

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070008

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de marzo de 2018

Vocalía 5.^a

R.G. 4957/2014

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Interrupciones y dilaciones. Necesidad de motivar las dilaciones imputables al obligado tributario: retraso en la aportación de documentos e incomparecencias. En el caso que nos ocupa, la entidad manifiesta, en síntesis, que las dilaciones a ella imputadas no son ajustadas a derecho, ya que la Inspección se limita a requerirle constantemente la misma documentación cuando ya ha manifestado que no dispone de más de la ya aportada o que no le es posible aportarla; así como aclaraciones y documentación no necesaria para la regularización efectuada o documentación cuya aportación podía haber sido solicitada con anterioridad y, en ningún caso, en las dilaciones por retraso en la aportación de documentación, la Inspección de los Tributos, ni en el Acuerdo de liquidación definitiva ni en el Acta de disconformidad de la que deriva el acuerdo de liquidación, razona los motivos por los cuales el retraso en la aportación de dicha documentación incidió en el normal desarrollo de la actuación inspectora. Dicho esto, el TEAC considera que resulta aplicable al caso la STS, de 11 de diciembre de 2017, recurso n.º 3175/2016 (NFJ069016), que establece que sólo es posible imputar una dilación por retraso en la aportación de documentación si la Inspección razona en el acuerdo de liquidación, respecto de cada período de dilación, la concreta documentación que faltaba por aportar, y los motivos por los que la existencia de documentación pendiente de aportar incidió en el normal desarrollo de la actuación inspectora. Así, si bien para cada dilación la Administración determinó la concreta documentación que faltaba por aportar, sin embargo, no razonó los motivos por los que la no aportación o retraso en la aportación de la misma incidió en el normal desarrollo de la actuación inspectora, por lo que, no pueden considerarse dilaciones no imputables a la Administración tributaria.

Por el contrario, en relación con las dilaciones no imputables a la Administración tributaria como consecuencia de las incomparecencias del obligado tributario, el TEAC considera que a las mismas no les resulta de aplicación la citada sentencia del Tribunal Supremo, ya que la misma se refiere únicamente a supuestos en los que la dilación se produce por retraso en la aportación de documentación y no en supuestos de falta de comparecencia. En este último supuesto -incomparecencias del obligado tributario- resulta aplicable la doctrina expuesta en Resolución TEAC, de 8 de febrero de 2018, RG 2831/2015 (NFJ069711), según la cual, la motivación de la dilación, en estos supuestos, está ínsita en la propia falta de comparecencia, es connatural a ella, esto es, la dilación imputable al obligado tributario queda justificada por la propia incomparecencia. No resultarían necesarias, en consecuencia, mayores motivaciones por parte de la Administración, pues resulta obvio no sólo que ha existido una demora provocada por el obligado tributario, sino que esa demora ha perturbado el normal desenvolvimiento de las actuaciones en la medida en que su incomparecencia ha impedido a la Administración obtener las explicaciones de aquello que le hubiese solicitado en la diligencia o comunicación en la que se le exigía la comparecencia o de aquello que le pudiera solicitar aportar en la fecha prevista para ésta. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 67, 68, 104 y 150.
RD 1065/2007 (RGAT), art. 104.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en las RECLAMACIONES ECONÓMICO ADMINISTRATIVAS que penden de resolución ante este Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), en Sala, interpuestas, por Dña. Hx..., con NIF ..., en nombre y representación de la entidad **CM X, S.L.**, con NIF ... y domicilio a efectos de notificaciones sito en ..., ..., contra los siguientes acuerdos dictados por la Dependencia

Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) de Cataluña, sede Barcelona:

- Acuerdo de liquidación definitiva de fecha 21 de julio de 2014 (referencia ..., clave de liquidación A08...2), derivado del Acta de disconformidad **A02 número ...** de fecha 7 de mayo de 2014, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), períodos 1T a 2T/2008, julio a octubre de 2008 y 4T/2008 a 4T/2009, del que resulta una cantidad total acumulada a ingresar de 468.749,28 euros.

- Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador de fecha 3 de septiembre de 2014 (referencia ..., clave de liquidación A08...4), asociado al acuerdo de liquidación anterior, del que resulta una cantidad total acumulada a ingresar de 430.665,39 euros (sin tener en cuenta reducciones).

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

En fecha 3 de abril de 2012 se notifica a la entidad **CM X, S.L.**, (nº NIF...), comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación respecto, entre otros, al IVA, período 2008. Dichas actuaciones tienen carácter parcial de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la Ley 58/2003 General Tributaria y en el artículo 178 del RGAT, limitándose a la *“comprobación de las operaciones realizadas con Y, S.L. (NIF ...)”*.

Posteriormente, en fecha 16 de noviembre de 2012 se notifica a la entidad, comunicación de ampliación de actuaciones de comprobación e investigación, pasando a tener alcance general las actuaciones en relación con el IVA, período 2008 y ampliándose, entre otros, al IVA período 2009, siendo estas últimas, asimismo, de alcance general.

Las mencionadas actuaciones de comprobación e investigación concluyen en fecha 7 de mayo de 2014 con la incoación al obligado tributario por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña, sede Barcelona, de un Acta de Disconformidad **A02 número ...** correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 1T-2T/2008, julio a octubre de 2008 y 4T/2008 a 4T/2009, en la que se regulariza su situación tributaria, junto al preceptivo informe ampliatorio.

Los hechos recogidos en el Acta son, en síntesis, los siguientes:

- La sociedad **ZT** (nº NIF...) se constituye mediante escritura pública de fecha 28 de septiembre de 2004, siendo el socio mayoritario (99,97%) la entidad **IA..., S.L.**, (nº NIF...), que también ostenta el cargo de administrador único de la misma.

- Mediante escritura pública de fecha 26 de febrero de 2008, presente D. Jx... como administrador de todas las sociedades, se acordó proceder a la fusión por absorción de las entidades **CM X, S.L.**, (nº NIF), **K, S.L.**, (nº NIF) y **CM G, S.L.**, (nº NIF) por parte de la entidad **ZT** (entidad absorbente), procediéndose en esa misma escritura a la modificación de la denominación social de la entidad absorbente, que pasa a denominarse **CM X, S.L.**, (nº NIF). Asimismo, se indica que *“la totalidad de las operaciones realizadas por las sociedades absorbidas se considerarán realizadas, a efectos contables, por cuenta de la sociedad absorbente a partir del 1 de diciembre de 2007”*. La inscripción en el Registro Mercantil de la citada fusión se produjo en fecha 9 de mayo de 2008.

- Mediante escritura pública de fecha 17 de noviembre de 2008 se elevan a público los acuerdos sociales por los que se procede a disolver la sociedad **CM X, S.L.**, (nº NIF...) y entrar en período de liquidación.

- El objeto social de la entidad, de acuerdo con la modificación efectuada en los estatutos de la misma en la escritura pública de fecha 26 de noviembre de 2008, es *“la compra venta al mayor o al por menor de vehículos nuevos y usados de todas clases, de complementos y bienes de consumo, así como lubricantes, accesorios, recambios, herramientas y demás elementos propios de los vehículos, el alquiler de los mismos, su reparación, mantenimiento y pupilaje; la compra venta, gravamen, arrendamiento, administración y explotación en cualquier forma de fincas rústicas y urbanas y la realización de toda clase de obras y construcciones (...)”*. La entidad estaba dada de alta en el epígrafe del IAE 849.7, esto es, “Servicios de gestión administrativa”, hasta que se dio de baja el 1 de agosto de 2008.

- En relación con los Libros Registro de facturas emitidas y recibidas correspondiente al ejercicio 2008, se pone de manifiesto que respecto tanto a las cuotas de IVA repercutidas como a las soportadas, las registradas en los períodos enero a junio son similares a las autoliquidadas por la entidad **CM X, S.L.**, (nº NIF...) en sus

declaraciones, mientras que las registradas en los períodos julio a septiembre y 4T son similares a las autoliquidadas por la entidad **ZT, S.L.**, (nº NIF...) posteriormente denominada **CM X, S.L.**; razón por la cual, la Inspección considera que por un error de identidad se han registrado las facturas de las dos sociedades en el mismo Libro Registro.

