



Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 6ª, Sentencia de 14 Ene. 2010, rec. 296/2006

Ponente: Pedraz Calvo, Mercedes.

Nº de Recurso: 296/2006

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

INSEPCCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIAS. Actuaciones inspectoras. Coincidencia en el tiempo con un procedimiento penal. No cabe hablar de duplicidad de actuaciones ni tampoco de vulneración del principio non bis in idem. PRESCRIPCIÓN. De la acción administrativa para practicar liquidación del IVA. Se produce respecto de los periodos anteriores al último trimestre de 1996. Las actuaciones inspectoras excedieron la duración máxima establecida legalmente, con la consecuencia de carecer de efectos interruptivos de la prescripción. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Hecho imponible. Autoconsumo de servicios. Actividad relativa a la adquisición, tenencia, disfrute y administración de títulos, valores y/o acciones de empresas constituidas en territorio nacional o extranjero. No cabe considerar que el servicio de seguridad o el de conducción prestado al Presidente y socio de la entidad por los empleados en cuestión sean operaciones realizadas en beneficio o afectas a la actividad empresarial de forma intrínseca. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. Procedimiento sancionador. Iniciación extemporánea.

Normativa aplicada

TEXTO

SENTENCIA

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 296/06, se tramita a instancia de TORREAL S.A. representada por la Procuradora Sra. Iribarren Cavallé contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 9 de julio de 2008, sobre liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado; siendo la cuantía del mismo 120.403,36 euros. Ha sido Ponente la Magistrado Dª MERCEDES PEDRAZ CALVO.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La recurrente indicada interpuso recurso contencioso-administrativo ante esta Sala y Sección contra la resolución del TEAC de referencia, mediante escrito de fecha 28 de julio de 2008 . La Sala dictó Providencia acordando tener por interpuesto el recurso, ordenando la reclamación del expediente administrativo y la publicación de los correspondientes anuncios en el BOE.



SEGUNDO.- En el momento procesal oportuno la parte actora formalizó la demanda mediante escrito en el cual, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó de rigor, terminó suplicando se dicte sentencia por la que se estime el recurso y se anule la Resolución recurrida así como el acuerdo de liquidación de que trae causa por no ser ajustados a derecho.

Por medio de Otrosí solicita se plantee al Tribunal de Justicia de la Unión Europea cuestión prejudicial relativa a la posible infracción de la normativa comunitaria por los arts. 7.7º, 12.3º, y 79. cuatro de la ley 37/92 del IVA en la interpretación que de las mismas realiza la Inspección de Tributos.

TERCERO.- El Abogado del Estado contestó a la demanda para oponerse a la misma, y con base en los fundamentos de hecho y de derecho que consideró oportunos, terminó suplicando la desestimación del recurso.

CUARTO.- La Sala dictó auto acordando recibir a prueba el recurso, practicándose la documental a instancias de la actora con el resultado obrante en autos.

Las partes, por su orden, presentaron sus respectivos escritos de conclusiones, para ratificar lo solicitado en los de demanda y contestación a la demanda.

QUINTO.- La Sala dictó Providencia señalando para votación y fallo del recurso la fecha del 12 de enero de 2010 , en que se deliberó y votó habiéndose observado en su tramitación las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO.- Se impugna en el presente recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 9 de julio de 2008 (R.G.2011-05 RS 3/08) estimatoria parcial del recurso de alzada interpuesto por TORREAL S.A. contra la Resolución del TEAR de Madrid de 24 de febrero de 2005 a su vez dictada en la reclamación 28/19755/2000 y la acumulada 28/5814/2001 interpuestas la primera contra el acuerdo de liquidación A2885000020003860 derivada del Acta de disconformidad A02 num. 7038473 de la Delegación de la AEAT de Madrid de 27 de noviembre de 2000, con una deuda tributaria de 167.191,90 euros en concepto de IVA de los ejercicios 1993, 1994, 1.995 y 1.996. Y contra el acuerdo de imposición de sanciones derivado del anterior, de fecha 5 de marzo de 2001, dictado por el mismo órgano, por importe de 70.966,18 euros.

Es preciso señalar que:

1º El TEAR estimó en parte la reclamación relativa a la liquidación anulando la liquidación recurrida, señalando que deberá ser sustituida por otra "según lo dispuesto en el fundamento sexto" es decir, porque el día 17 de julio de 1.998 ya había prescrito el derecho a liquidar el primer trimestre de 1.993. Y estimó en parte la reclamación relativa a la sanción que anula señalando que deberá ser sustituida por otra "según lo dispuesto en el último fundamento".

2º El TEAC estimó en parte el recurso, en los términos recogidos en el fundamento jurídico duodécimo:



". Declarar prescrito el derecho de la administración para imponer sanciones en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 1993 y primer período de 1994 en los términos expuestos en el fundamento de derecho SEXTO.

2. En cuanto al primer y segundo períodos del ejercicio 1995 acuerda estimar las pretensiones de la entidad, y aplicar la normativa más favorable contenida en la Ley 230/1963 en su redacción dada por la Ley 10/1985 , de manera que procede sancionar con multa pecuniaria proporcional del 50% de las cantidades dejadas de ingresar, sin que deba aplicarse criterio de graduación alguno, en los términos expuestos en el fundamento de derecho DÉCIMO.

3. En cuanto al tercer y cuarto período del ejercicio 1995 y períodos del ejercicio 1996 la sanción a imponer con la normativa contenida en la ley 230/1963 , según la redacción dada por la ley 25/1995 , debe ser la sanción mínima de un 50%, sin que proceda su incremento por el criterio de graduación de ocultación de conformidad con lo expuesto en el fundamento de derecho DÉCIMO.

