Roj: **STSJ PV 2981/2023** - **ECLI:ES:TSJPV:2023:2981**

Id Cendoj: **48020330012023100367**
Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Bilbao**
Sección: **1**
Fecha: **21/11/2023**
Nº de Recurso: **654/2022**
Nº de Resolución: **375/2023**
Procedimiento: **Recurso contencioso-administrativo**
Ponente: **LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANIA**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

FONDO DOCUMENTAL CE

***TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO***

***SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO***

***RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO N.º 0000654/2022***

***PROCEDIMIENTO ORDINARIO***

***SENTENCIA NÚMERO 000375/2023***

ILMOS./AS., SRES./AS.

PRESIDENTE

D. LUIS ÁNGEL GARRIDO BENGOETXEA

MAGISTRADOS/AS

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

D.ª TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO

En Bilbao, a 21 de noviembre del 2023.

La Sección primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 0000654/2022 y seguido por el procedimiento Procedimiento ordinario (Migración), en el que se impugna la Resolución del Tribunal **Económico**-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 1 de junio de 2.022, que confirmaba acuerdo del Servicio de Recaudación de 21 de julio de 2021 que declaraba a dicha firma responsable solidaria de las deudas de la mercantil "COHIMET 2004, S.L" (en adelante, " *Cohimet*"), con fundamento en el artículo 42.2 de la NFGT 2/2005, de 8 de marzo.

Son partes en dicho recurso:

- **DEMANDANTE**: REGESMET, S. L., representada por el procurador D. ALFONSO JOSÉ BARTAU ROJAS y dirigida por el letrado D. GORKA DARÍO ALONSO RETA.

- **DEMANDADA**: DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA, representada por el procurador D. LUIS PABLO LÓPEZ-ABADÍA RODRIGO y dirigida por el letrado D. JOSÉ LUIS HERNÁNDEZ GOICOECHEA.

Ha sido Magistrado ponente el Ilmo. Sr. D. Luis Javier Murgoitio Estefanía.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** El día 07 de septiembre de 2022 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D. Alfonso Bartau Rojas, actuando en nombre y representación de REGESMET, S. L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal **Económico**-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 1 de junio de 2.022, que confirmaba acuerdo del Servicio de Recaudación de 21 de julio de 2021 que declaraba a dicha firma

responsable solidaria de las deudas de la mercantil "COHIMET 2004, S.L" (en adelante, " *Cohimet*"), con fundamento en el artículo 42.2 de la NFGT 2/2005, de 8 de marzo; quedando registrado dicho recurso con el número 0000654/2022.

**SEGUNDO.-** En el escrito de demanda se solicitó de este Tribunal el dictado de sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en el expresados y que damos por reproducidos.

**TERCERO.-** En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en el mismo expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimaran los pedimentos de la parte actora.

**CUARTO.-** Por decreto de 01 de marzo de 2023 se fijó como cuantía del presente recurso la de 1.759.758,70 euros.

**QUINTO.-** En los escritos de conclusiones las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

**SEXTO.-** Por resolución de fecha 19 de octubre de 2023 se señaló el pasado día 26 de octubre de 2023 para la votación y fallo del presente recurso.

**SÉPTIMO.-** En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

## II.- FUNDAMENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO.-** Se trata en este proceso de enjuiciar las pretensiones que la firma recurrente "REGESMET, S.L" (en lo sucesivo, *"Regesmet"*), mantiene frente a la Resolución del Tribunal **Económico**-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 1 de junio de 2.022, que confirmaba acuerdo del Servicio de Recaudación de 21 de julio de 2021 que declaraba a dicha firma responsable solidaria de las deudas de la mercantil "COHIMET 2004, S.L" (en adelante, " *Cohimet*"), con fundamento en el artículo 42.2 de la NFGT 2/2005, de 8 de marzo. El resultado formal de estimación en parte de la reclamación nº 2021/0503, y asimismo de la 2021/0504, que se dirigía contra las liquidaciones y sanciones objeto de derivación, se producía en función del Fundamento Decimocuarto de dicha resolución -páginas 31 a 34-, en lo que suponía apreciar un motivo impugnatorio que reducía la deuda a ingresar en 556,48 €, por el IVA del ejercicio 2017.

Las partes han cifrado la cuantía litigiosa sin coincidencia, pues la parte recurrente la estima en 1.316.653,59 €, -folio 96-, y la Administración Foral demandada en 1.759.758,70 €, -folio 111-, que es la que tomó provisionalmente en cuenta el Decreto de 1 de marzo de 2023. Sin embargo, a la hora de fijar definitivamente esa cuantía debe prevalecer la magnitud en que la evalúa la parte recurrente, que, de conformidad con el artículo 42.1.a) LJCA, es la que corresponde a la deuda principal por IVA de 1 de enero de 2.006 a 31 de diciembre de 2.008, (más 556,48 euros de IVA 2017), mientras que el otro agregado que incluye la DFG es una sanción de 442.548, 63 €, que, de acuerdo con dicha regla legal, no debe computarse de no ser, como no es, superior al principal. El resultado, una vez deducido el doble cómputo de los aludidos 556,48 €, es de 1.316.643,59 + 556,48 €=1.316.721,07 €.

