Inspección que no dispone de los mismos o bien que no desea aportarlos, tal declaración resulta necesaria para que la Inspección pueda decidir la forma como proseguir su labor inspectora.

Desde dicha óptica, resulta lógico suponer que los datos contenidos en las declaraciones tributarias presentadas por la entidad son conocidos por la declarante que se encuentra en condiciones de explicar sus diferencias, lo que justificaría el requerimiento para que se justificaran las diferencias entre las cantidades declaradas en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido, requerimiento ante el cual el comportamiento del obligado fue permanecer en silencio durante las actuaciones inspectoras para alegar posteriormente en esta vía económico administrativa que no tenia obligación de facilitar la información solicitada, tal conducta pone en evidencia una actitud dilatoria encaminada a retrasar y entorpecer el procedimiento inspector ajena a la responsabilidad administrativa.

En definitiva, tras un requerimiento administrativo hubo una incomparecencia el día 7 de mayo de 2010 y tras la reanudación de las actuaciones el día 8 de julio de 2010 no

resultaba atendido en debida forma el requerimiento formulado, por lo que debe confirmarse que existía un periodo de dilaciones no imputable a la Administración.

Asimismo, en la diligencia de 24 de septiembre de 2010 consta la falta de aportación documental de facturas emitidas y recibidas de los ejercicios 2006 y 2007 y del detalle de las existencias finales, dato que la entidad debe conocer en cuanto forma parte esencial de la cuantificación de los resultados de la mercantil, lo que pone de manifiesto una falta de atención en debida forma de los requerimientos formulados que priva a la Inspección de elementos de juicio necesarios para desempeñar su labor.

En el mismo sentido, el hecho de que se facilitara por el interesado un listado de referencia de productos erróneo en su comparecencia de 23 de abril de 2010, lo que motivaba un nueva petición de la Inspección en diligencia de 24 de septiembre de 2010, es una circunstancia que contribuye a demorar la labor inspectora.

Por tanto, debe confirmarse tal periodo de dilaciones no imputables a la Administración determinado por la Inspección desde el 28 de abril de 2010 al 24 de septiembre de 2010 (149 días).

4/ El siguiente periodo de dilaciones determinado por la Inspección se extiende desde el día 1 de octubre de 2010 al 10 de febrero de 2011 (132 días).

En la diligencia extendida el día 10 de febrero de 2011 consta que el día de 24 de septiembre de 2010 se requería al obligado tributario para que se aportarán una serie de documentos y se le emplazaba para que compareciera el día 1 de octubre de 2010. En la citada diligencia se señala que durante el mes de noviembre de 2010 fueron aportadas 2 cajas de facturas recibidas del ejercicio 2006.

Asimismo, se hace constar la aportación por el compareciente de determinada documentación y, por el contrario, la documentación pendiente de aportación que resulta:

- Justificación de las diferencias de ingresos declarados en IVA e Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios comprobados
- hoja excel con los costes de productos fabricados por la empresa.

(desglose de materias primas utilizadas y cantidades utilizadas en cada producto).

- facturas originales emitidas y recibidas del ejercicio 2007.
- desglose con el máximo detalle de las existencias finales de los ejercicios 2004 a 2007
- declaraciones de IVA trimestrales, modelo 300, de los periodos 1T a 3T 2006 y 1T a 4T 2007.

La Inspección reitera su petición y comunica que se va a realizar una comparecencia de la Inspección en el domicilio de la actividad, visita inspectora que queda plasmada en la diligencia extendida con fecha 22 de febrero de 2011 extendida en el domicilio de la empresa

Pues bien, queda de manera patente en las anteriores diligencias la actitud dilatoria del obligado tributario frente a los requerimientos administrativos formulados que llevó a la Inspección a acudir al domicilio donde, según las manifestaciones de la mercantil, se encontraba la documentación de la entidad.

Por tanto, debe confirmarse tal periodo de dilaciones no imputables a la Administración determinado por la Inspección desde el 1 de octubre de 2010 al 10 de febrero de 2011 (132 días).

5/ El siguiente periodo de dilaciones determinado por la Inspección se extiende desde el día 23 de marzo de 2011 al 10 de octubre de 2011 (200 días).

En la diligencia extendida el día 5 de mayo de 2011 la Inspección hizo constar que el día 1 de marzo de 2011 se requería al obligado tributario para que se aportarán una serie de documentos y se le emplazaba para que compareciera el día 23 de marzo de 2010, fecha en que la entidad no compareció.