- En relación con las facturas recibidas de la entidad **Y, S.L.**, se considera que las mismas formalizan operaciones que no se han realizado y que por tanto son falsas. Los hechos en los que se basa dicha consideración son, en síntesis, los siguientes:

· A pesar de ser requerido por la Inspección, el obligado tributario no aporta documentación alguna que acredite el contenido material, la realidad y la autoría efectiva de tales operaciones.

· De la información que consta en las bases de datos tanto de la AEAT como de la Seguridad Social se deduce que **Y, S.L.**, no ha poseído nunca ningún trabajador para el desarrollo de su actividad.

· Del análisis de las cuentas bancarias de **Y, S.L.**, se comprueba que únicamente aparecen las transferencias efectuadas por el obligado tributario, no los cheques al portador con los que supuestamente el obligado tributario pagó las facturas emitidas por el primero. Además, en días muy próximos al ingreso de las transferencias, aparecen en la cuenta cargos por disposiciones en efectivo, quedándose en la cuenta bancaria una cantidad mínima de dinero.

· Consultadas las bases de datos de la AEAT, las sociedades declaradas por **Y, S.L.**, como sus proveedores tampoco poseen personal, por lo que no pudieron aportar los medios humanos necesarios para llevar a cabo los servicios que éste facturó al obligado tributario. Asimismo, los epígrafes del IAE en el que están dados de alta dichos proveedores nada tienen que ver con los servicios supuestamente prestados por **Y, S.L.**

- En relación con las cuotas de IVA soportadas, teniendo en cuenta lo declarado por el obligado tributario en sus autoliquidaciones y lo registrado en el Libro Registro de facturas recibidas se pone de manifiesto lo siguiente:

- Existen cuotas de IVA soportadas deducidas no registradas.
- Existen cuotas de IVA soportadas deducidas procedentes de suministros a domicilios no afectos a la actividad empresarial o profesional.
- Existen cuotas de IVA soportadas deducidas derivadas de adquisiciones de bienes cuya afectación a la actividad económica no se ha demostrado.
- Existen cuotas de IVA soportadas deducidas derivadas de facturas emitidas a otras sociedades.
- Existen cuotas de IVA soportadas deducidas derivadas de facturas sin emisor identificado.

Dicha Acta de disconformidad es notificada al obligado tributario en fecha 9 de mayo de 2014.

Posteriormente, en fecha 21 de julio de 2014 se emite Acuerdo de liquidación definitiva referencia ..., en el que se ratifican todos los hechos y fundamentos de derecho recogidos en el acta de disconformidad anteriormente descritos. La regularización practicada consiste, por un lado, en considerar que las cuotas devengadas comprobadas en los ejercicios 2008 y 2009 coinciden con las declaradas; y por otro lado, en no considerar deducibles las cuotas de IVA soportadas en las facturas emitidas por la entidad **Y, S.L.**, al no corresponderse éstas con servicios efectivamente prestados al obligado tributario, así como tampoco considerar deducibles las cuotas de IVA soportadas derivadas de suministros a domicilios no afectos a la actividad, adquisiciones de bienes cuya afectación a la actividad económica no se ha demostrado, facturas emitidas a otras sociedades, facturas sin emisor identificado y las no registradas.

Como consecuencia de todo ello, resulta una cantidad total acumulada a ingresar de 468.749,28 euros (cuota de 367.291,92 euros e intereses de demora de 101.457,36 euros), siendo la cuota a compensar en períodos posteriores correspondiente al 4T/2009 de 7.509,49 euros.

Dicho acuerdo de liquidación es notificado al obligado tributario en fecha 27 de julio de 2014.

Segundo:

La Administración considera que la conducta del obligado tributario descrita en el antecedente de hecho anterior es constitutiva de infracción tributario, por lo que inicia el correspondiente expediente sancionador respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 1T-2T/2008, julio a octubre de 2008 y 4T/2008 a 4T/2009.