El temario litigioso que desarrolla la parte recurrente a través del escrito de demanda de 53 páginas que formula, aborda primeramente una relación de hechos del procedimiento que dicha parte considera significativos, donde se refiere primero al acto de declaración de responsabilidad solidaria de 26 de julio de 2021, y después al presupuesto de hecho habilitante de la derivación en concepto de IVA de 2006 a 2008, intereses de demora y sanción, habiéndose iniciado el procedimiento inspector frente a la deudora principal el 14 de abril de 2008, por cuatro ejercicios, del IVA -2004, 2005, 2006 y 2007-, señala como relevantes las fechas de 15 de setiembre de 2008 (dilación imputada de 5 días); 19 de mayo de 2.009, (diligencia nº 8 sobre solicitud de información a la AEAT; 31de mayo de 2010 (diligencia nº 10, sobre agotamiento del plazo y reanudación formal de las actuaciones, declarándose prescritos los ejercicios 2004 2005); 28 de julio de 2.010, (diligencia nº 12, ampliación a ejercicios 2008 y 2009); 14 de abril de 2011 (diligencia nº 15, sobre solicitud de información a la AEAT), ente otras a las que se aludirá.

Tras esta primera aproximación a los hitos fundamentales de las actuaciones inspectoras, la recurrente expone los alegatos y motivos impugnatorios, que igualmente se centran en primer lugar en la declaración de responsabilidad que le afecta como sucesora, y que se refieren a la prescripción, que tiene por consumada entre las fechas de 11 de enero de 2.017, en que *"Cohimet"* era requerida de pago por plazo de un mes (que finalizaba por ello el 11 de febrero de 2.017), y la del 22 de abril de 2021 en que a la sucesora recurrente se le notificaba el inicio de las actuaciones tendentes a declarar su responsabilidad. E igualmente se plantea la incompetencia del Servicio de Recaudación de la HFB, dado que todas las operaciones de la mercantil actora se habrían realizado en territorio común a efectos del **Concierto Económico**, siendo la Administración estatal la única competente a efectos de todas sus obligaciones tributarias.

Un segundo grupo de motivos y cuestiones se circunscribe a proclamar la invalidez del acuerdo de liquidación propiamente dicho que afectó en su momento a la deudora principal, y en que se comienza asimismo por invocar la concurrencia de prescripción, que en esta ocasión se argumenta en función de la naturaleza única del procedimiento inspector frente a la deudora *"Cohimet"*, que se desarrolló en dos fases; una primera en que, por superarse el plazo legal de 12 meses de duración del artículo 147 de la NFGT, la Administración hubo de reanudarlo con fecha de 31 de mayo de 2.010, (declarándose por ello prescritos los ejercicios 2004 y 2005); con una segunda etapa entonces iniciada, deduciendo que, al tratarse de un procedimiento único según la jurisprudencia que extensamente trascribe, las actuaciones se deben tener por comenzadas el 14 de abril de 2.008, sin perjuicio de que continuaran después, por reanudación, en mayo de 2.010. De ese enfoque deriva la recurrente diversas consecuencias, tales como que; i) no puede computarse como interrupción justificada un período de 124 días dedicado a obtener información de la AEAT, dado que se había agotado el plazo máximo de seis meses para todas las peticiones de datos e informes, -articulo 100.3 NFGT-; ii) que tampoco pueda computarse como interrupción justificada la remisión de actuaciones al Ministerio Fiscal, por estar hecha sin la debida notificación, explicando en que actuaciones se reflejaba, y planteando subsidiariamente que, de no acogerse la falta de notificación, el día de notificación seria el 14 de abril de 2.011 y no el 9 de febrero, con resultado de 65 días menos, pasando de 2.007 a 1.942 días. iii) Tampoco puede aplicarse el plazo de 6 meses para finalizar el procedimiento tras la actuación penal, al no haberse ampliado el plazo de duración de las actuaciones inspectoras. iv) No interrumpiría la prescripción asimismo el tiempo transcurrido en la jurisdicción penal en caso de superarse el plazo hábil de actuaciones. En todos estos extremos detalla y trascribe la parte accionante diversos pronunciamientos de doctrina administrativa o jurisprudencial, concluyendo con el siguiente cómputo de la prescripción: Desde el 31 de mayo de 2010 hasta el 14 de abril de 2011 transcurrieron **319 días**. Luego, aun de considerar que se interrumpía hasta el 8 de agosto de 2016 en que la jurisdicción penal devolvía las actuaciones a la Inspección, hasta el 11 de enero de 2.017, transcurren otros **157 días**, con un total de **476 días**, que superan ampliamente los 12 meses.

Como aspectos afectantes al contenido de las liquidaciones, se plantea a continuación la cuestión del indebido cálculo de los intereses de demora, -articulo 147.3 NFGT-, que no procederían a partir del 20 de octubre de 2.009, y, asimismo, la del derecho a la deducción del IVA. -Páginas 48 a 51 del escrito de demanda-.