4. Se desestiman el resto de pretensiones de la entidad reclamante"

SEGUNDO.- Los motivos de impugnación alegados por la recurrente pueden resumirse como sigue:

- Nulidad de las actuaciones inspectoras por existencia de un proceso penal y aplicación del principio non bis in idem
- Prescripción de la acción administrativa para practicar la liquidación litigiosa. Las actuaciones inspectoras excedieron la duración máxima establecida por la ley al efecto, con la consecuencia de carecer de efectos interruptivos de la prescripción.
- Inexistencia de operaciones de autoconsumo, por plena afección de los bienes y servicios de la empresa al desarrollo de su actividad.
- Improcedencia de la regularización practicada por la Administración tributaria porque no cabe desagregar los supuestos servicios prestados de forma gratuita a los socios de la entidad en orden a analizar la sujeción o no de las operaciones de autoconsumo litigiosas.
- Incorrecta cuantificación de la base imponible en las operaciones de autoconsumo.
- Prescripción del derecho de la administración a imponer sanciones respecto de los ejercicios I.994, I.995, y los tres primeros trimestres de I.996 porque las actuaciones inspectoras de comprobación no tienen carácter interruptivo de la prescripción respecto de la sanción con posterioridad a la entrada en vigor de la ley 1/1998 .
- El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento sancionador ya había decaído cuando se inició, por aplicación de lo dispuesto en el art. 49.2.j) del Reglamento de Inspección Tributaria .
- Vulneración del derecho a la no autoinculpación.
- Falta de culpabilidad.

TERCERO.- Como se señaló más arriba el primer motivo de impugnación se fundamenta en que a la vez que el procedimiento de comprobación se estaba tramitando un procedimiento penal, concluyendo aquel con la emisión de las actas antes de haberse producido el



archivo de las actuaciones penal, con la consecuencia de que las actuaciones administrativas debieron subordinarse al previo pronunciamiento judicial penal, y al no haberlo hecho así, debe declararse la nulidad de las actuaciones.

El artículo 25.1 de la Constitución establece que "nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento".

En la sentencia dictada por la Sección Segunda de esta Sala el día veintiséis de febrero de dos mil nueve , en los autos del recurso contencioso-administrativo nº 494/06, tramitados igualmente a instancias de TORREAL, S.A., se ha recordado que el tema se trató ya en otra sentencia de dicha Sección Segunda, de fecha 28 de octubre de 2008 en el recurso 450/06 en los siguientes términos:

"Debe señalarse que la demanda invoca una pretendida infracción del artículo 25.1 de la Constitución en relación con el acto administrativo recurrido que, a juicio de la Sala, resulta inadecuada, toda vez que el citado artículo 25 consagra y reconoce el derecho fundamental a la legalidad en materia sancionadora, con los derechos que le son inherentes (reserva de ley formal, irretroactividad de la ley penal, "non bis in ídem"), y en principio juega exclusivamente en el campo sancionador, no en el ejercicio de las demás potestades administrativas que no tengan ese carácter, como la tributaria en su vertiente de aplicación y liquidación de los tributos, siendo así que, en el caso presente, estamos ante una liquidación comprensiva de cuota más intereses legales, sin sanción, por lo que, en principio, únicamente en relación con una sanción sería invocable el artículo 25.1 de la Constitución".

"No obstante, procede analizar si se ha producido la infracción del citado principio toda vez que por la parte se solicita la nulidad de las actuaciones al haber coincidido en el tiempo con la tramitación de un procedimiento penal, aludiéndose en la demanda a las Diligencias Previa núm. 1229/98 del Juzgado de Instrucción núm. 46 de Madrid, incoadas en virtud de querrela por presunto delito fiscal contra D. Felix , en cuya sustanciación el Juzgado remitió oficio a la Agencia Tributaria ordenando "...la investigación fiscal de los hechos y den cuenta a este Juzgado del curso de la misma cada dos meses de forma detallada y concreta".

"Su adecuada solución exige partir de los siguientes datos obrantes en el expediente:

a) Oficio, de 20 de marzo de 2000, del Juzgado de Instrucción nº 46 de Madrid dirigido a la Inspección en el que se ordena: "en virtud de lo acordado en Diligencias Previa 1229/1998, dirijo a usted el presente, para que paralice las actuaciones pendientes en relación con las actas derivadas de este proceso, sobre Felix ". La Inspección notifica al interesado la interrupción de las actuaciones inspectoras que se habían iniciado en junio de 1998, por el motivo anteriormente expuesto en base al artículo 31.bis.1c .

b) Consta también oficio del Juzgado de Instrucción nº 46 de Madrid, dirigido a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el que indica: "Por haberlo así acordado en Diligencias Previa 1229/1998 dirijo el presente, REITERANDO EL OFICIO DE FECHA 7-3-2001, RECORDADO CON FECHA 20-4-2001, comunicando a los efectos oportunos en el orden administrativo que las Diligencias Previa 1229/1998 se entienden concretadas a la determinación de la trascendencia penal de las posibles defraudaciones derivadas de la declaración de IRPF del denunciado Felix correspondiente al ejercicio 1994, sin perjuicio de que si en el curso de la actuación investigadora efectuada por la Agencia Tributaria se pone de manifiesto la existencia de nuevas irregularidades tributarias de las que se derivan cuotas defraudadas



superiores a quince millones de pesetas, se notifique tal circunstancia a este Juzgado para que, si se cumplen los requisitos de conexión se proceda a la acumulación".

c) En diligencia de 4 de junio de 2001 la Inspección comunica al obligado la reanudación de las actuaciones inspectoras previamente paralizadas que se continuarían respecto del IRPF 1992, 1993, 1995 y 1996 y respecto del Impuesto sobre el Patrimonio de los ejercicios 1992 a 1996, ambos inclusive.

d) Consta asimismo autorización del Juzgado de Instrucción nº 46 de Madrid, de fecha 10 de septiembre de 2001, de "reanudación de las actuaciones de comprobación referidas en el Informe realizado por el Inspector Jefe de la URI 54 de fecha 10-201, poniéndose en conocimiento que en el supuesto de que por dicha Agencia Tributaria se apreciaran irregularidades que pudieran tener relevancia penal, deberá deducir tanto de culpa a la Jurisdicción Penal".

e) A diferencia de los demás procedimientos seguidos en relación con el IRPF, la Inspección mantuvo la práctica de las diligencias desde la apertura del procedimiento, el 17 de julio de 1998, hasta su finalización.