Asimismo, en dicha diligencia consta que se aportaban inventarios de existencias de los ejercicios 2005 a 2007 y relación de productos manufacturados por la empresa de Salvador Mora Montes y, por el contrario, no fueron aportados:

- Identificación de la persona de contacto de las empresas Creaciones Pymgra SL, Gisra SL y Migibacxa SL, a efectos de pago de las facturas recibidas de las mismas.

- Facturas de ventas a terceros de los productos manufacturados por la empresa de Salvador Mora Montes.

Asimismo, consta en la citada diligencia que, comprobados los extractos bancarios aportados por el contribuyente, faltaba por aportar los correspondientes a las cuentas y periodos que se identifican.

Se señala como fecha de continuación de las actuaciones inspectoras el día 17 de mayo de 2011.

La siguiente diligencia es de fecha 10 de octubre de 2011, donde se indica que el contribuyente no compareció en la fecha de 17 de mayo de 2011. En la diligencia extendida consta la falta de aportación de la información anteriormente solicitada, por lo que reitera su petición. Por otro lado, se solicitan los extractos bancarios en los que se reflejaran los cargos que sirvieran de justificación del pago de determinadas facturas emitidas por Creaciones Pymgra SL en el ejercicio 2007. En dicha diligencia se señala como fecha de continuación de las actuaciones inspectoras el día 17 de octubre de 2010.

En diligencia extendida el 14 de noviembre de 2011 se hizo constar por la Inspección que el contribuyente no compareció el día 17 de octubre de 2010 y que continúa sin aportar ninguno de los documentos anteriormente solicitados. En dicha diligencia se procede a la apertura del trámite de audiencia y puesta de manifiesto del expediente.

Pues bien, el principio de diligencia que debe presidir la actuación administrativa no permite mantener un plazo de dilaciones abierto de una manera indefinida, al efecto, una falta de aportación reiterada de la documentación solicitada en el curso del procedimiento inspector determina que la Inspección, a partir del momento necesario para constatar que la documentación no va a ser aportada, tal como cuando ocurre cuando el obligado tributario manifiesta que no dispone de la documentación solicitada o que no la puede aportar, deba actuar en consecuencia con las facultades que se le otorga por el ordenamiento jurídico.

Por otro lado, requeridos por la Inspección los movimientos de cuentas bancarias, documentación que, en muchas ocasiones, no sólo constituye un justificante de las anotaciones contables practicadas en las cuentas de Bancos, sino que en una situación como la que nos ocupa en este caso, aquella en la que es el interesado opera en el tráfico mercantil, la entidad debe conservar dada la obligación de custodia de su documentación que establece al respecto el Código de Comercio, el inspeccionado debe limitarse bien a aportar la documentación, bien a manifestar que no dispone de ella por los razones que justificadamente alegue.

En el presente caso, ya consta en diligencia de 8 de julio de 2010 las manifestaciones de la entidad sobre que no puede aportar los extractos bancarios, Por ello, la dilación imputable al requerimiento relativo a los movimientos de cuentas bancarias se debió dar por finalizada en el momento en que la entidad manifestaba que no se podían aportar los extractos bancarios solicitados, por cuanto es en dicho momento cuando corresponde a la Inspección decidir la forma de continuar su labor inspectora, habida cuenta de la potestad que ostenta de solicitar directamente a la entidad financiera los datos requeridos, ahora bien, si permanece inactiva esperando los datos solicitados, dicho periodo de tiempo no puede quedar excluido del cómputo de duración de las actuaciones inspectoras.

Por ello, una vez que la Inspección conocía que la información requerida sobre las cuentas bancarias de la entidad no era poseída el obligado tributario, debe darse por finalizada cualquier dilación relativa a la misma.

El otro requerimiento que la Inspección efectuaba en diligencia de 5 de mayo de 2010 es la identificación de la persona de contacto de las empresas Creaciones Pymgra SL, Gisra SL y Migibacxa SL, a efectos de pago de las facturas recibidas de las mismas, si bien las manifestaciones recogidas en diligencia de 1 de marzo de 2011 sobre tal persona identificada como "un tal Javier" ya eran suficientes para constatar que dicha información no iba a ser suministrada.

En cuanto se refiere al requerimiento sobre las facturas de ventas a terceros de los productos manufacturados por la empresa de Salvador Mora Montes, tampoco queda justificado la incidencia que dicho retraso tuvo en el desarrollo de las actuaciones inspectoras,

una vez que ya habían sido aportadas a la Inspección, según consta en diligencia de 1 de marzo de 2011, listado de ventas por artículos y años de los ejercicios 2005 a 2007 en soporte informático y la relación de los productos manufacturados por Salvador Mora Montes el propio día 5 de mayo de 2011.