**SEGUNDO.-** Frente a ese enunciado no intensivo de los fundamentos del recurso, la síntesis de la oposición que realiza la Diputación Foral, DFG-, es la que sigue;

-Comienza por resaltar la evidencia de la sucesión de empresas entre *"Regesmet"* y *"Cohimet",* que no es ni siquiera negada por la parte actora y de la que debe dejarse constancia inicial.

-En lo relativo al acto de declaración de responsabilidad solidaria, proclama tanto que no está prescrito el derecho a declararlo, como que el Servicio de Recaudación de la Hacienda Foral es el competente para hacerlo. En el primer punto destaca que la demandante no tiene en cuenta el apartado 2 del artículo 66 de la NFGT sobre fecha inicial de cómputo para cuando el presupuesto de la responsabilidad se produzca después de la finalización del periodo voluntario de pago del deudor principal, que fue en este caso la sucesión empresarial, nunca anterior a 27 de setiembre de 2017, de manera que no había prescrito ese plazo cuando en abril de 2.021 se iniciaron las actuaciones frente a la sucesora. En lo referido a la competencia recaudatoria señala la irrelevancia de que la actora tribute a una u otra Hacienda territorial, -lo que no consta-, pues sí lo hacía en todo caso a la Hacienda Foral la deudora principal cuyo débito se deriva.

-En lo que concierne a la prescripción afectante a la propia liquidación, va a defender la demandada que la proclamada unidad del procedimiento es ya asumida por TEA Foral, rechazando sin embargo las tesis actoras sobre determinadas interrupciones. Así, siendo acorde a la normativa aplicable y no discutida, la reanudación de las actuaciones inspectoras, la primera solicitud de información a la AEAT tardó más de nueve meses en ser respondida, con lo que, superado el plazo legal máximo de seis meses, hubo de considerarse excedido, como así se hizo, el plazo de 12 meses del artículo 147.1. Ahora bien, una vez válidamente reanudadas las actuaciones, solo podrán acumularse las interrupciones que se produzcan a partir de ese momento y no las anteriores, ya que, aunque sea un mismo procedimiento, se ha reiniciado en cuanto a sus plazos. En torno a la remisión del expediente a la jurisdicción penal (no así, como se dice, al Ministerio Fiscal) consta en el e.a, que en la diligencia nº 16, de 14 de abril de 2.011, se le notificó a *"Cohimet"* esa remisión al orden penal. Se insiste por la actora a una inexistente remisión de que la interesada tuviese noticia, pero lo ocurrido en este caso era que ya existían unas Diligencias Previas en curso ante el Juzgado de Instrucción por el IVA de 2005, y la ampliación de la denuncia a los nuevos ejercicios se presentó en esas mismas diligencias, lo que de inmediato conoció *"Cohimet"*. Tampoco es acogible la pretensión subsidiaria, al deber computarse la interrupción desde la remisión del asunto. - STS de 16 de abril de 2.012-. Igualmente se opone a la alegación contraria sobre no aplicación del plazo de seis meses al no haberse ampliado el plazo, remitiéndose a la claridad del artículo 147.5 de la NFGT. Añadiendo que, además, cuando se devolvieron las actuaciones, restaban aún 235 días

para el agotamiento del plazo. Por último, rechaza igualmente que el tiempo de permanencia en la jurisdicción penal no interrumpa la prescripción, señalando que si el TEA no se ha pronunciado sobre este punto es por considerar que no se ha superado el plazo máximo del procedimiento inspector, sentido en el que manifiesta que, debiendo computarse como interrupción justificada la solicitud de información a la AEAT, -124 días- y la remisión del tanto de culpa al orden penal, no se ha superado el plazo mínimo de seis meses y restaban aún 235 días para finalizar el procedimiento.

-En los apartados Cuarto y Quinto de su contestación, la representación procesal de la DFG analiza las cuestiones sobre cálculo de los intereses de demora, y sobre la deducibilidad del IVA de los ejercicios objeto de inspección.

**TERCERO.-** La práctica totalidad de las cuestiones adjetivas y hasta sustantivas que este proceso trae a escena, se relacionan con el régimen de duración de las actuaciones inspectoras que consagraba en su momento el artículo 147 de la NFGT 2/2005, de 8 de marzo, que nos vemos obligados a trascribir en sus apartados clave, que son estos;

"Artículo 147. Plazo máximo del procedimiento de comprobación e investigación.

1. Las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación 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 100 de esta Norma Foral.

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de doce meses.

Los acuerdos de ampliación del plazo de doce meses anteriormente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho y deberán ser notificados antes de la finalización del primer período de doce meses, siendo de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del Artículo 100 de esta Norma Foral.

2. La interrupción injustificada del procedimiento de comprobación e investigación 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 determinarán la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirán 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 Norma Foral. Tendrán, asimismo, el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras.

