



Roj: **SAN 1199/2012** - ECLI: **ES:AN:2012:1199**

Id Cendoj: **28079230042012100126**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **4**

Fecha: **29/02/2012**

Nº de Recurso: **138/2011**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **ANA ISABEL MARTIN VALERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

SENTENCIA

Madrid, a veintinueve de febrero de dos mil doce.

La Sala constituida por los Sres. Magistrados relacionados al margen ha visto el recurso contencioso administrativo número **138/2011**, interpuesto por el Procurador D. Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en representación de **REPSOL BUTANO, S.A.** contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de febrero de 2011, que desestima la reclamación económico administrativa interpuesta contra el Acuerdo del Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control **Tributario** y Aduanero de la AEAT de 7 de octubre de 2009, por el que se practica liquidación provisional por el concepto de retenciones IRPF-2005.; habiendo sido parte en las presentes actuaciones la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO Interpuesto el recurso, previos los oportunos trámites, se confirió traslado a la parte actora para que en el término de veinte días formalizase la demanda, lo que llevó a efecto en escrito presentado el 27 de julio de 2011, en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estima aplicables, solicita: *<<(...) se dicte sentencia en virtud de la cual se revoque y deje sin efecto, declarándola nula y/o anulable, por no ser ajustada a Derecho, a resolución del TEAC de 17 de febrero de 2011, declaración que debe extenderse a la liquidación girada a REPSOL BUTANO por concepto "RETENCIÓN/INGRESO A CUENTA RENDIMIENTOS TRABAJO/PERSONAL", ejercicio 2005, íntegramente confirmada en dicha resolución del TEAC, pues tampoco se ajusta a Derecho>>*.

SEGUNDO El Abogado del Estado contestó la demanda en escrito presentado el día 14 de octubre de 2011, en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que consideró aplicables, recaba sentencia que desestime el recurso, confirmando la resolución impugnada por ser conforme a derecho, con imposición de costas a la parte recurrente.

TERCERO.- Por providencia de esta Sala de fecha 30 de noviembre de 2009, se señaló para votación y fallo de este recurso el día 22 de febrero de 2012, en cuya fecha ha tenido lugar.

La cuantía del recurso se ha fijado en 277.266,26 euros.

Ha sido PONENTE la Magistrada Ilma. Sra. D^a ANA MARTIN VALERO, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO : REPSOL BUTANO, S.A impugna la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 17 de febrero de 2011, que desestima la reclamación económico administrativa interpuesta contra el Acuerdo del Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control **Tributario** y Aduanero de la AEAT de 7 de octubre de 2009, por el que se practica liquidación provisional por el concepto de retenciones IRPF-2005.



Resolución que parte como antecedentes fácticos del Acta de disconformidad incoada en fecha 29 de mayo de 2009, por el concepto de retenciones IRPF 2005, e informe ampliatorio, en los que se recoge, en síntesis, que:

El sujeto pasivo declaró en el modelo 190 haber satisfecho unas retribuciones dinerarias a D. Luis Carlos en el ejercicio 2005, de 4.050.125,78 €, sobre las que practicó retenciones de 1.093.533,96 €; adicionalmente, declaraba haberle satisfecho unas retribuciones exentas de importes 108,00 € y 1.230.653,41 €.

Ese importe declarado exento resulta ser parte de la indemnización satisfecha por el obligado **tributario** a D. Luis Carlos en 2005, de 5.109.368,99 €, incluida nómina de enero de 2005. De aquel importe, 1.230.653,41 € se consideró exento del IRPF y el resto 3.878.715,58 € se entendió sujeto al impuesto. Además, satisfizo unas retribuciones dinerarias de 171.410,20 € y otras, exentas por corresponderse con gastos de viaje de 108 €.

Analizando los diferentes cargos ocupados por D. Luis Carlos en el Grupo Repsol YPF desde su incorporación el 1/04/1987 hasta su despido, el 24/01/2005, vistos los contratos suscritos por las partes así como la jurisprudencia que al respeto se cita, concluye la inspección que la relación laboral del citado empleado desde el 24/10/2000 al 24/01/2005 cabe calificarla como relación laboral especial de alta dirección, sujeta al RD 138271985, sin que las indemnizaciones satisfechas en aquel ámbito resulten exentas del IRPF

Por ello, el sujeto pasivo al tiempo satisfacer aquella indemnización de

5.109.368,99 € debió distinguir la parte de la misma correspondiente al periodo de relación laboral ordinaria (4.995 días del 1/4/1987 al 23/10/2000) y la correspondiente al periodo de relación especial (1554 días, desde el 24/10/2000 al 24/01/2005), lo que supone una indemnización correspondiente al periodo de relación laboral ordinaria de 3.889.525,79 € y de 1.219.843,20 € para la especial de alta dirección.