No afectan a tal conclusión los informes de la Inspección en que se da cuenta al Juzgado de Instrucción de la inclusión en el Plan de Inspección de 16 sociedades en las que el Sr. Felix tenía participación mayoritaria -entre ellas, Torreal-, y de las actuaciones de comprobación de esas sociedades, pues tales documentos evidencian que la actuación inspectora se realizó siguiendo las instrucciones del órgano judicial poniendo en su conocimiento las circunstancias fiscales referidas al hoy recurrente.

En cualquier caso, no cabe hablar de duplicidad de actuaciones ni tampoco de vulneración del principio "non bis in ídem", que impide que se sancione doblemente por un mismo hecho, ya que en este caso ni siquiera ha habido una sanción administrativa."

Tales razonamientos son íntegramente de aplicación a este litigio, e igualmente conllevan la desestimación de este motivo de impugnación.

CUARTO.- El segundo motivo de impugnación se articula con base en la prescripción de la acción administrativa para practicar la liquidación litigiosa. Las actuaciones inspectoras excedieron la duración máxima establecida por la ley al efecto, con la consecuencia de carecer de efectos interruptivos de la prescripción. Y ello con fundamento en el art. 29.1 de la Ley 1/1998 según el cual las actuaciones de comprobación y liquidación llevadas a cabo por la Inspección Tributaria deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente de inicio de las actuaciones, salvo que se amplíe dicho plazo por otros doce meses.

La actora recuerda que las actuaciones se iniciaron el día 17 de julio de 1.998 y terminaron el día 27 de noviembre de 2000, previa notificación de un acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras a 24 meses, de fecha 6 de julio de 1.999. La duración total fue por tanto de 864 días.



La Administración por su parte entiende que del total de 24 meses, deben descontarse tanto las dilaciones imputables al interesado como los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, y así en el Acta se indica que deben restarse 163 días correspondientes a:

40 días de la diligencia de 29-VII-98

12 días de la diligencia de 8-IX-98.

10 días de la diligencia de 12-III-99.

7 días de la diligencia de 23-III-99.

6 días de la diligencia de 31-III-99

6 días de la diligencia de 7-IV-99.

7 días de la diligencia de 14-IV-99.

5 días de la diligencia de 22-IV-99.

8 días de la diligencia de 28-IV-99.

6 días de la diligencia de 10-V-99.

13 días de la diligencia de 27-V-99.

11 días de la diligencia de 5-XI-99.

6 días de la notificación de 15-III-00 y fax de la empresa de tal fecha.

26 días de la citación para firmar actas y fax de la empresa de 12-VI-00.

De estas apreciaciones, la demandante discrepa en general y en conjunto por falta de motivación, considerando se ha violado el art. 54 de la Ley 30/92, porque se imputan al contribuyente dilaciones que son consecuencia del proceder administrativo o de terceros no incluidos en el art. 31 bis del R.D. 939/1986 y porque como ya puso de manifiesto ante la propia Inspección se trata de diligencias extendidas con el único objeto de evitar interrupciones injustificadas y sin previa solicitud de datos nuevos, repitiendo los ya solicitados o solicitando datos carentes de toda relevancia para el IVA, con cita expresa y concreta de las diligencias de 26-IV-99 y 3-III-2000.

Y en concreto impugna:

a) La dilación de 40 días en la puesta a disposición de ciertos documentos, que habrían transcurrido entre el 29 de julio de 1.998 y el 8 de septiembre de 1.998; igualmente impugna la dilación de 12 días entre el 8 de septiembre de 1.998 y el 21 de septiembre de 1.998, 10 días entre el 12 de marzo de 1.999 y el 23 de marzo de 1.999, y las dilaciones de 7, 6, 6, 7, 5, 8, 6, 13, 11 y 6 días entre los días 23 de marzo de



1999 y 24 de marzo de 2000. Por último impugna igualmente la dilación derivada de la solicitud de ampliación del plazo para alegaciones al acta, por 7 días.

El examen del expediente administrativo permite comprobar que aparece la mera descripción en el acta de las dilaciones, con la peculiaridad de con bajo la rúbrica de "motivo dilación interrupción" solo se recoge la cita de la diligencia, y en el informe ampliatorio no se detallan las razones de dicho cómputo de días como dilaciones. En la liquidación se señala respecto de los primeros 40 días reseñados, (en la puesta a disposición de ciertos documentos, que habrían transcurrido entre el 29 de julio de 1.998 y el 8 de septiembre de 1.998) que al faltar los registros contables de 1.993 solicitados en la citación de inicio de actuaciones, y haberse aportado estos el día 8 de septiembre de 1998 hay una dilación de 40 días.

A este respecto, la Sala considera que, como ya señaló la Sección Segunda en la sentencia citada (de la comparación del acta 70308184 y la 70308473 se comprueba que salvo la referencia del tributo correspondiente, IVA o Sociedades, los apartados 1, y 2 son idénticos):

- No cabe aplicar el régimen reglamentario de las dilaciones indebidas, previsto únicamente para las "solicitudes de información, requerimientos o comparencias formuladas o solicitadas por la inspección" cuando lo que se requirió no fue la aportación de documentación o de sus copias, sino sólo la puesta a disposición de la Inspección de ciertos documentos para tenerlos a la vista durante una comparencia que se iba a desarrollar en la sede de la entidad, que es un caso diferente.