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

4. Cuando se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal de acuerdo con lo previsto en el artículo 249 de esta Norma Foral, dicho traslado producirá los siguientes efectos respecto al plazo de duración de las actuaciones inspectoras:

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

* Se considerará como causa que posibilita la ampliación de plazo, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, en el supuesto de que el procedimiento administrativo debiera continuar por haberse producido alguno de los motivos a los que se refiere el artículo 249 de esta Norma Foral.

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

Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a los procedimientos administrativos en los que, con posterioridad a la ampliación del plazo, se hubiese pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se hubiera remitido el expediente al Ministerio Fiscal y debieran continuar por haberse producido alguno de los motivos a que se refiere el apartado 1 del artículo 185 de esta Norma Foral. En este caso, el citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento.

Deberá ponerse en conocimiento del obligado tributario a través de la oportuna comunicación o en la primera diligencia que se suscriba en el curso del procedimiento de comprobación e investigación con posterioridad a la citada recepción, la fecha en que se produzca la recepción del expediente administrativo o de la resolución judicial a que se refiere el párrafo anterior.

Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26 de la presente Norma Foral, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación."

**CUARTO.-** Comenzando por los puntos de controversia que se ciñen a la declaración de responsabilidad solidaria afectante a la sociedad mercantil "REGESMET. S.L", debe descartarse, en los términos en que la Administración demandada formula su oposición en vía jurisdiccional, que concurriera la figura de la prescripción de la deuda.

Las partes coinciden en la aplicabilidad del articulo 66 NF, en su apartado 2, a cuyo tenor;

"El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse *desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal.*

No obstante, en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior, *dicho plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar. (...)".*

En el caso examinado, se trata de una declaración de solidaridad que deriva del artículo 42.2 de la normativa foral general, relativa a las personas o entidades que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, y, como con acierto señala la Administración demandada, su fecha más remota concebible hubo de ser la de **27 de setiembre de 2.017** en que la sociedad sucesora *"Regesmet*", fue constituida ante Notario de Madrid, tal y como consta a los folios 43 a 53 de estos mismos autos, de modo y manera que para el cómputo de prescripción se tiene que partir del momento en que el presupuesto de la responsabilidad (la sucesión) se produjo, nunca antes en dicha fecha posterior al 11 de febrero de 2.017, que es la que la recurrente pretende tomar como *"dies a quo"* en base al primer párrafo de esa disposición, pero que, no obstante, resulta inaplicable al caso.

Por tanto, no estaba prescrita la acción cuando en fecha de **22 de abril de 2021** se notificaba la iniciación del procedimiento de declaración de responsabilidad, y ni siquiera lo estaba cuando el mismo concluía y se resolvía el 21 de julio de ese año (notificado el 26), por no haber transcurrido el plazo de cuatro años a tener en cuenta, y con ello, sin mayores apreciaciones, el motivo analizado debe desestimarse.

Tampoco se puede compartir el alegato que la firma recurrente desarrolla en torno a la incompetencia de la Diputación demandada, pues al margen de que la sociedad recurrente pueda no tener domicilio fiscal en territorio foral, no operan a estos efectos los puntos de conexión que, con arreglo al **Concierto Económico** entre Estado y País Vasco, -Ley 12/2002, de 23 de mayo-, puedan determinar la condición de *sujeto pasivo* contribuyente en las diferentes figuras tributarias, sino la de aquellos obligados tributarios que son las personas o entidades que asumen en cada supuesto la condición de *responsables* -artículos 35.4 y 41 de la NFGT-, en torno a lo cual será Administración territorial competente aquella que lo sea para recaudar la deuda ejecutiva sobre la que dicha responsabilidad recae, dada la conexión que la responsabilidad de los artículos 41 a 43 mantiene con la función recaudatoria, -artículo 178 de la NFGT-, y siempre sin perjuicio

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

de que las actuaciones de recaudación en vía de apremio puedan llevarse a efecto con el auxilio de otras Administraciones.

No cabe, por tanto, considerar como presupuesto determinante de la competencia el domicilio fiscal, sino la realización por la persona o entidad del supuesto enunciativo de cada modalidad de obligado responsable de los articulo 42 y 43 de la Norma Foral de 2005.

**QUINTO.-** En lo que concierne a la prescripción de las liquidaciones de IVA derivadas a la sociedad sucesora, para hacer más comprensibles las claves fundamentales del debate, lo más conveniente es destacar cuales son los cómputos alternativos entre los litigantes, y en qué extremos radica el acogimiento de uno u otro.

La representación de *"Regesmet",* dando por válida la reanudación de las actuaciones inspectoras en fecha de 31 de mayo de 2010, (aplicable a todos los ejercicios regularizados de 2006, 2007 y 2008), considera transcurridos **319 días** hasta el 14 de abril de 2.011, (fecha en que se notificaría la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal) y, una vez devueltas las actuaciones a la Inspección el 8 de agosto de 2016, trascurrirían otros **157 días** hasta su finalización el 11 de enero de 2.017, con un total de **476 días**, muy superior a doce meses.