Asimismo, examinadas las actuaciones inspectoras desarrolladas con posterioridad a la diligencia del día 5 de mayo de 2011 que figuran en el expediente, se advierte que la inspección ante la incomparecencia del día 17 de mayo de 2011 no desarrollaba ninguna actuación hasta el día 10 de octubre 2011 (durante casi cinco meses) y, además, pese a la falta de aportación por parte del contribuyente de lo solicitado el día 5 de mayo de 2011, las actuaciones pudieron finalizar con apertura del trámite de audiencia sin necesidad de la información requerida.

En este sentido, si bien en relación a la legislación anterior a la Ley 58/2003, ha seguido una línea jurisprudencial, entre otras, Sentencia de 19 de abril de 2012, Recurso de Casación núm. 541/2011, y Sentencia de 28 de enero de 2011, Recurso de Casación núm. 5006/2005,) sobre la necesaria huída del automatismo a la hora de analizar las dilaciones, según la cual no todo retraso constituye per se una dilación imputable al sujeto inspeccionado, resultando también menester que la tardanza del inspeccionado, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea.

En el presente caso, ni la Inspección ofrece justificación del retraso en el procedimiento que ocasionaba la atención de los diferentes requerimientos efectuados en diligencia de 5 de mayo de 2011, ni este Tribunal encuentra, a la vista del contenido de los mismos y de la inactividad administrativa que tuvo lugar con posterioridad a dicha fecha, que el retraso de la reclamante pueda justificar el retraso inspector.

Por tanto, a juicio de este Tribunal, no queda justificado que el periodo entre el día 5 de mayo de 2011 y el día 10 de octubre 2011 (158 días) deba quedar excluido del periodo legal de duración del procedimiento inspector.

5/ El siguiente periodo de dilaciones determinado por la Inspección se extiende desde el día 19 de diciembre de 2011 (fecha de finalización del plazo de alegaciones al acta y día en que el contribuyente presentaba una solicitud de aplazamiento) y el día 30 de diciembre de 2011 (fecha de presentación de su escrito de alegaciones al acta).

En este punto debemos remitirnos al artículo 104, letra b), del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que considera dilaciones no imputables a la Administración:

"b) La aportación por el obligado tributario de nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones. La dilación se computará desde el día siguiente al de finalización del plazo de dicho trámite hasta la fecha en que se aporten".

En definitiva, existió un exceso en la determinación de los periodos no computables en el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras de 165 días, por lo que el tiempo final no computable en el plazo legal de duración de las actuaciones inspectoras hasta la fecha de liquidación correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2005 a 2007 es de 448 días, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo segundo del apartado 2 del artículo 104 de la Ley 58/2003.

Las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 17 de diciembre de 2009, si bien, teniendo en cuanto la existencia de 448 días no computables en el plazo máximo legal de duración de las mismas, deberían haber concluido el 6 de marzo de 2012, siendo la liquidación correspondiente al Impuesto sobre Valor Añadido de los ejercicios 2005 a 2007 de fecha 14 de mayo de 2012, puesta a disposición de la entidad en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas con fecha 15 de mayo de 2012.

La conclusión que se obtiene es que la liquidación fue practicada una vez transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento inspector.

QUINTO: Los efectos del incumplimiento del plazo máximo legal de duración del procedimiento inspector por parte de la Administración se encuentran previstos en los apartados segundo y tercero del artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que señala:

"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.

..."

En definitiva, la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no produce automáticamente la prescripción, lo que el legislador ha querido es simplemente que las actuaciones anteriores al citado incumplimiento carezcan de efectos interruptivos de la misma, de manera que la reanudación de las actuaciones inspectoras con posterioridad a la finalización del plazo máximo vuelven a tener valor interruptivo de la prescripción sobre los conceptos y periodos a los que alcanzan tales actuaciones (artículo 150.2 de la Ley 58/2003).

Por otro lado, hemos de hacer referencia a la jurisprudencia del Tribunal Supremo con relación al cómputo de la prescripción en el Impuesto sobre el Valor Añadido, dicho Alto Tribunal establecía en su Sentencia de 25 noviembre 2009, Recurso de Casación núm. 983/2004, la siguiente doctrina:

"Por razones metodológicas vamos a comenzar por el segundo, es decir, por analizar si la declaración resumen anual produce la interrupción de la prescripción, y ello aunque no se haga mención en ella de las cantidades y conceptos objeto de regularización.

El examen de la cuestión planteada nos obliga a examinar la naturaleza de la declaración anual del IVA en el ámbito de la prescripción.

Por lo pronto, y a estos efectos, el artículo 164 de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, establece en su apartado Uno 6º : "Sin perjuicio de lo establecido en el título anterior, los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a: ... 6º.- Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del impuesto resultante.

Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual.".

Una primera apreciación pone de relieve que el contenido propio de la declaración-resumen anual no es liquidatorio. Siendo esto cierto no se puede ignorar que a dicha

declaración se acompañan las declaraciones-liquidaciones trimestrales cuyo contenido ha de ser congruente con el de la declaración-resumen anual, pues si así no fuera la declaración-resumen anual y las liquidaciones (en este caso trimestral) serían contradictorias, y, por tanto, rechazables. Ello permite concluir que aunque la declaración- resumen anual no tiene en sí misma un contenido liquidatorio, implica y comporta una ratificación de las distintas liquidaciones efectuadas durante el año.

Este elemento de la declaración-resumen anual, de ratificación de las liquidaciones efectuadas durante el año, permite imputar a tales declaraciones un contenido interruptivo de la prescripción, por efecto de su contenido liquidatorio y al que el artículo 66.1 de la L.G.T . confiere carácter interruptivo.

Por lo expuesto, es rechazable la tesis del recurrente en el sentido de que la declaración-resumen anual no es una verdadera declaración tributaria, sino una comunicación informativa, pues tal aserto es, desde luego, contrario a su denominación "declaración", pero lo es también a su contenido, pues como ya hemos expuesto, y en virtud de la documentación que ha de acompañarla, y los datos que en ella se consignan, tiene un contenido ratificatorio de las liquidaciones efectuadas durante el año.".

A la citada doctrina, se refiere la Sentencia de dicho Tribunal de 17 de febrero de 2011, recurso de Casación núm. 4688/2006 donde se indica:

"En efecto, la consecuencia del incumplimiento del plazo de actuaciones inspectoras previsto en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero , es la de " que no se considere interrumpida la prescripción a consecuencia de tales actuaciones " (no la de caducidad, según se ha declarado, entre otras, en la Sentencia de 27 de diciembre de 2010 , dictada en el recurso de casación número 86/2007).Pero como se trata, insistimos, del ejercicio 1998 y la liquidación se notificó el 18 de octubre de 2002, ocurre que en esta última fecha no había transcurrido ***el plazo de cuatro años, contado desde que finalizó el plazo de la presentación de la declaración-resumen anual de aquél ejercicio****, dado el efecto interruptivo de la misma según la Sentencia de esta Sala y Sección de 25 de noviembre de 2009 (recurso de casación 983/04), que ha de aplicarse en función del principio de unidad de doctrina, al igual que se hizo en la Sentencia de 23 de junio de 2010 (recurso de casación 2845/2005). "*

En el presente caso, hay que concluir que la superación del plazo máximo conlleva que en momento de practicarse la liquidación correspondiente al Impuesto sobre Valor Añadido de los ejercicios 2005 a 2007 (14 de mayo de 2012) había prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria correspondiente a las declaraciones trimestrales correspondientes de los ejercicios 2005 a 2007.

SEXTO: Con relación a la liquidación impugnada referente a las declaraciones trimestrales del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2008, hemos de señalar que las actuaciones inicialmente se limitaban al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2005, 2006 y 2007, si bien, posteriormente, mediante notificación practicada el día 14 de noviembre de 2011 se extendieron a la comprobación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2008.

En el acuerdo de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido se considera que el procedimiento inspector es único, por lo que el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras desarrolladas sobre el ejercicio 2008 debe realizarse desde la fecha 17 de diciembre de 2009, fecha de inicio de las actuaciones originarias.

Pues bien, en el presente caso, ha habido un incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras que deberían haber concluido el día 6 de marzo de 2012, si bien, la liquidación correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2008 es de fecha 13 de diciembre de 2012, fue puesta a disposición en el buzón electrónico de la interesada con fecha 21 de diciembre de 2012 y se entendió rechazada con fecha 1 de enero de 2013, fecha en la que no no había transcurrido el plazo de cuatro años de prescripción computado

desde la finalización del plazo de presentación de la declaración resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2008 (el día 30 de enero de 2009), conforme determina la jurisprudencia señalada, con independencia de la existencia de varios actos interruptivos de la prescripción tras la conclusión del plazo máximo de duración de las actuaciones el día 6 de marzo de 2012.

Por tanto, la conclusión que se obtiene es que la deuda relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2008 no se encontraba prescrita, habida cuenta de la existencia de actos con valor interruptivo de la prescripción, si bien, debe reconocerse el improcedente cálculo de los intereses de demora desde el día 6 de marzo de 2012, una vez concluido el plazo máximo legal de duración del procedimiento inspector originario.