- Ni el acta ni el acuerdo de liquidación acreditan que se concediera un plazo determinado para completar la documentación aportada, que se advirtiera al comprobado de las consecuencias de un eventual incumplimiento o que el controvertido dato que no se facilitó -los registros contables de 1993- no podían obtenerse in situ, dado que la apreciación de que se omitió su entrega se verificó en la sede de la empresa.

b) respecto de los siguientes 12 días de dilaciones: en la liquidación se fundamenta en que el 29 de julio se solicita la aportación del libro de actas para la próxima visita, y como no se aporta la relación de asistentes a la Junta General Ordinaria de 21 de junio de 1.993 que debía constar en el mismo, y aportarse tal relación el día 21 de septiembre de 1.998 siguiente, se suman 12 días de dilación.

El artículo 36.4 del RGIT dispone que "4 . Cuando la Inspección requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes u otros antecedentes que no resulten de la documentación que ha de hallarse a disposición de aquélla ni de los justificantes de los hechos o circunstancias consignadas en sus declaraciones, se le concederá un plazo no inferior a diez días para cumplir con su deber de colaboración". El precepto exige, pues, que todo requerimiento al comprobado para que aporte datos, informes o antecedentes debe acompañarse de la concesión de un plazo mínimo de diez días, esto es, no podrá ser inferior, pero sí superior. En consecuencia, y como se razonó más arriba, puesto que no resulta del expediente que se concediera un plazo determinado para completar la documentación aportada, o que se advirtiera al comprobado de las consecuencias de un eventual incumplimiento, no cabe entender que tuvo lugar una dilación de 12 días, máxime sin descontar al menos ese intervalo de 10 días que señala el Reglamento.



Además, y como igualmente recordó la Sección Segunda en la sentencia citada, la previsión reglamentaria de un plazo mínimo exige considerar, para respetar el principio de proporcionalidad, que éste únicamente rige cuando la aportación de datos o informaciones sea sencilla, por su facilidad de búsqueda u obtención, o por la claridad del requerimiento, pero no puede interpretarse que ese plazo se mantenga cuando la prueba que se solicita sea compleja. Por otra parte, la Sala viene entendiendo que para que se produzca dilación, sea ésta debida o indebida, objetiva o imputable, es preciso, de un lado, que el deber de colaborar se concrete en un plazo previamente fijado, pues si éste no existe o es inferior al que obliga a la Administración, no podría hablarse de la superación de un plazo inexistente. De otro lado, debe advertirse al interesado de que el cumplimiento tardío, defectuoso o incompleto de su deber puede determinar la existencia de una dilación que afectaría al cómputo total de duración del procedimiento. Si tal advertencia no se produce, no puede hablarse de dilación indebida y, cuando ésta se da, debe entenderse que la dilación computa desde la advertencia o desde el exceso del plazo perentorio conferido en ésta para la entrega de los datos necesarios.

c) Dilación de 10 días entre el 12 de marzo de 1.999 y el 23 de marzo de 1.999: señala que si ese día le solicitan aclaraciones, no puede entenderse que desde ese mismo día hay una dilación. Es plenamente de aplicación lo razonado más arriba: el artículo 36.4 del RGIT dispone que todo requerimiento al comprobado para que aporte datos, informes o antecedentes debe acompañarse de la concesión de un plazo mínimo de diez días; en consecuencia, puesto que no resulta de las actuaciones que se concediera un plazo determinado para completar la documentación aportada, o que se advirtiera al comprobado de las consecuencias de un eventual incumplimiento, no cabe entender que tuvo lugar una dilación de 10 días porque equivale a considerar que todo requerimiento de información debe cumplimentarse de inmediato o in situ, porque de lo contrario se imputará un día de dilación por cada día que emplee el contribuyente en aportar la documentación.

d) Dilaciones en la prórroga concedida para alegaciones al acta: esta Sala ha declarado reiteradamente -por todas, sentencias de 29 de junio y 3 de octubre de 2007, recursos 510/2004 y 504/2004 - que la solicitud de ampliación del plazo para formular alegaciones al acta no se considera una dilación imputable al sujeto pasivo, pues se trata del ejercicio por el administrado de un derecho reconocido por la Ley que no puede convertirse en una carga; además, si la Inspección ha considerado las actuaciones como complejas, ampliando el plazo de las actuaciones, también esa complejidad afecta al interesado; además, la prórroga fué concedida por la Inspección valorando las circunstancias que lo aconsejaban. Resulta pues antijurídico y contrario a la razón y la lógica que el ejercicio de un derecho por el administrado determine una dilación que le es imputable.

Igualmente, el Tribunal Supremo entre otras en la reciente sentencia de 29 de octubre de 2009 ha recordado que "Así como el escrito de alegaciones formulado en vía económica administrativa interrumpe el plazo de prescripción (porque puede ser considerado prolongación de la reclamación y se deriva de la propia voluntad del interesado), el escrito de alegaciones a la propuesta de regulación tributaria de la inspección es un acto que pertenece a las propias actuaciones inspectoras que pueden servir -eso sí- para poner de manifiesto que estas no se habían interrumpido, pero no interrumpe por sí mismo el plazo de prescripción".



e) 7 días de la diligencia de 23-III-99, 6 días de la diligencia de 31-III-99, 6 días de la diligencia de 7-IV-99, 7 días de la diligencia de 14-IV-99, 5 días de la diligencia de 22-IV-99, 8 días de la diligencia de 28-IV-99, 6 días de la diligencia de 10-V-99, 13 días de la diligencia de 27-V-99, 11 días de la diligencia de 5-XI-99, y 6 días de la notificación de 15-III-00 y fax de la empresa de tal fecha. La actora señala que en todos los casos se presenta el mismo esquema: existencia de una solicitud de información de la actuario, suspensión de las actuaciones inspectoras y fijación del día para reanudar las mismas, teniendo en cuenta los días que se estiman precisos para recopilar la información solicitada.