La Administración demandada computa por el contrario en ese lapso otro período de interrupción ( **124 días**) entre setiembre de 2010 y 24 de enero de 2011, referido a una solicitud de información a la AEAT en relación con dos sociedades relacionadas con la inspeccionada ( *"Hierros Andaira SL"*, y *"Deixalle Delgo, S.L"*). Igualmente considera interrumpido el largo período transcurrido entre el **9 de febrero de 2011** en que el Director General de Hacienda promovía la vía penal en lo relativo a esos ejercicios, (notificado el 14 de abril de ese año en diligencia nº 16) y el día **8 de agosto de 2.016** en que se recibía la ejecución de la sentencia firme (absolutoria) de 5 de febrero de 2016 dictada por la Audiencia Provincial de Gipuzkoa y se reiniciaban las actuaciones de inspección, y de este modo considera que la inspección contaba todavía con **235 días** para finalizar las actuaciones, como resultado de computar exclusivamente 130 días consumidos entre el 31 de mayo de 2010 y el 9 de febrero de 2.011, (y no así el 14 de abril de ese año), lo que, a su vez, excluía la discusión relativa a si se contaba o no con los seis meses mínimos para concluirla tras la reactivación.

Dos son, por tanto, los puntos de discrepancia que determinan la suerte de la cuestión. De una parte, si cabía computar en ese nuevo período de reanudación formal la interrupción de 124 días obediente a una nueva solicitud de información a la AEAT, una vez que, de conformidad con el artículo 100.3 de la Norma Foral General 2/2010, ya se había agotado anteriormente el plazo máximo acumulado de seis meses para obtener esos datos e informes de otras Administraciones.

La parte actora, tomando precedentes jurisprudenciales, como la STS de 15 de diciembre de 2.020 en RC nº 342/2018, describe el principio de *unidad del procedimiento inspector,* que le lleva a la conclusión de que ese límite de seis meses no podía ampliarse con nuevas peticiones de información, que es consecuencia que la Administración demandada rechaza, considerando que, de ser así, las interrupciones del periodo inicial, se contarían doblemente.

Al entender de esta Sala, ante cuestión bastante inhabitual como la planteada, la respuesta debe ser favorable a la interrupción de 124 días que la Administración demandada defiende. La regla del articulo 147.2 determinaba que *no se consideraría 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, así como que, 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* .

Viendo esa correlación entre la interrupción injustificada (por más de seis meses) y la consecuencia de que la prescripción corriese durante el plazo de los doce meses iniciales, -con la efectiva extinción, por prescrita, de la deuda de los ejercicios 2004 y 2005-, todo nos lleva a concluir que no se puede deducir de tal disposición que los efectos de esa sanción procedimental se dupliquen o acumulen con ocasión de la reanudación de las actuaciones, pues, de ser así, perdería el sentido subsanatorio que esa reanudación posterior ofrece por haberse dado la *cuasi* caducidad que se establece. Es decir, que, en un caso como el presente en que los informes de la AEAT solo fueron respondidos tras nueve meses en aquella primera fase, conllevaría un doble efecto de la previsión del artículo 100.3, que no parece que sea lo que se persigue por el legislador, estando en cambio orientada la misma a buscar el equilibrio entre las potestades administrativas y las garantías del administrado, a fin de que la actividad inspectora no se trunque, pero no goce tampoco de la ventaja de mantener interrumpido el plazo de prescripción por causas que son ajenas al sujeto pasivo.

En lo que respecta a la interrupción por el pase del tanto de culpa a la jurisdicción penal, no puede acogerse el punto de vista actor que parece sustentarse en la falta de constancia de la notificación de la remisión al

*Ministerio Fiscal*, que en el caso no fue el medio a través del cual ese traslado a la vía penal se produjo, sin por ello dejar de constituir el supuesto legal de interrupción de las actuaciones inspectoras que recoge el artículo 147.4, al decir que esa remisión, " *Se considerará como un supuesto de interrupción justificada del cómputo del plazo de dichas actuaciones".*

La cuestión más relevante en este apartado, una vez que no se acaba poniendo en duda que mediante la Diligencia nº 16, de 14 de abril de 2.011, ese envío del expediente al Juzgado de Instrucción se notificara, sería la de atenerse a esa fecha, como subsidiaria, frente a la que abandera la Administración del envío el 9 de febrero de ese año, con un diferencial de 65 días que serían achacables al saldo total de duración del procedimiento. Sin embargo, aunque la Administración aluda a alguna sentencia del Tribunal Supremo que estaría a la fecha efectiva de la remisión, parece más acorde a la exigencia de notificación de esas remisiones, que la jurisprudencia exige, -citas de las páginas 28 a 31-, que se tome, -de ser posterior a la remisión real y efectiva-, la fecha de notificación de la misma, tal y como argumenta la parte recurrente, y así estarse en suma, subsidiariamente, a la fecha de la notificación por medio de la referida diligencia, no obstante lo cual enseguida se concluirá que tampoco ese incremento de 65 días va a suponer el exceso en el plazo total, ni va a llevar a la conclusión de prescripción de los ejercicios restantes de 2006, 2007 y 2008.