Por lo que hace a la indemnización exenta del IRPF (correspondiente a la relación laboral ordinaria), se dice que las retribuciones de D. Luis Carlos percibidas en los últimos 12 meses en los que aquella relación laboral fue ordinaria, actualizados con el IPC a 31/12/2004, asciende a 294.506,37 €, lo que representa un salario diario de 806,87 €, determinándose la cuantía de la indemnización exenta en 492.715,17 €. Practicada la reducción del 40% sobre la parte no exenta, resulta un importe de 2.769.992,30 €, al que deben adicionarse las restantes rentas de 171.410,20 €, quedando la base de la retención en 2.941.402,50 €.

SEGUNDO.- La entidad recurrente opone en la demanda los siguientes motivos de impugnación:

- 1.- Incumplimiento del plazo de inspección y prescripción del derecho de la administración a liquidar la deuda exigida.
- 2.- Inadecuación a derecho de la calificación de la relación que unía a Luis Carlos con Repsol Butano como relación laboral especial de alta dirección y consiguiente improcedencia de las retenciones exigidas por la indemnización por despido satisfecha a dicho trabajador.
- 3.- Con carácter subsidiario: aplicabilidad de la teoría del vínculo y calificación como mercantil de la relación entre Don Luis Carlos y Repsol Butano.
- 4.- Con carácter subsidiario: incorrecta distribución por la inspección de la indemnización entre las dos relaciones laborales presuntamente extinguidas (la ordinaria y la especial).
- 5.- Improcedente negativa de la inspección a citar a D. Luis Carlos como interesado en el procedimiento de inspección en el que se ha dictado el acuerdo liquidatorio recurrido.

TERCERO.- El primer motivo de impugnación es, pues el incumplimiento del plazo de inspección y prescripción del derecho de la administración a liquidar la deuda exigida.

Fundamenta este motivo en que, iniciadas las actuaciones inspectoras mediante comunicación notificada el 18 de mayo de 2007, éstas debieron concluir el 27 de agosto de 2009, y no el 16 de diciembre de 2009, como consideró la Inspección. Y ello porque, al plazo de duración que finalizaba el 18 de mayo de 2009 -con la ampliación a 24 meses del plazo inicial de 12 meses-, sólo procede añadir los 101 días de dilaciones no imputables a la Administración a los que se hace referencia en el acuerdo de liquidación, pero no los 112 días de interrupciones justificadas por requerimientos para la obtención de información con trascendencia tributaria a las autoridades tributarias de países de la Comunidad Europea, en concreto, a Suecia (de 06/02/2008 a 27/05/2008), Bélgica (de 13/02/2008 a 22/04/2008) y Reino Unido (de 15/04/2008 a 09/05/2008). Por tanto, habiéndose notificado el acuerdo liquidatorio el 9 de octubre de 2009, el plazo legal máximo de las actuaciones inspectoras ha sido sobrepasado y dado que la autoliquidación correspondiente al concepto regularizado se presentó en febrero de 2005, en dicha fecha ya había prescrito el derecho de la administración a girar la liquidación.



Considera que no puede tenerse en cuenta ninguna de esas tres interrupciones justificadas, para determinar el plazo máximo de la comprobación, toda vez que las peticiones de información a las que dichas interrupciones corresponden carecen de relevancia en orden a la práctica de la liquidación impugnada y no impidieron que la Inspección continuara sus actuaciones. Así, los datos que la Inspección quería obtener con las peticiones de información referidas tenían relevancia únicamente respecto del Impuesto del Valor Añadido, pero no del concepto "Retención/Ingreso a cuenta rendimientos trabajo/profesional" del ejercicio 2005 al que corresponde la liquidación de la que trae origen el presente recurso contencioso administrativo en el que no han incidido en absoluto. Y además, esas peticiones de información no constituyeron obstáculo alguno para el desarrollo de esta regularización, tal y como se deduce de las diligencias extendidas en ese periodo de presunta interrupción justificada.