Son de aplicación los mismos razonamientos expuestos relativos a que equivale a considerar que todo requerimiento de información debe cumplimentarse de inmediato o in situ, porque de lo contrario se imputará un día de dilación por cada día que emplee el contribuyente en aportar la documentación. Así entre el 23 de marzo y el 31 se computan 7 días de dilaciones, entre el 31 de marzo y el 7 de abril, 6 días de dilaciones, entre el 7 de abril y el 14 de abril, 7 días de dilaciones, y así sucesivamente se computan 7 días entre el 7 y el 14 de abril, y 8 días entre el 22 y el 28 de abril. Por lo tanto, no pueden considerarse a falta de otra consideración, ninguno de esos días, que suman un total 35, como dilaciones imputables al interesado.

De lo hasta ahora expuesto, resulta que según el TEAC las actuaciones inspectoras duraron 864 días, de los que deben restarse 170 días de dilaciones imputables al interesado, por lo que entiende que el plazo de duración fue de 694 días, y por tanto inferior a los 24 meses. A juicio de esta Sala, los días a restar no son 170 sino 67 días, con lo cual el plazo a lo largo del cual se extendieron fue de 797 días, y por lo tanto superior a los 24 meses.

La consecuencia es que ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar el IVA litigioso de los periodos anteriores al último trimestre de 1.996 como sostiene la parte actora.

QUINTO.- Plantea igualmente la actora, y la estimación de este motivo de impugnación conllevaría la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la totalidad del IVA litigioso, la improcedencia del acuerdo de ampliación del plazo.

El acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras tiene su cobertura en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes que, tras señalar que las actuaciones deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las actuaciones inspectoras, establece "no obstante podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros doce meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias: a) Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. En particular, se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional...".

A estos efectos, y sin perjuicio de su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación, podrá considerarse que las actuaciones revisten especial complejidad a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional. Así



la Administración señala que la especial complejidad es consecuencia de la "existencia de relaciones vinculadas con otras empresas cuya comprobación requiere una investigación de diversas actividades, así como con sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal internacional". La Sala entiende que del examen de las actuaciones, y sin necesidad de mayores explicaciones y detalles, resulta la referida complejidad, debiendo por tanto desestimarse el recurso.

SEXTO.- En relación con el periodo no prescrito, el último trimestre del ejercicio 1.996, deben examinarse las restantes cuestiones planteadas por la recurrente. La primera es la inexistencia de operaciones de autoconsumo, por plena afección de los bienes y servicios de la empresa al desarrollo de su actividad.

La Sala no comparte las apreciaciones de la actora: "ninguna prueba aporta la Inspección de que efectivamente los bienes y servicios en cuestión sean efectivamente utilizados para satisfacer necesidades privadas de los socios o bajo la consideración de actividades ajenas a la actividad de la empresa".

El Art. 12 de la LIVA (Ley 37/92) establece que:

"Se considerarán operaciones asimiladas a las prestaciones de servicio a título oneroso los autoconsumos de servicios.

A efectos de este impuesto serán autoconsumos de servicios las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

1º Las transferencias de bienes y derechos, no comprendidas en el Art. 9, número 1º, de esta Ley, del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal del sujeto pasivo.

2º La aplicación total o parcial al uso particular del sujeto pasivo o, en general, a fines ajenos a su actividad empresarial o profesional de los bienes integrantes de su patrimonio empresarial o profesional.

3º Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo".

Como señala la Administración, el autoconsumo no se encuentra limitado a las operaciones en las que la cesión gratuita de bienes integrados en el patrimonio empresarial del sujeto pasivo se aplica a fines no relacionados con su actividad empresarial sino que se extiende a cualquier prestación de servicios realizada a título gratuito. En este caso no ha acreditado la actora que los gastos han tenido lugar únicamente al servicio de Torreal S.A. Y a ella corresponde la prueba, ya que es quién mantiene que para desarrollar única y exclusivamente la actividad de esta sola y única empresa son necesarios para el Presidente dos conductores y dos jefes de seguridad.

Alega igualmente la improcedencia de la regularización practicada por la Administración tributaria porque no cabe desagregar los supuestos servicios prestados de forma gratuita a los socios de la entidad en orden a analizar la sujeción o no de las operaciones de autoconsumo litigiosas.

El art. 7 pfo. 7 de la Ley 37/92 establece que no estarán sujetas al impuesto:



"Las operaciones previstas en el artículo 9.1 y en el artículo 12.1 y 2 de esta Ley , siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones.

Tampoco estarán sujetas al impuesto las operaciones a que se refiere el artículo 12.3 de esta Ley cuando el sujeto pasivo se limite a prestar el mismo servicio recibido de terceros y no se le hubiera atribuido el derecho a deducir total o parcialmente el Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado en la recepción de dicho servicio."

Como expone la Administración, la actividad de la actora es la adquisición, tenencia, disfrute y administración de títulos, valores y/o acciones de empresas constituidas en territorio nacional o extranjero, de manera que no cabe considerar que el servicio de seguridad o el de conducción prestado al Presidente y socio de la actora por los empleados en cuestión sean operaciones realizadas en beneficio o afectas a la actividad empresarial de la recurrente de forma intrínseca. Y al tiempo, al no tratarse de una prestación de los mismos servicios recibidos de terceros, sino de un servicio prestado por empleados de la empresa, no puede aplicarse la referida previsión de los arts. 7 y 12 de la Ley del IVA .