Lo que acaba de adelantarse se materializa en el último de los óbices que la parte actora opone al desarrollo temporal de las actuaciones de la inspección, y que se ciñe al párrafo del apartado 5 del repetido artículo 147 que decía en su momento;

"Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a los procedimientos administrativos en los que, con posterioridad a la ampliación del plazo, se hubiese pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se hubiera remitido el expediente al Ministerio Fiscal y debieran continuar por haberse producido alguno de los motivos a que se refiere el apartado 1 del artículo 185 de esta Norma Foral. En este caso, el citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento."

Lo cierto es que esa regla, -que suponía la adicción de un plazo de hasta seis meses para finalizar el procedimiento tras una retroacción de actuaciones administrativa o judicial, si el que restaba para agotar era inferior-, no va a entrar en juego en este supuesto según la interpretación de la misma que le resulta más consistente a esta Sala.

Y es que, en efecto, pueden darse diversas situaciones cuando las actuaciones son devueltas por la jurisdicción competente;

-Si resta un plazo que se supone insuficiente, la Inspección siempre podrá ampliarlo por el tiempo que se estime necesario, nunca mayor de doce meses, tal y como habilita el propio apartado 4. *("Se considerará como causa que posibilita la ampliación de plazo de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, en el supuesto de que el procedimiento administrativo debiera continuar por haberse producido alguno de los motivos a los que se refiere el artículo 249 de esta Norma Foral.").*

-Si ya no se cuenta con esa posibilidad de ampliar, porque se ha hecho uso anterior de ella y el plazo que resta es inferior a seis meses, es cuando entrará en juego *"de iure"* esa adición de plazo hasta seis meses.

-Si, por último, no se ha ampliado el plazo, pero la Inspección cuenta con un resto, -sea mayor o menor de seis meses-, en el que finalizan de manera efectiva las actuaciones, esa norma quedará despojada de toda incidencia, y simplemente, fuera de aplicación.

A nuestro entender, este es el supuesto que concurre en este proceso. No se comparte el punto de vista de la DFG que parece defender que en todo caso se puede contar con ese mínimo de seis meses, aunque no se haya hecho ejercicio previo de la facultad de ampliarlo ordinariamente y por decisión de la Inspección, pues es una condición que la norma consagra como presupuesto insalvable, y sin la cual carecería de sentido acudir a un beneficio *"legis"* innecesario para prolongar la duración de las actuaciones. Sin embargo, si se computan los plazos como lo hace el TEA y la parte demandada, restando aun 235 días para poder concluir el expediente, todo el debate caerá por su base y la perspectiva que adopta la recurrente quedará despojada de validez.

Esta Sala, en definitiva, de acuerdo con el análisis que ha realizado en los párrafos anteriores, no asume al completo que restasen esos 235 días, pero sí en cambio que el plazo ordinario (sin ninguna ampliación ni adición de esos seis meses), no llegara a agotarse.

De esta manera, si al cálculo que realiza la recurrente y que alcanza una duración total de 476 días, se le restan los 124 días de interrupción tenidos en cuenta, se está en una duración de **352 días**, que se acerca al límite de los doce meses, pero por 13 días no lo supera, y ello con independencia de que, en función primordial de unas muy dilatadas actuaciones en vía penal, la duración absoluta del procedimiento inspector resultase

excepcionalmente larga. Del mismo modo se llega a ese resultado partiendo del cómputo de la Administración demandada, pues si los 235 días que defiende como remanente, se minoran con los 65 días de más que hemos acogido, se estará ante **170 días** para poder concluir las actuaciones, de los que se habrían consumido **157,** y el resto serian esos mismos **13 días** de estrecho margen a que nos hemos referido antes.

**SEXTO.-** No apreciada así la prescripción, los temas litigiosos que quedan por dirimir, se refieren en primer término al cálculo de los intereses de demora.

Según *"Regesmet",* la circunstancia de que se produjera la aplicación del artículo 147.2, sobre interrupción injustificada del procedimiento, al constar acreditado, -y asumido por la Inspección-, que se incumplió el plazo máximo de las actuaciones, estando igualmente acreditado que formaban parte de un único procedimiento iniciado el 14 de abril de 2.008, no ha supuesto, sin embargo, que la Administración haya tenido en cuenta uno de los efectos que se derivan de esa situación, que es que dicho incumplimiento del plazo del apartado 1, determinaba que no se exigieran intereses de demora desde que se produjera el mismo hasta la finalización del procedimiento. Por ello, desde el 19 de octubre de 2.009, no pueden exigirse tales intereses, incurriendo por tanto la Administración en una patente contradicción, al indicar que el plazo de 12 meses comenzaba a contarse el 31 de mayo de 2.010 a tales efectos, sin advertir que, de ser así, nunca sería aplicable la regla de no exigencia en procedimientos reanudados.

En su escrito de contestación, la representación de la DFG -páginas 16/17-, defiende que los intereses de demora han sido bien calculados. Argumenta en teoría que en algunos casos se podrán continuar las actuaciones sin que el concepto tributario esté prescrito. Con ejemplos de cómo aplicar en tales casos la regla del artículo 147.3, se concluye que, en el presente supuesto, en cambio, hubo una reanudación de actuaciones el 31 de mayo de 2.010, y se entendió interrumpida la prescripción y, como la liquidación se produjo dentro del plazo previsto, los intereses de demora han sido debidamente calculados.