En fecha 3 de septiembre de 2014, la Dependencia Regional de Inspección, Sede Barcelona, de la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña dicta Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador referencia En dicho acuerdo, basándose en los hechos recogidos en el Acta de disconformidad **A02 número ...**, se considera que las infracciones cometidas por el obligado tributario son:

1. Dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo (artículo 191.1 de la LGT) en relación con los siguientes períodos: 1T-2T/2008, julio a octubre de 2008 y 4T/2008 a 1T/2009.

2. Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros (artículo 195.1.1º párrafo de la LGT) en relación con los siguientes períodos: 2T/2008, agosto a octubre de 2008 y 1T-4T/2009.

3. Declarar incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones (artículo 195.1.2º párrafo de la LGT) en relación con los siguientes períodos: 3T-4T/2009.

Como consecuencia de todo ello se impone una sanción acumulada por importe de 430.665,39 euros (sin tener en cuenta reducciones).

Dicho acuerdo de resolución de sanción es notificado al obligado tributario en fecha 9 de septiembre de 2014.

Tercero:

Disconforme tanto con el acuerdo de liquidación definitivo descrito en el antecedente de hecho primero como con el acuerdo de resolución de sanción descrito en el antecedente de hecho segundo, la entidad recurrente interpone, ante este TEAC, en fechas 21 de agosto y 9 de octubre de 2014, respectivamente, las presentes reclamaciones económico administrativas.

Con fecha 5 de febrero de 2015 se notifica a la entidad reclamante la puesta de manifiesto de los expedientes, concediéndole el plazo de un mes para que examine el mismo y para que se aporten las pruebas y formulen las alegaciones que estime pertinentes.

En fecha 14 de abril de 2015, la entidad recurrente presenta escrito de alegaciones manifestando, en síntesis, lo siguiente:

- Improcedencia de las dilaciones imputadas al obligado tributario.
- Improcedencia de las regularizaciones practicadas, en la medida en que la Inspección está confundiendo a la entidad absorbida con NIF ...2 y la entidad absorbente con NIF ...3.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Este Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) es competente para conocer de las reclamaciones económico administrativas que se examinan, que han sido interpuestas en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y en desarrollo de la misma por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), de aplicación a este procedimiento.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 230 de la LGT se procedió a la acumulación de las presentes reclamaciones económico administrativas, lo que se notificó al obligado tributario.

La cuestión objeto de las presentes reclamaciones económico administrativas es determinar si los acuerdos descritos en los antecedentes de hecho primero y segundo de la presente resolución son o no conformes a derecho.

Segundo:

La primera cuestión planteada por la entidad reclamante es la improcedencia de las dilaciones imputadas al obligado tributario, lo que supondría el incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras

y por tanto la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación.

El artículo 150 de la LGT, en su redacción vigente durante el procedimiento impugnado, establece lo siguiente:

“1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley (...).”

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo (...).”

Por su parte, el artículo 104.2 aludido, establece lo siguiente:

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

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución”.

Dicha remisión reglamentaria la encontramos en el artículo 104 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, aplicable al caso, según el cual, *“se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:*

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

En el caso que nos ocupa, en el Fundamento de Derecho Segundo del acuerdo de liquidación definitiva de fecha 21 de julio de 2014, tras transcribir los artículos 150.1 y 104.2 de la LGT, se indica:

“(...) En fecha 03/04/2012 el obligado tributario fue notificado del inicio de actuaciones inspectoras en su domicilio fiscal (...).

En referencia al cómputo del plazo de doce meses, y según lo dispuesto en el artículo 104 del RGAT se han producido los siguientes plazos de dilación no imputables a la Administración Tributaria:

Nº	MOTIVO	F. INICIO	F. FIN	DÍAS DILACIÓN	ACUMULADO DÍAS NETOS
1	Reiteración documentación	27/04/2012	12/11/2013	564	564
2	Reiteración documentación	20/06/2012	29/06/2012	9	564
3	Reiteración documentación	11/03/2013	12/11/2013	246	564
4	Reiteración documentación	11/03/2013	09/04/2014	394	712
5	Incomparecencia	15/01/2013	12/11/2013	301	712
6	Reiteración documentación	11/03/2013	09/04/2014	394	712
7	Incomparecencia	26/11/2013	09/04/2014	134	712

Dilación 1

Esta dilación está motivada por la falta de aportación de los Libros Registro de IVA repercutido y soportado del año 2008, solicitados inicialmente en la comunicación de inicio y reiterándose la solicitud en diligencia 1, de fecha 27/04/2012, y también en la diligencias 2, 5 y 6, siendo finalmente aportados en fecha 12/11/2013, según consta en la diligencia número 7.