Por último, considera que ha tenido lugar una incorrecta cuantificación de la base imponible en las operaciones de autoconsumo. El art. 79 de la Ley 37/92 establece lo que denomina "reglas especiales" para la determinación de la base imponible, entre ellas, en el párrafo 4:

4. En los casos de autoconsumo de servicios, se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos.

La actora reitera los argumentos formulados ante el TEAC, según los cuales, al tratarse de costes de personal no se soportó ninguna cuota, y ello impide que tales importes pasen a formar parte de la base imponible del IVA. A tenor de lo dispuesto en el art. 78 de la Ley del IVA "en los casos de autoconsumo de servicios se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios".

De cuanto queda expuesto resulta la desestimación de los correspondientes motivos de recurso.

Por medio de Otrosí solicita se plantee al Tribunal de Justicia de la Unión Europea cuestión prejudicial relativa a la posible infracción de la normativa comunitaria por los arts. 7.7º, 12.3º, y 79. cuatro de la Ley 37/92 del IVA en la interpretación que de las mismas realiza la Inspección de Tributos.

Los Tribunales cuya decisión no es susceptible de ulterior recurso no están obligados a plantear la cuestión prejudicial siempre y en cualquier caso; tienen la facultad de plantearla si se cumplen estos requisitos: que se suscite ante el Juez interno una cuestión relativa a la interpretación de una norma comunitaria; que dicha cuestión surja en el marco de un litigio pendiente ante el Juez o Tribunal; que para poder emitir su fallo el Juez Nacional necesite que el TJUE se pronuncie con carácter previo sobre la interpretación de una norma comunitaria.



Por el contrario, si no tiene dudas, o considera que no va a influir en el resultado del litigio, o que la duda ha sido resuelta ya en la resolución dictada respecto de otra cuestión prejudicial, o porque considera que la norma comunitaria es clara, no se planteará la cuestión. Una vez estudiado el recurso, y examinadas las conclusiones alcanzadas por la Administración en materia de IVA y autoconsumo de bienes y servicios, no se aprecia la "posible infracción de la normativa comunitaria por los arts. 7.7º, 12.3º, y 79.cuatro de la ley 37/92 del IVA en la interpretación que de las mismas realiza la Inspección de Tributos."

SEPTIMO.- En relación con la sanción impuesta, debe señalarse para comenzar que habiendo prescrito el derecho de la Administración para liquidar la cuota, excepto en lo relativo al último trimestre de l.996, ha prescrito correlativamente el derecho a la imposición de sanción en relación con las referidas cuotas, por lo que al igual que en relación con la liquidación, deben examinarse los motivos de impugnación únicamente en relación con este último trimestre de l.996.

En primer lugar se alega que el derecho de la Administración para iniciar el procedimiento sancionador ya había decaído cuando se inició, por aplicación de lo dispuesto en el art. 49.2.j) del Reglamento de Inspección Tributaria .

La sentencia del Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 2008 , analiza la cuestión, el argumento que utilizó el TEAC para desestimar este motivo de impugnación, de la existencia de la autorización del Inspector Jefe para iniciar el expediente sancionador de fecha 19 de abril del 2000, anterior a la firma del acta, que tuvo lugar el día 12 de julio de 2000.

Los hechos en este supuesto son los siguientes:

- Fecha del acta: 12 de julio de 2000.
- Fecha de la liquidación: 27 de noviembre de 2000 notificada el 11 de diciembre de 2000.
- Fecha de notificación del acuerdo de apertura de expediente sancionador: 28 de diciembre de 2000.
- Fecha del acuerdo de imposición de sanción: 5 de marzo de 2001.

Vemos ahora la regulación del inicio del expediente sancionador.

El artículo 29 del Real Decreto 1930/1998 dispone:

"1. El procedimiento se iniciará de oficio mediante acuerdo del órgano competente para iniciar el procedimiento, bien por propia iniciativa, bien como consecuencia de orden superior o petición razonada de otros órganos."

En este sentido hemos de recordar la doctrina declarada por el Tribunal Supremo en sentencia de 4 de julio de 2005 . El Alto Tribunal recuerda como en la de 21 de septiembre de 2002, dictada en recurso de casación en interés de Ley número 3433/2001 , distingue entre actas de conformidad y disconformidad, afirmando:

"Entrando a resolver el recurso, debemos señalar que sobre el tema concreto que nos ocupa guardó silencio la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Garantías de los Contribuyentes , por lo que la cuestión ha de resolverse a la vista de lo que se dispone en la Ley General



Tributaria, después de la reforma introducida por la Ley 25/1995, de 20 de julio , y por el propio Reglamento General de la Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril , modificado por el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre .

Desde ahora podemos decir que el controvertido precepto del art. 49.1.j), después de la reforma introducida por el Real Decreto 1930/1998 , no contempla expresamente el supuesto que nos ocupa.

Conforme al art. 81.1.e) LGT la competencia, en el presente supuesto, para acordar e imponer las sanciones corresponde a "los órganos que deban dictar los actos administrativos por los que se practiquen las liquidaciones provisionales o definitivas de los tributos o, en su caso, de los ingresos por retenciones a cuenta de los mismos, si consisten en multa pecuniaria proporcional".

El precepto coincide con el art. 26 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre , que define los órganos competentes para la imposición de las sanciones pecuniarias por faltas graves, como fueron las apreciadas por la resolución sancionadora en el presente supuesto.

Como la competencia para iniciar el procedimiento sancionador corresponde a los órganos que deban dictar los actos administrativos por los que se practiquen las liquidaciones, provisionales o definitivas, ello implica que el Reglamento se está remitiendo en este punto a las normas que hay que seguir hasta llegar a éstas, es decir, que está contemplando la extensión del acta y, si el acta es con disconformidad, la fase de alegaciones y la intervención del Jefe de la Dependencia.