Entiende esta Sala, no obstante, que el efecto del artículo 147.3 de la NFGT, es completamente autónomo y debe disociarse de la prescripción y de las consecuencias que sobre ella hace recaer y comporta el incumplimiento del plazo. - Apartado 2-.

Así lo ponen de relieve ambas disposiciones, que conviene reiterar, con el suficiente énfasis en sus previsiones clave;

"2. La interrupción injustificada del procedimiento de comprobación e investigación 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 determinarán la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirán 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. (.....)

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 función de lo anterior, carece de relieve que la Inspección notificase formalmente la reanudación de actuaciones (a los solos efectos de evitar la prescripción, que sería segura en este caso) en lo que concierne a los intereses de demora, pues el plazo legal de doce meses se había incumplido y decaía *ex lege* la exigencia de intereses desde ese momento hasta la finalización efectiva del procedimiento. Teleológicamente no cabe concebir en esa fase la existencia de la *"mora debitoris",* cuya atribución solo supondría una injusta prima para el estancamiento y la demora en la conclusión de los procedimientos mediante la financiación a cargo del sujeto pasivo de la liquidación futura demorada. Es de reafirmar en cambio que esa prolongación debe ser soportada por la Administración tributaria incumplidora, con lo que la regla del apartado 3 ha de ser interpretada en sus estrictos términos y sin concesiones a las hipotéticas suertes de la prescripción, como institución que cuenta con un fundamento notablemente distinto y que no debe ser partícipe de la disquisición.

Cabe añadir que, si la Administración no se considera responsable de la acusada tardanza en resolverse el proceso penal a dichos efectos de intereses de demora, ocurre que, desde el punto de vista formal, fue ella

la parte de la relación jurídica que acordó trasladar el tanto de culpa a dicho ámbito, contando para ello con la garantía normativa de que el procedimiento tributario de comprobación quedaría interrumpido a efectos de prescripción. De otra parte, y desde una acepción material última, se antoja que menos aun debería soportar las consecuencias de esa mora, el obligado tributario (o su sucesor responsable solidario), que resultó absuelto en esa vía.

Se acoge, por tanto, este motivo impugnatorio.

**SÉPTIMO.-** En lo que se plantea finalmente sobre la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas de los ejercicios regularizados, la recurrente trascribe conclusiones de la Inspección sobre la emisión de facturas falsas por parte de las cinco sociedades que cita, así como la STJUE de 11 de noviembre de 2021, y defiende con ello que la deducción debe ser posible aunque se incumplan ciertos requisitos formales, como en este caso la emisión de autofacturas, empleando en cambio las facturas recibidas de los proveedores, pero siendo excepcional la denegación del derecho a la deducción y solo concebible cuando el sujeto pasivo era o debería ser conocedor de estar participando en una operación o cadena de fraude.

Hecho este resumen, la réplica de la Administración demandada comienza por poner de relieve que *"Cohimet"* se dedicaba al sector de la chatarra en que para evitar el fraude está previsto el régimen de inversión del sujeto pasivo, siendo el comprador quien tiene que autorrepercutirse el IVA y generar una autofactura por cada compra. Pero *"Cohimet"* no empleaba como soporte de la deducción tales autofacturas, sino facturas falsas emitidas por quienes no eran los proveedores de la chatarra y que no repercutían el IVA. Se hace alusión a la Sentencia de esta misma Sala de 24 de marzo de 2.015, que ya se pronunció sobre el ejercicio 2.009 de dicha sociedad, concluyendo que el IVA no era deducible. Igualmente haría declaraciones en el mismo sentido la propia Sentencia absolutoria de la AP de Gipuzkoa de 2.016 referida a este caso.

En esta vertiente de fondo, que resulta abordada de un modo muy general por la firma recurrente, se hace imprescindible atenerse al precedente que representa nuestra Sentencia de 24 de marzo de 2015 ( ROJ: STSJ PV 835/2015) recaida en el R.C-A nº : 290/2014, y que hacía las siguientes consideraciones;

"La delimitación completa de la contienda exige atender a otro aspecto también discutido por las partes. Nos referimos al suministro real, por entrega de otros proveedores, de las mercancías que no pudieron ser entregadas por los expedidores, en su caso, de las facturas falsas asentadas en la contabilidad de la recurrente.

Esa parte dice que la Inspección no negó la existencia de esas entregas, sino que fueran efectuadas por las dos sociedades tachadas de "falsarias".

La misma alegación había hecho la recurrente al acta de disconformidad, y no fue aceptada por el acuerdo que aprobó la liquidación recurrida. Y tampoco por el acuerdo del TEAF de Gipuzkoa.

No es que la Inspección de la Hacienda Foral negase la adquisición de los productos facturados por los falsos proveedores, sino que afirmado ese hecho correspondía a la adquirente, en su caso, alegar y acreditar la realidad de las entregas, bien por medio de las dos sociedades aludidas en las actuaciones bien por medio de otros. Y la recurrente no ha hecho ni una cosa ni la otra.