Dilación 2

Esta dilación está motivada por la falta de aportación de la justificación documental para la acreditación del contenido del servicio prestado por **Y, SL** a **CM X SL** durante el ejercicio 2008, documentación requerida en la diligencia número 2 y cuya aportación se reitera en la diligencia número 3 de 20/06/2012. Finalmente, según consta en la diligencia número 4, de fecha 29/06/2012, el obligado tributario aporta un documento señalando que era la única documentación que la sociedad había podido aportar.

Diligencia 3

Esta dilación está motivada por la falta de aportación de la siguiente documentación solicitada inicialmente en la diligencia número 6 y posteriormente en las comunicaciones notificadas los días 11 de marzo, 1 de julio y 24 de octubre de 2013:

- Libro registro de IVA repercutido y soportado del año 2009, dividido por los períodos de liquidación que correspondan. Esta documentación se aportó en fecha 12/11/2013, tal y como consta en la diligencia número 7.
- Explicación y en su caso, justificación documental que considere conveniente, de las diferencias existentes entre la cifra de negocios declarada en el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009 y el total volumen de operaciones consignadas en la declaración resumen anual del IVA de los períodos mencionados. En diligencia número 7, de fecha 12/11/2013, el obligado tributario manifestó que tales diferencias derivaban de la fusión del obligado tributario con otra sociedad.
- Justificación documental que considere conveniente que acredite la relación entre el obligado tributario y **Y SL**, tales como correos electrónicos. En diligencia número 7, de fecha 12/11/2013, se recogieron las declaraciones del obligado tributario en las que indicaba que no había posibilidad de conseguir tal justificación documental.

Dilación 4

Esta dilación está motivada por la falta de aportación de la documentación relativa a la indicación de cuáles son los intangibles a los que se refieren las dotaciones de amortización del inmovilizado inmatriciales contabilizadas en los ejercicios 2008 y 2009. Esta petición se realizó inicialmente en la diligencia número 6 y fue reiterada por primera vez en la comunicación de fecha 11/03/2013 y después en posteriores diligencias y comunicaciones, siendo la última de ellas la comunicación en la que se abre el trámite de audiencia, notificada el 09/04/2014, sin que el obligado tributario aportase la información solicitada en ningún momento.

Dilación 5

Esta dilación está motivada por la incomparecencia del obligado tributario. En la diligencia número 6 se fijó como fecha de una nueva comparecencia el 15/01/2013, sin embargo, el obligado tributario no compareció nuevamente hasta el día 12/11/2013, tal como consta en la diligencia número 7.

Dilación 6

Esta dilación está motivada en la falta de aportación de explicación y justificación documental que pruebe el importe anotado en la contabilidad del 2008, relativo a la pérdida por deterioro del fondo de comercio. Esta solicitud se realizó inicialmente en la diligencia número 6, siendo reiterada por primera vez en la comunicación notificada el día 11/03/2013 y por última vez en la comunicación notificada el día 09/04/2014, sin que el obligado tributario aportase la justificación solicitada en ningún momento.

Dilación 7

Esta dilación está motivada por la incomparecencia del obligado tributario. En la diligencia número 7 se fijó como fecha de una nueva comparecencia el 26/11/2013, sin embargo, el obligado tributario no compareció ni en la fecha señalada ni en ningún momento posterior.

Por las circunstancias anteriores, a los efectos del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no se deben computar 712 días, tal y como establece el artículo 104.2 de la LGT y los artículos 102 y 203 del RGAT (...).