CUARTO.- Tal y como consta en el expediente administrativo, y ha sido relatado por la parte actora, en el caso de autos las actuaciones inspectoras se iniciaron mediante comunicación efectuada el 18 de mayo de 2007 a la entidad REPSOL BUTANO, S.A.

El 29 de enero de 2008 se dicta acuerdo de ampliación del plazo máximo de la duración de las actuaciones inspectoras a 24 meses, al amparo de lo previsto en el art. 150.1 LGT . Acuerdo que fue notificado el 1 de febrero de 2008.

Del plazo de duración de las actuaciones hay que descontar 101 días de dilaciones no imputables a la Administración Tributaria, por aplazamientos solicitados por el obligado **tributario**, que son admitidas por la entidad recurrente.

La Administración ha descontado también un periodo de 112 días naturales de interrupción justificada por requerimientos individualizados para la obtención de información con trascendencia tributaria a autoridades tributarias de países de la Comunidad Europea, en concreto a:

.- Suecia: el 6 de febrero de 2008 se remite la petición de información, en relación con determinada imputación de adquisiciones intracomunitarias. Ello se comunicó al representante del obligado **tributario** el 8 y el 13 de febrero de 2008. La información fue recibida el 27 de mayo de 2008, lo que se comunica el 4 de junio de 2008.

.- Bélgica: el 13 de febrero de 2008 se remite la petición de información, en relación con determinada imputación de adquisiciones intracomunitarias. Ello se comunicó al representante del obligado **tributario** el 13 de febrero de 2008. La información fue recibida el 22 de mayo de 2008, lo que se comunica el 28 de mayo de 2008.

.- Reino Unido: el 15 de abril de 2008 se remite la petición de información, en relación con determinada imputación de adquisiciones intracomunitarias. Ello se comunicó al representante del obligado **tributario** el 18 de abril de 2008. La información fue recibida el 9 de mayo de 2008, lo que se comunica el 28 de mayo de 2008.

Consta en el expediente administrativo que durante este tiempo se continuó practicando diligencias, en particular, en relación al concepto regularizado en la liquidación de la deriva el presente procedimiento.

El 29 de mayo de 2009 se formaliza el acta, suscrita en disconformidad, y el 7 de octubre de 2009 se cita acuerdo de liquidación, notificado el 9 de octubre de 2007.

QUINTO.- El artículo 31.bis RD 939/1986, de 25 de abril, de Inspección de los Tributos , aplicable por razones temporales, disponía que:

"1. El cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, así como de las de liquidación, se considerará interrumpido justificadamente cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Petición de datos o informes a otros órganos de la Administración del Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones locales o a otras Administraciones tributarias de Estados miembros de la Unión Europea o de terceros países, por el tiempo que transcurra entre su petición o solicitud y la recepción de los mismos, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos o informes que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de doce meses.

4.- La interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse".

En términos análogos, el actual artículo 103 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , por el que se aprueba el Reglamento General de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, establece que:



"A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria , se considerarán períodos de interrupción justificada los originados en los siguientes supuestos:

a) Cuando, por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses".

Disponiendo, asimismo, el artículo 102.7 que: "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".

SEXTO.- Como pone de manifiesto la parte actora, el Tribunal Supremo en sentencias de fechas 24/01/2011 (rec. 5990/2007), 26/01/2011 (recurso 964/2009) y 28 de enero de 2011 (5006/2005), entre otras, interpretando el artículo 31 bis del RD 939/1986 , ha delimitando el concepto de interrupción justificada a efectos de que el tiempo de la misma puede descontarse del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. En tales sentencias se pronuncia en los siguientes términos:

"(...) el legislador quiso, a través del artículo 29 de la Ley 1/1998 , que las actuaciones de inspección se consumaran en un plazo de doce meses, sin perjuicio de su posible prórroga hasta el límite de otros doce si concurren las circunstancias que la propia Ley prevé (apartado 1), determinando, no obstante, que para su cómputo se descuenten las dilaciones imputables al contribuyente y las interrupciones justificadas que se determinen reglamentariamente (apartado 2). Entre tales interrupciones, el titular de la potestad reglamentaria consideró, en uso de la remisión legislativa, las provocadas por la petición de datos e informes a, entre otras autoridades, las administraciones de Estados miembros de la Unión Europea o de terceros países [artículo 31 bis, apartado 1.a), del Reglamento general de la inspección de los tributos , en la redacción del Real Decreto 136/2000].