SÉPTIMO: En siguiente lugar, alega la reclamante la inobservancia del procedimiento previsto en el artículo 180 de la Ley General Tributaria, por cuanto las cifras dejada de ingresar en el ejercicio 2008 inspeccionado excede de la cuantía de 120.000 euros, límite que el Código Penal considera delito, por lo que la Inspección debería de haberse abstenido en continuar el procedimiento y remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal.

En cuanto a la normativa aplicable al caso, la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, señala en su artículo 180.1 que:

"1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes."

Dicho precepto constituye la aplicación en materia tributaria del principio "non bis in idem", contemplado por el artículo 25 de nuestra Constitución, que impide una duplicidad de sanciones, administrativa y penal, que recaigan sobre unos mismos hechos, dando prioridad, como no podía ser de otra manera, al ámbito penal.

En este sentido, el artículo 180 empieza estableciendo *"Si la Administración tributaria **estimase**"*, es decir , el precepto remite a la apreciación por parte de la Administración Tributaria de la posible existencia de indicios suficientes de un presunto delito contra la Hacienda Pública, en suma, la remisión del expediente a la jurisdicción competente es una decisión que dependerá del juicio de la Administración.

En el presente caso, lo sucedido es que la Inspección ha estimado que el eventual reproche sancionador sobre la entidad debe desenvolverse exclusivamente en sede administrativa, tras la pertinente valoración de las pruebas obrantes en el expediente, habida cuenta de las diferencias existentes entre la sanción administrativa y el tipo delictivo penal.

Ante ello, se debe reconocer que la Administración Tributaria, en el ejercicio de dicha potestad sancionadora administrativa, se encuentra facultada para analizar el comportamiento del sujeto pasivo derivado de un posible incumplimiento de las normas tributarias.

Por otro lado, ni se ha confesado ningún ilícito penal, por el contrario, se continúa defendiendo la deducibilidad de las cuotas soportadas del Impuesto cuestionadas por la Inspección, ni existe alguna actuación penal sobre los hechos objeto de regularización administrativa, por lo que difícilmente puede apreciarse la posibilidad del contribuyente de padecer una doble sanción administrativa y penal con el mismo fundamento.

Por tanto, no pueden estimarse las alegaciones de la reclamante en este punto.

OCTAVO: En siguiente lugar, discute la reclamante las pruebas utilizadas por la Administración para fundamentar la regularización impugnada por el ejercicio 2008, donde la Inspección discute la deducibilidad de las cuotas soportadas del Impuesto sobre el Valor Añadido consignadas en las facturas emitidas por "Creaciones Pymgra S.L." y "Creaciones y Servicios Rabal S.L."

En consecuencia, estamos ante una discrepancia probatoria donde la Inspección partiendo de un conjunto de indicios cuestiona la realidad de las operaciones facturadas por determinados proveedores del obligado tributario y, en consecuencia, la deducción del gasto practicada.

El derecho tributario se rige por sus propios criterios y principios que no resultarían de aplicación en el orden jurisdiccional penal, al respecto, en cuanto al tema de la prueba en materia tributaria, el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, aquí aplicable, señala:

Artículo 105. Carga de la prueba.

"1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo."

Y dicha regla general, ha sido interpretada por el Tribunal Supremo, (refiriéndose a la Ley 230/1963 aunque plenamente aplicable a la nueva Ley General Tributaria), señalando en su sentencia de 27 de enero de 1992 *que "cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor".*

En el presente caso, los proveedores controvertidos suministraban en los periodos objeto de comprobación, según el obligado tributario, telas que, a su vez, eran enviadas a las empresas Creaciones Aljor (en la actualidad) y Don Salvador Mora Montes (durante los años objeto de comprobación) para ser confeccionadas, constituyendo el producto terminado los sudarios que solicitaba la propia entidad Ramón Chao S.L.

Pues bien, los indicios en que se fundamenta la Inspección para defender la regularización practicada son los siguientes:

- Testimonio de Don Alejandro López Fornes, administrador de la mercantil Creaciones Aljor y empleado de Don Salvador Mora en los años a los que abarca la Inspección, manifestando que no conocía ni le sonaban los nombres de las mercantiles Gisra S.L., Migibacxa S.L. y Creaciones Pymgra S.L., aunque supuestamente eran los proveedores de telas más importes en términos cuantitativos del obligado tributario.

- Los representantes del obligado tributario ante la Inspección han manifestado sobre los pagos efectuados a las entidades "Creaciones Pymgra S.L." y "Creaciones y Servicios Rabal S.L." en el ejercicio 2008 que fueron realizados en efectivo sin que existan justificantes o recibís de los mismos.