Sólo así tiene sentido el hecho de que el actual art. 49.2.j), en el segundo párrafo de este apartado, emplee la expresión de que hubieran transcurrido los plazos ya indicados y "no se hubiera ordenado la iniciación del procedimiento sancionador", lo cual presupone la intervención del Inspector Jefe, en desacuerdo con la postura del actuario, pues de lo contrario éste hubiera acordado la incoación del expediente, con la autorización siempre del Jefe de la Dependencia, al cual corresponde el control final de las actuaciones inspectoras."

En los casos de actas de disconformidad, esta Sala había entendido que no era necesaria la autorización del actuario para cada caso concreto, y que bastaba una autorización genérica, en cuanto entendíamos que solo era necesaria la autorización concreta cuando el actuario manifestaba no proceder el inicio del expediente sancionador, de suerte que si guardaba silencio o proponía el inicio, una genérica autorización era suficiente. Pero esta doctrina ha sido revisada a la luz de las más recientes decisiones del Tribunal Supremo. Efectivamente, la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2005 , dictada en el recurso de casación en interés de Ley 91/2003 , declara:

"El Abogado del Estado razona su recurso señalando que la sentencia recurrida declara la preclusión de la acción para iniciar un procedimiento sancionador derivado de un acta de disconformidad del que trae causa la propuesta de sanción porque, en su criterio, el artículo 49.2.j), segundo párrafo, del Reglamento General de la Inspección de Tributos (Real Decreto 939/1986, de 25 de abril , RGIT, en adelante) impide que se inicie el expediente al haber transcurrido el plazo de un mes desde la finalización del plazo para formular alegaciones contra la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad (Fundamento Jurídico segundo).

Según el Abogado del Estado, dicha doctrina es;



a) Gravemente dañosa para el interés general porque con independencia de la cuantía de los asuntos concretos, tal criterio y su persistencia en otros asuntos determinará la preclusión de una gran parte de expedientes sancionadores pendientes de resolución en vía económico- administrativa, la impunidad de las conductas infractoras y el consiguiente perjuicio para el erario público.

b) Errónea porque infringe el ordenamiento jurídico. Pues la transcripción del precepto que realiza el referido fundamento jurídico segundo de la sentencia omite la expresión con que se inicia aquél: "[...] A estos efectos". Y dichos efectos son los del primer párrafo de la letra j) del artículo 49.2 .j) que se refiere "a los casos en que se hace constar en el acta la ausencia de motivos, a juicio del actuario, para proceder a la apertura del procedimiento sancionador".

Por lo tanto, según el representante de la Administración General del Estado, lo que regula el párrafo segundo del artículo 49.2.j) RGIT es exclusivamente la posibilidad de rectificar la inicial decisión de no proceder a la apertura del expediente sancionador reflejada en el acta.

Sólo si se comunica al obligado tributario que el actuario considera que no existen motivos para sancionar los hechos recogidos en el acta, el Inspector Jefe, en caso de no compartir dicha valoración, deberá ordenar que se inicie el procedimiento antes de que se entienda dictada la liquidación de acuerdo con lo señalado en el acta de conformidad incoada y tratándose de acta de disconformidad, antes de transcurra el plazo establecido en el artículo 60.4 del RGIT , pues si bien en este último caso no se produce una conformidad tácita de lo reflejado en el acta, siendo necesario en todo caso un acto de liquidación, esta solución es plenamente coherente con la doctrina de los actos propios de la Administración...

En segundo lugar, este Tribunal, en sentencia de 21 de septiembre de 2002 , precisamente en recurso de casación en interés de ley núm. 3433/2001, se ha manifestado ya con respecto a la interpretación del artículo 49.2 .j) RGIT, al serle propuesta y desestimar una doctrina legal que si no plenamente coincidente con la que ahora se examina tiene con ella una evidente relación, ya que en ambos casos se trataba de limitar la aplicabilidad del plazo previsto en el indicado precepto reglamentario, en relación con el 60 del mismo Reglamento , a aquellos supuestos en los que, en el momento de la incoación del acta, el Inspector hubiera hecho constar en ella la ausencia de motivos para proceder a la apertura de procedimiento sancionador; ya sea en acta de disconformidad (en el presente supuesto) ya sea en acta con conformidad (en el supuesto precedente), pero siempre que en una u otra "se hubiera hecho constar la ausencia de motivos para proceder a la apertura del procedimiento sancionador" (presente supuesto) o "se haga mención de que no procede iniciar el procedimiento sancionador".

Es cierto, como reconoce la representación procesal de la recurrida, que la desestimación de un recurso de casación en interés de ley, como se produjo en virtud de la mencionada sentencia de 21 de septiembre de 2002 . no crea propiamente doctrina legal, pero el pronunciamiento desfavorable que incorpora dicha resolución precedente marca un determinado criterio en relación con las doctrinas propuestas que tienen, como se ha dicho, una evidente conexión.

Por último, en orden a la necesidad de establecer, en este momento, una doctrina legal como la propuesta, no cabe ignorar, primero, la modificación legal producida por la Ley 53/2002, de Medidas Fiscales, Administrativas y Orden Social que añadió un nuevo apartado 6 al



artículo 81 de la LGT de 1963 , según el cual "Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento de comprobación e investigación no podrán iniciarse una vez transcurridos tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación". Modificación normativa que muestra la preocupación del legislador por resolver los problemas derivados de la interpretación del artículo 49.2.j) RGIT. Y , en la misma línea el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria de 2003 , Ley 58/2003 , dispone que "Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución".

En conclusión, entiende el Tribunal Supremo que la orden del superior jerárquico en el plazo de un mes no procede solo cuando el actuario manifiesta que no existen causas para iniciar el expediente sancionador, sino también cuando no manifiesta nada al respecto o incluso cuando propone la iniciación. Y que tal orden ha de producirse en el plazo de un mes desde la conclusión del plazo para alegaciones al acta.