Esas previsiones constituyen, como la exposición de motivos de la propia Ley 1/1998 dice respecto de todo su contenido, expresión de un principio programático del sistema **tributario** enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente para alcanzar el anhelado equilibrio en sus relaciones con la Administración (punto II).

Así pues, el propósito del titular de la potestad legislativa es que, como principio general, la Inspección de los tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses, prorrogable como mucho hasta veinticuatro si concurren las causas tasadas en la norma, si bien autoriza, para computar el tiempo, a descontar las demoras provocadas por los contribuyentes y los paréntesis necesarios para la tarea inspectora y de comprobación, como los constituidos por la necesidad de esperar a la llegada de la información recabada a otras autoridades. En cualquier caso, ha sido tajante al dejar muy claro que el tiempo que transcurra entre la notificación del inicio de las actuaciones y el acto que las culmina no exceda de aquellos lapsos temporales (artículo 29, apartados 1 y 4).

Con este espíritu debe abordarse la interpretación de la noción "interrupción justificada", que alude necesariamente a esas tesituras en las que el curso inspector ha de detenerse ("interrupción"), ora porque se está a la espera de obtener datos relevantes para su continuación, habida cuenta de su finalidad, ora porque queda suspendido debido a la imposibilidad material de continuar con las pesquisas ("justificada"). Esta visión explica el contenido del artículos 31 bis, apartado 1, del Reglamento general de la inspección de los tributos , cuando en sus tres letras se refiere al tiempo que media entre la petición y la recepción de datos e informes [letra a)], al en que el expediente esté en manos del Ministerio Fiscal [letra b)] y a aquel en que la Administración quede obligada a detenerse en su actuación por causa de fuerza mayor [letra c)].

Siendo así, parece razonable concluir que no toda petición de datos e informes constituye una interrupción justificada de las actuaciones, sino únicamente aquella que, por la naturaleza y el contenido de la información interesada, impida proseguir con la tarea inspectora o adoptar la decisión a la que se endereza el procedimiento. Item más, aun siendo justificada, si durante el tiempo en que hubo de esperarse a la recepción de la información pudieron practicarse otras diligencias, dicho tiempo no debe descontarse necesariamente y en todo caso para computar el plazo máximo de duración. Ocurrirá así cuando la entrada de los datos tenga lugar una vez expirado el plazo máximo previsto en la Ley, pero no si todavía se disponía de un suficiente margen temporal para, tras el pertinente análisis de la información recabada, practicar la oportuna liquidación. Por consiguiente, cuando, pese a la petición de informes, la Inspección no detuvo su tarea inquisitiva y de investigación, avanzando en la búsqueda de los hechos que determinan la deuda tributaria y, además, una vez recabados los elementos de juicio que aquella petición de informes buscaba acopiar, demoró la adopción



de la decisión final, le corresponde a la Administración acreditar que, pese a todo ello, no pudo actuar con normalidad, pudiendo hablarse, desde una perspectiva material, de una auténtica interrupción justificada de las actuaciones.

Las anteriores reflexiones explican la norma que se contiene en el apartado 4 del artículo 31 bis del Reglamento general de la inspección de los tributos, conforme a la que «la interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse». Esta previsión, expresión de los principios de eficacia, celeridad y economía, quiere decir sencillamente que no existe obstáculo para que, durante una situación de interrupción justificada o de dilación imputable al contribuyente, los funcionarios de la Inspección continúen las investigaciones que no se vean entorpecidas o imposibilitadas por aquella interrupción o por esta dilación. Ha de admitirse, pues, que la Inspección siga realizando las pesquisas viables, en tanto recibe la información con trascendencia tributaria solicitada, pero nada más. No cabe dar cobertura a una torcida interpretación del precepto que otorgue a la Administración la posibilidad de proceder a una segunda ampliación, por la vía de hecho, del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, considerando que, en todo caso y circunstancia, la petición de informes a otras Administraciones constituye una interrupción justificada de las actuaciones, con abstracción de las circunstancias concurrentes y, por tanto, de si pese a esa petición no cabe hablar en realidad de interrupción alguna porque la Inspección pudo avanzar en su labor. Desde luego, debe rechazarse la exégesis que da cobertura a una tesis como la que subyace al presente litigio, en la que, como explicitaremos más adelante, se trasluce una cierta falta de diligencia en la actuación de la Inspección, de la que no puede obtener ventaja en perjuicio del contribuyente".