- Las diversas circunstancias concurrentes en los emisores de las facturas controvertidas.

Se señala por la Inspección que las entidades "Creaciones Pymgra S.L." y "Creaciones y Servicios Rabal S.L." han sido objeto de expedientes de investigación en los que se ha llegado a la conclusión que no tenían posibilidad de suministrar a Ramón Chao SL materias primas por los siguientes motivos:

a) Se trata de sociedades que no se han podido localizar en el domicilio fiscal declarado, ni responden a las comunicaciones y notificaciones enviadas.

b) No tienen cuentas de cotización a la Seguridad Social, es decir, no constan que tenga empleados dados de alta en la Seguridad Social; ni presentan declaraciones por retribuciones satisfechas a trabajadores y retenciones derivadas de las mismas (modelo 190).

c) No figuran dadas de alta en el Impuesto de Actividades Económicas.

d) No disponen de una infraestructura mínima que posibilite el ejercicio de una actividad económica: local de actividad, trabajadores, medios de producción ...

e) No han depositado sus cuentas anuales en el Registro Mercantil.

f) Las sociedades "Creaciones Pymgra S.L." y "Creaciones y Servicios Rabal S.L." comparten el mismo administrador, el cual no ha sido posible localizar, y el mismo domicilio

fiscal en una zona con varias naves o fábricas en ruinas. La entidad "Creaciones Pymgra S.L." parece que deja de realizar operaciones poco después del comienzo de la actividad de " Creaciones y Servicios Rabal S.L.", siendo tal sociedad continuadora de las actividades que realizaba la mercantil anterior.

g) No presentan declaraciones del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre el Valor Añadido, o bien, presentan declaraciones con ingresos poco significativos.

h) Se han presentado declaración de operaciones con terceras personas, modelo 347, de la que declaran compras a diversos proveedores que comparten las mismas características de entidades inactivas que no han podido ser localizadas por la Inspección.

Toda esta serie de indicios para cuyo mayor detalle nos remitimos al acta e informe complementario extendido, permiten hacer dudar a la Inspección de la realidad de las adquisiciones de materias primas reflejadas en las facturas emitidas por los proveedores citados.

Por su parte la reclamante, señala que cada uno de los indicios considerados por la Inspección para fundamentar la regularización practicada son insuficientes.

Pues bien, la jurisprudencia ha venido señalando que los indicios no pueden valorarse aisladamente sino de forma conjunta, ya que su fuerza probatoria procede precisamente de su interrelación y combinación, al efecto, el Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1ª) indicaba en su Sentencia número 253/2007 de 26 marzo, Recurso de Casación número 1895/2006:

"...esta Sala, por ejemplo SSTS 1012/2003 de 11.7, 260/2006 de 9.3, 1276/2006 de 20.1 (sic), ya ha descartado el error de pretender valorar aisladamente los indicios, ya que la fuerza probatoria de la prueba indiciaria procede precisamente de la interrelación y combinación de los mismos, que concurren y se refuerzan mutuamente cuando todos ellos señalan racionalmente en una misma dirección (SSTS 14.2 y 1.3.2000). Es decir la recurrente se limita a analizar cada uno de aquellos elementos y a darles otra interpretación, o bien a aislarles del conjunto probatorio extrayendo sus propias e interesadas conclusiones, pero sabemos que la fuerza convictiva de la prueba indirecta se obtiene mediante el conjunto de los indicios probados, a su vez, por prueba directa,.."

En la prueba indiciaria nos encontramos con una serie de hechos que deben estar acreditados, que individualmente considerados pueden no ser significativos, pero que resultan plurales, coincidentes y al converger todos en una misma dirección se refuerzan entre sí, por lo que considerados en su conjunto, mediante un razonamiento lógico permite llegar a la conclusión alcanzada.

Por tanto, cada uno de los indicios expuestos debe ponerse en relación con los demás y desde esta perspectiva, se puede concluir, a juicio de este Tribunal, que tal pluralidad de indicios valorados en su conjunto permiten rechazar, sin otros elementos adicionales de juicio que permitan contrastar su realidad, el valor probatorio de las facturas para acreditar su derecho a la deducción de las cuotas soportadas del Impuesto controvertidas.

En este sentido, por ejemplo, es cierto que el pago en efectivo es un medio válido en las relaciones comerciales, lo que ocurre es que dicho medio imposibilita el seguimiento del destino final de los fondos monetarios, por lo que suele ser habitual en los casos de facturas que no obedecen a operaciones reales donde suele simularse la existencia de una corriente monetaria asociada a su pago, no obstante, en el ejercicio 2008, ni siquiera la reclamante ha podido acreditar que tuvo lugar dicho pago en efectivo. Por otro lado, indica la reclamante, que no es posible con la materia prima comprada al resto de proveedores de telas de la entidad que se hayan podido vender las cifras declaradas de sudarios y sabanas, sin embargo, tal afirmación no pasa de meras estimaciones, sin que se trate de un auténtico y fiable control de entradas y salidas de materia prima y producto terminado.