Así las cosas, es evidente que si el acta se elevó el día 12 de julio de 2000, sin mención alguna relativa a la existencia de indicios que meriten la incoación de un expediente sancionador, las alegaciones se presentaron el día 4 de agosto de 2000, tras haber solicitado y obtenido la ampliación del plazo para alegaciones al acta, y el acuerdo de apertura de expediente sancionador se notifica el día 28 de diciembre de 2000, habiéndose adoptado el día 22 de diciembre de 2000, resulta que ha transcurrido más de un mes sin que la orden hubiese sido dada. Y en cuanto a la orden de 19 de abril de 2000 el Tribunal Supremo en la sentencia citada resolvió que la autorización del Inspector Jefe no puede equipararse a la orden a que se refiere el art. 49.2.j) del RGIT:

"En efecto, de un lado, la autorización para iniciar el procedimiento sancionador fue emitida al amparo del art. 63.bis.2 R.G.I .T. que, como hemos señalado en el fundamento de derecho anterior, regula una decisión del Inspector Jefe distinta a la orden que prevé el art. 49.2.j) R.G.I.T.: mientras que la primera (la autorización) es imprescindible para incoar el expediente sancionador, la segunda (la orden) sólo es precisa cuando, habilitado el actuario, éste, por cualquier motivo, no hubiera procedido a dicha iniciación y el Inspector Jefe lo considerase oportuno. De otro lado, la autorización fue dictada el 28 de octubre de 1998, esto es, con anterioridad a la incoación de las actas, de fecha 30 de octubre de 1998. Y resulta inequívoco que el art. 49.2.j) R.G.I .T. contempla el supuesto inverso, es decir, la posibilidad de que el superior jerárquico del actuario, equipo o unidad que desarrolló las actuaciones inspectoras ordenara la iniciación del procedimiento sancionador una vez que se hubiera procedido a la firma de las actas de conformidad o disconformidad; lo cual resulta lógico, dado que, sólo tras finalizarse las actuaciones de comprobación e investigación, y recogerse en las actas el resultado de las mismas y la propuesta de regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo, el Inspector Jefe tendría elementos de juicio suficientes para ordenar -a favor o en contra del criterio del actuario- la apertura de un procedimiento sancionador.

Aún más, y enlazando con lo anterior, en el supuesto de que, obviando que en el acuerdo de 28 de octubre de 1998 el Jefe de Inspección afirmaba ampararse en el art. 63.bis.2 R.G.I .T. (no en el art. 49.2) y que empleaba el término "autorizar" (no ordenar), llegáramos a la



conclusión de que en realidad se había pretendido ordenar prematuramente la iniciación de un procedimiento sancionador contra Repsol Comercial de Productos Petrolíferos, S.A., a renglón seguido deberíamos necesariamente rechazar que dicha orden pudiera tener por sí misma cualquier eficacia, al menos por dos razones.

De un lado, porque, al emitirse pro futuro («para el caso de apreciar que pudieran constituir infracciones tributarias graves»), de forma abstracta y genérica (no hace referencia a los hechos, conceptos y ejercicios a que se refiere la orden de apertura del expediente), sin haber contemplado las circunstancias del supuesto concreto, no cumpliría con los requisitos que se desprenden del art. 49.2.j) R.G.I .T., que, como hemos señalado, preveía la posibilidad de que el Inspector Jefe, frente a la inactividad del funcionario, equipo o unidad de inspección que desarrolló las actuaciones inspectoras, y a la vista de las pruebas que constaran en la documentación de tales actuaciones, decidiera, como superior jerárquico, que se abriera un procedimiento sancionador. Y, de otro lado, porque la orden de 28 de octubre de 1998 constituyó un acto puramente interno, y una interpretación atenta a la finalidad -que hemos examinado en el fundamento de derecho Quinto- del art. 49.2.j) R.G.I .T., lleva a la inequívoca conclusión de que, en la medida en que la orden a que se remite dicho precepto (a diferencia de la autorización prevista en el art. 63.bis.2 R.G.I .T.) tiene una clara incidencia negativa en la posición jurídica del obligado tributario (como hemos dicho, determina, incluso a veces frente al criterio del actuario, la apertura de un expediente sancionador y, por ende, la posibilidad de que al contribuyente se le impongan medidas de carácter punitivo), debe ir seguida de la efectiva iniciación en plazo del expediente sancionador, acto de iniciación que, como todos los actos administrativos, tiene condicionada su eficacia a su notificación (o, en los casos en que así se permite, a su publicación) a los sujetos afectados.

Admitir lo contrario supondría, una vez más, dejar el plazo fijado en el precepto que examinamos en manos de la Administración tributaria, dado que su cumplimiento dependería de la emisión de un acto meramente interno, sobre el que tanto los contribuyentes como los propios órganos revisores de la Administración y, finalmente, los judiciales, carecerían de la más elemental facultad de control."

De cuanto queda expuesto, resulta la estimación del presente recurso en la parte relativa la imposición de sanción tributaria no prescrita.

De las consideraciones expuestas resulta que únicamente procede la liquidación respecto del último trimestre del año l.996.

OCTAVO.- No se aprecian razones que, de conformidad con lo dispuesto en el art. 139. Pfo. 1 de la Ley Jurisdiccional , justifiquen la condena al pago de las costas a ninguna de las partes.

Vistos los preceptos legales citados, y los demás de pertinente aplicación,

FALLAMOS

Que debemos ESTIMAR EN PARTE y ESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de TORREAL S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, el 9 de octubre de 2007, descrita en el fundamento jurídico primero de esta sentencia, la cual anulamos por no ser conforme a derecho excepto en lo relativo a la cuota e intereses de demora del último trimestre de l.996. Sin expresa imposición de costas.



Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985 de 1 de julio, del Poder Judicial .

Así por esta nuestra Sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la Oficina Pública de origen, a los efectos de legales oportunos, junto con el expediente de su razón, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.-

Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por la Magistrada Ponente en la misma, estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo Doy fe.