Y que: "(...)si durante el tiempo en que se esperaba a esa información la actividad inspectora continuó y si, una vez, recibida, la Administración dejó pasar nueve meses hasta redactar el acta y otros tres hasta liquidar, se revela manifiestamente contraria a la finalidad perseguida por el legislador con el artículo 29 de la Ley 1/1998 la decisión de restar para computar el plazo máximo de duración de las actuaciones el tiempo que tardó en llegar una información que no impidió continuar con las actuaciones y que no provocó el retraso en liquidar, pues ya contaba la Administración con los datos recabados mucho antes de que expirara el plazo máximo de veinticuatro meses.

Entenderlo de otro modo supondría tanto como legitimar una segunda ampliación de ese plazo máximo, al socaire de una interrupción justificada por la solicitud de información tributaria a otros países, cuando no fue esa la razón que realmente motivó el exceso temporal, por lo que resulta improcedente excluir del cómputo el tiempo que medió entre la solicitud y la recepción de la información solicitada. Según ya hemos apuntado, esta Sala debe rechazar una interpretación de la interrupción justificada de las actuaciones inspectoras que convierta este supuesto en un subterfugio para ampliar, de forma inmotivada y en contra de su jurisprudencia [sentencias de 19 de noviembre de 2008 (casación 2224/06, FJ 3º), 18 de febrero de 2009 (casación 1932/06, FJ 4º), 18 de febrero de 2009 (casación 1934/06, FJ 4º) y 31 de mayo de 2010 (casación 2259/05, FJ 3º)], aquel plazo máximo, porque se estaría subvirtiendo el mandato legal contemplado en el artículo 29 de la Ley 1/1998 " (STS de 24/01/2011 -rec. 5990/2007) .

SÉPTIMO.- Pues bien, la anterior doctrina resulta de aplicación al caso de autos, en que los requerimientos de información efectuados a Suecia, Bélgica y Reino Unido referentes a determinada imputación de adquisiciones intracomunitarias no impidió que la Inspección pudiera seguir realizando actuaciones en relación con el concepto aquí regularizado, retenciones IRPF 2005 por rendimientos del trabajo. Y, aparte de que los referidos datos no eran relevantes para dictar la liquidación que nos ocupa, desde que fueron recibidos en fechas 9, 22 y 27 de mayo de 2008, dentro del plazo de los veinticuatro meses a que se había ampliado la duración del procedimiento, hasta que se levanta el acta el 29 de mayo de 2009 transcurre cerca un año, dictándose el acuerdo de liquidación 5 meses después, el 7 de octubre de 2009.

En consecuencia, dicho periodo de 112 días no hay que descontarlo del plazo de duración de las actuaciones, lo que implica que tal plazo concluiría el 27 de agosto de 2009, y no el 16 de diciembre de 2009 como estima la Administración. Por tanto, habiéndose excedido las actuaciones inspectoras de ese plazo, resulta que las realizadas hasta ese momento no interrumpieron la prescripción (art. 150.2 a) LGT), y cuando se realiza la siguiente actuación el 11 de septiembre de 2009 (diligencia nº 41), ya había prescrito el plazo de cuatro años para regularizar la retención correspondiente al mes de febrero de 2005.

OCTAVO.- Por todo lo expuesto procede estimar el recurso, anulando la resolución del TEAC impugnada, así como el acuerdo de liquidación que viene a confirmar, por haber prescrito el derecho de la Administración a liquidar. La estimación del recurso por este motivo hace innecesario analizar el resto de los planteados por la parte recurrente en la demanda.



NOVENO.- No procede efectuar pronunciamiento sobre las costas causadas, dado que no resultan méritos para ello, de acuerdo con los criterios de temeridad o mala fe que establece el artículo 139.1 de la LJCA .

VISTOS los preceptos citados y demás normas de procedente aplicación.

FALLAMOS

ESTIMAR el presente recurso contencioso administrativo **número 138/2011** , interpuesto por la representación procesal de **REPSOL BUTANO, S.A.** contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de febrero de 2011, así como la liquidación de la que deriva por haber prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria correspondiente a retención efectuada en febrero de 2005; sin condena en costas.

Notifíquese la presente sentencia a las partes con indicación de que contra la misma no cabe recurso ordinario alguno.

Así, por ésta nuestra sentencia de la que se llevará testimonio a los autos de su razón, lo pronunciamos mandamos y firmamos.

PUBLICACION .- Fue publicada la anterior Sentencia en la forma acostumbrada. Madrid, a

FONDO DOCUMENTAL CENTRO