En definitiva, no se ha acreditado la realidad subyacente de las facturas controvertidas, en consecuencia, no ha quedado probada la existencia del hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, en cuya virtud se devengó el Impuesto, lo que supone que las cuotas soportadas controvertidas que pretende deducirse la reclamante no han sido legalmente devengadas. En consecuencia, no puede deducirse tales cuotas, en consonancia con lo dispuesto en el artículo 94. Tres de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que dispone:

" En ningún caso procederá la deducción de las cuotas en cuantía superior a la que legalmente corresponda ni antes de que se hubiesen devengado con arreglo a Derecho."

Por tanto, no puede estimarse las alegaciones de la reclamante en este punto.

NOVENO: En cuanto al acuerdo sancionador relativo al ejercicio 2008, la reclamante alude a la falta de prueba del mismo por considerar que los indicios no constituyen prueba del imprescindible elemento subjetivo de la infracción impuesta.

En el presente caso, la Administración ha sustentado la prueba del elemento subjetivo de la infracción cometida en una pluralidad de hechos sobre los que se ha inferido la culpabilidad de la reclamante en el Acuerdo sancionador impugnado en los siguientes términos:

"Toda esta serie de indicios ponen de manifiesto la falta de realidad de las operaciones de aquellos proveedores, pues no ha quedado acreditado por parte del obligado tributario la veracidad de las adquisiciones de materias primas reflejadas en las facturas regularizadas.

La conducta descrita del obligado, denota claramente una voluntad de ocultar la verdadera capacidad económica sujeta a tributación en el impuesto personal del infractor y una intención explícita de reducir ilícitamente la deuda tributaria. En este caso, el deber incumplido no se corresponde, a juicio de esta Dependencia Regional de Inspección, con una interpretación laxa de la norma, con un descuido negligente del obligado tributario, por contra su actuar fue consciente y voluntariamente dirigido a minorar artificiosamente la cuota tributaria a ingresar, perjudicando con esta actuación directamente los intereses de la Hacienda Pública concretados en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos, conforme el artículo 31 de la Constitución; actuación, por tanto, de tal trascendencia que debe calificarse de culpable.

Así pues, se entiende, por lo tanto, concurrente el elemento subjetivo necesario, de acuerdo con el art. 183 de la LGT, para la procedencia de la imposición de sanción por la comisión de infracciones tributarias, sin que se aprecie la intervención de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el art. 179 de la LGT."

Pues bien, el Tribunal Constitucional ha venido declarando que la prueba indiciaria es perfectamente válida en el ámbito del derecho administrativo sancionador para enervar la presunción de inocencia. En este sentido, la sala Segunda del Tribunal Constitucional en su Sentencia núm. 172/2005 de 20 junio, Recurso de Amparo núm. 1945/2004, señalaba:

"De otra parte hemos mantenido que el derecho a la presunción de inocencia, incluso en el ámbito del derecho administrativo sancionador (SSTC 45/1997, de 11 de marzo; 237/2002, de 9 de diciembre , F. 2), no se opone a que la convicción del órgano sancionador se logre través de la denominada prueba indiciaria, declaración parecida a la efectuada por el Tribunal Europeo de Derecho Humanos, que también ha sostenido que no se opone al contenido del art. 6.2 del Convenio la utilización de la denominada prueba de indicios (STEDH de 25 de septiembre de 1992 , caso Phan Hoang c. Francia , § 33; de 20 de marzo de 2001 , caso Telfner c. Austria , § 5). "

Por tanto, debe rechazarse la alegación de la reclamante sobre la falta de prueba de su culpabilidad ya que la prueba indiciaria utilizada por la Administración sancionadora es perfectamente válida para fundamentar el elemento subjetivo de la infracción cometida, sin que resulte necesaria una prueba directa de la conducta ilícita sancionada.

Por otro lado, indica la reclamante la ausencia de ocultación en su conducta, no obstante, a juicio de este Tribunal, los hechos constatados en el procedimiento sancionador ponen de manifiesto que no exista ninguna evidencia, según los pruebas presentadas por la reclamante en el previo procedimiento liquidatorio, de la realidad fáctica que sustenta las operaciones controvertidas cuyo cuotas soportadas fueron deducidas en las declaraciones tributarias presentadas, tal hecho únicamente pudo ser conocido tras la amplia actividad investigadora desarrollada por la Inspección que incluso fue extendida a los propios emisores de las facturas que sustentaban la deducción indebidamente practicada, lo que permite justificar la sanción impuesta .