Dicho en otros términos: habiendo acreditado la Inspección la falsedad de las anotaciones extendidas en el Libro de Facturas recibidas por la recurrente, en lo que se refiere a las entregas de Hierros Andaira y Deixalles Delgo, a la recurrente incumbía acreditar que esas entregas habían sido realizadas por otros.

La Inspección comprobó las operaciones contabilizadas; malamente, podía comprobar operaciones distintas, ni tan siquiera alegadas por el sujeto pasivo. Y tampoco podía pretenderse que probase un hecho negativo, esto es, la falta de entrega de los productos.

Así es que la Inspección sin negar que esas entregas se hubieran producido tampoco las ha reconocido.

En cualquier caso, la recurrente ha de correr con las consecuencias de no haber acreditado mediante las correspondientes autofacturas o si acaso por otros medios la realidad de las adquisiciones de las que traen causa las cuotas cuya deducción no ha sido aceptada por la demandada.

Y adelantamos esa conclusión, porque la recurrente se ha asentado en una posición de "actuación no fraudulenta" que lejos de afrontar los elementos relevantes de la actuación inspectora se ha desentendido de ellos, envolviéndose en citas doctrinales de indudable valor "abstracto" sobre la razón y límites (negativos) al derecho a la devolución del IVA en el régimen armonizado de este Impuesto y otras relacionadas con supuestos fraudes (p.e. la sentencia de 13-2-2014 del TJUE; C-18/2013) , ya que no referidas a supuestos de no reconocimiento de ese derecho, fundado en incumplimientos, no meramente formales, sino sustanciales, como los expuestos en el acuerdo recurrido.

Ni el régimen de inversión del sujeto pasivo exime del cumplimiento de determinadas obligaciones formales, necesarias para el funcionamiento "seguro" del sistema de gestión del IVA ni pueden confundirse los defectos formales o la documentación defectuosa con el defecto o falta de documentación; en lo que hace al caso, la requerida para la autoliquidación que corresponde al comprador de las mercancías."

Y este es el criterio al que, por razones de seguridad jurídica y coherencia resolutiva debe estarse *("stare decisis"),* sin que, como se dice, las muy genéricas y sintéticas observaciones de la mercantil sucesora, enerven las conclusiones firmes de dicha Sentencia.

Hay que añadir finalmente que la breve mención a la sanción impuesta, obrante en el folio 96 de estos autos, no permite mayor examen, al cuestionarse la misma en función derivada de la improcedencia de las cuotas liquidadas, -que no se alteran-, y no por motivos específicos de forma o fondo afectantes al régimen sancionador propiamente dicho.

**OCTAVO.-** En consecuencia, pese a lo anterior, procede la estimación parcial en función de lo concluido en el F.J. Quinto, lo que elude la preceptividad de la imposición de costas. - Articulo 139.1 LJCA-.

Vistos los artículos citados y demás de general aplicación, la Sala (Sección Primera) emite el siguiente;

## F A L L O

**ESTIMAR PARCIALMENTE EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO INTERPUESTO POR EL PROCURADOR DE LOS TRIBUNALES DON ALFONSO JOSÉ BARTAU ROJAS EN REPRESENTACIÓN DE "REGESMET, S.L", CONTRA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO FORAL DE GIPUZKOA DE 1 DE JUNIO DE 2.022, DESESTIMATORIA DE LAS RECLAMACIONES ACUMULADAS 2021/0503 Y 2021/0504, RELATIVAS AL ACUERDO DEL SERVICIO DE RECAUDACIÓN DE 21 DE JULIO DE 2.021, QUE DECLARABA A LA MERCANTIL RECURRENTE RESPONSABLE SOLIDARIA DE LAS DEUDAS DE "COHIMET, S.L", Y DECLARAR LA CONFORMIDAD A DERECHO DE DCIHOS ACTOS Y CONFIRMARLOS EN LO PIRNCIPAL, CON EXCEPCIÓN DE LO REFERIDO A LOS INTERESES DE DEMORA LIQUIDADOS, EN QUE DEBE ESTARSE AL F.J. QUNTO DE LA PRESENTE. SIN COSTAS.**

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer **RECURSO DE CASACIÓN** ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de **TREINTA DÍAS** ( artículo 89.1 LJCA), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE n.º 162, de 6 de julio de 2016, asumidos por el Acuerdo de 3 de junio de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el BANCO SANTANDER, con n.º 4697 0000 93 0654 22, un **depósito de 50 euros**, debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito ( DA 15.ª LOPJ).

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

**DILIGENCIA.-** En Bilbao, a 21 de noviembre del 2023.

La extiendo yo, letrado de la administración de justicia, para hacer constar que en el día de hoy la anterior sentencia, firmada por quienes la han dictado, pasa a ser pública en la forma permitida u ordenada en la Constitución y las leyes, procediéndose seguidamente a su notificación a las partes. Doy fe.

**La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada solo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que el mismo contuviera y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.**

**Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.**