Por otro lado, sostiene la reclamante que el administrador de la misma en el momento de cometerse las supuestas infracciones ha fallecido por lo que entiende, en aplicación del principio de personalidad de la pena, que no cabe exigirle la responsabilidad por los actos que serían imputables a un tercero.

Pues bien, no estamos, en este caso, en un procedimiento administrativo sancionador dirigido contra el administrador fallecido. En efecto, en el acto impugnado la responsabilidad por la infracción cometida se hace descansar en la mercantil "RAMON CHAO SL.", que es considerada como sujeto infractor, sujeto distinto a la persona física fallecida.

Desde este punto de vista, la propia Ley General Tributaria en su artículo 179 denominado *"Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias"* señala:

"1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.

Por su parte, el artículo 181 de la Ley señala:

"1. Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes."

En definitiva, no cabe duda que la mercantil "RAMON CHAO SL." resulta beneficiaria de la conducta antijurídica producida tendente a eludir el pago de impuestos, lo que justifica que, según la Ley tributaria, deba considerarse sujeto infractor y asumir la responsabilidad de la infracción tributaria cometida.

Por todo lo expuesto,

FALLO

Este Tribunal, en Sala, acuerda, en única instancia, estimar parcialmente las reclamaciones impugnados, conforme lo expuesto en los fundamentos anteriores de esta Resolución, anulando los actos impugnados.

ES COPIA
EL SECRETARIO

Fdo.: Francisco José Orozco Aranda

Lo que le notifico reglamentariamente a Vd., advirtiéndole de que contra este acuerdo puede interponer en los plazos que se indican (contados a partir del siguiente al de la notificación) los siguientes recursos:

a) Tratándose de resolución de reclamación en PRIMERA INSTANCIA:
En el plazo de UN MES, recurso de alzada ante éste Tribunal dirigido al Tribunal Económico-Administrativo Central.

b) Tratándose de resolución de reclamación en UNICA INSTANCIA:
En el plazo de DOS MESES, recurso ante el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana – Sala de lo Contencioso-Administrativo

c) En el plazo de QUINCE DIAS, recurso de anulación ante este Tribunal (exclusivamente por los motivos previstos en el ar. 239.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y de conformidad con el ar. 60 del Reglamento de Revisión en vía administrativa, Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Contra la resolución del recurso de anulación proceden únicamente los recursos descritos en las letras a) y b), reiniciándose los plazos para éstos.

Si la resolución ha sido desestimatoria confirmando el acto impugnado, y éste hubiera estado suspendido en período voluntario de ingreso, la notificación de la resolución iniciará el plazo de ingreso del artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria., es decir, el pago deberá realizarse en los siguientes plazos:

- Si la notificación de la resolución se ha realizado entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- Si la notificación de la resolución se ha realizado entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- Si la suspensión se produjo en período ejecutivo, la presente notificación determina la continuación o el inicio del procedimiento de apremio, según que la providencia de apremio hubiese sido notificada o no, respectivamente, con anterioridad a la fecha en la que surtió efectos la suspensión.
- Si contra la presente resolución cupiera recurso administrativo, de interponerse, la suspensión extenderá su vigencia hasta la notificación de la resolución del mismo.

d) Tratándose de resolución de PIEZA SEPARADA DE SUSPENSIÓN:
En el plazo de DOS MESES, recurso ante el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-Administrativo.

e) Tratándose de resolución de CUESTIÓN INCIDENTAL contra acuerdo denegatorio de suspensión automática o de suspensión con prestación de otras garantías:
La resolución que ponga término al incidente no será susceptible de recurso (arts. 43.5 y 44.5 del RGRVA y 236.6 de la LGT), pero al recibir la resolución de la reclamación, el interesado podrá discutir nuevamente el objeto de la cuestión incidental mediante el recurso que proceda contra la resolución.

Efectos de la denegación de la Suspensión (art. 42.2 del RGRVA):

a) Si en el momento de solicitarse la suspensión la deuda se encontraba en período voluntario de ingreso, con la notificación de su denegación se iniciará el plazo previsto en el art. 62.2 de la LGT, para que dicho ingreso sea realizado.

b) Si en el momento de solicitarse la suspensión la deuda se encontraba en período ejecutivo, la notificación del acuerdo de denegación implicará que deba iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el art. 167.1 de la LGT, de no haberse iniciado con anterioridad a dicha notificación.