La entidad recurrente manifiesta, en síntesis, que las dilaciones a ella imputadas no son ajustadas a derecho, ya que la Inspección se limita a requerirle constantemente la misma documentación cuando ya ha manifestado que no dispone de más de la ya aportada o que no le es posible aportarla; así como aclaraciones y documentación no necesaria para la regularización efectuada o documentación cuya aportación podía haber sido solicitada con anterioridad.

De acuerdo con lo indicado en el Acuerdo de liquidación definitiva, las dilaciones no imputables a la Administración Tributaria determinadas por la Inspección, se pueden clasificar en dos grupos:

1. Dilaciones como consecuencia de incomparecencias del obligado tributario (dilaciones 5 y 7).
2. Dilaciones como consecuencia de la no aportación por parte del obligado tributario de determinada documentación o de retraso en su aportación (dilaciones 1,2,3,4 y 6).

Analizando las dilaciones no imputables a la Administración Tributaria por retrasos en la aportación de la documentación o no aportación de la misma descritas en el acuerdo de liquidación definitiva, nos encontramos con los siguientes hechos:

1. En relación con la falta de aportación de los Libros Registro de IVA repercutido y soportado del año 2008 nos encontramos con que en la comunicación de inicio de actuaciones se le requiere la aportación de "los Libros Registros obligatorios del Impuesto sobre el Valor Añadido (en soporte informático, formato Excel) del año 2008". En diligencia 1, de fecha 27/04/2012 el obligado tributario manifiesta en relación con esta documentación que "la sociedad está en liquidación. Están haciendo un esfuerzo para poder aportar los libros en soporte informático, en el formato solicitado por la Inspección", no obstante, la Inspección nuevamente reitera la aportación de dichos libros en el mismo soporte informático. En diligencia 2, de fecha 06/06/2012, el compareciente manifiesta que "los libros no los pueden aportar en soporte informático porque el sistema que tenían es muy antiguo y no pueden recuperar la información", a pesar de dichas manifestaciones la Inspección sigue reiterando su aportación y el compareciente reiterando sus manifestaciones. Finalmente, en fecha 12/11/2013 (casi un año y medio después del inicio del procedimiento) son aportados dichos Libros, manifestando la entidad recurrente que dada la insistencia por parte de la Inspección de la aportación de tales Libros en soporte informático se vio obligado a realizarlos en dicho soporte, no pudiendo disponer de ellos hasta esa fecha (12/11/2013).

2. En relación con la dilación asociada a la no aportación de los Libros Registro de IVA repercutido y soportado del ejercicio 2009, en la diligencia número 6, de fecha 14/12/2012, en el punto 2 se establece que el compareciente manifiesta aportar “*libros registro de IVA repercutido y soportado (también uno por semestre) del 2009, (constatando la Inspección que no existe reparto trimestral en ninguno de los libros aportados)*”, razón ésta por la que en la misma diligencia se reitera nuevamente la aportación de los citados libros divididos por los períodos de liquidación que correspondan.

3. Asimismo, en relación con el resto de dilaciones por no aportación o retraso en la aportación de documentación por parte del obligado tributario se pone de manifiesto que la documentación solicitada por la Inspección se refiere fundamentalmente, a aclaraciones de datos, tales como explicación de las diferencias existentes entre la cifra de negocios declarada en el Impuesto sobre Sociedades y el volumen de operaciones declarado en el IVA en los ejercicios 2008 y 2009, identificación de los intangibles a los que se refieren las dotaciones de amortización del inmovilizado intangible contabilizadas en los ejercicios 2008 y 2009 (aclaraciones solicitadas en diligencia 6 de fecha 14/12/2012), así como la explicación del importe anotado en la contabilidad del ejercicio 2008 relativo a la pérdida por deterioro del fondo de comercio. En relación con esta última explicación, en el acuerdo de liquidación se indica que la primera vez que se solicita dicha explicación es en diligencia número 6, de fecha 14/12/2012; sin embargo, de la documentación obrante en el expediente se pone de manifiesto que la primera vez que se requiere la misma es en comunicación de fecha 24/10/2013.

En ningún caso, en las dilaciones por retraso en la aportación de documentación, la Inspección de los Tributos, ni en el Acuerdo de liquidación definitiva ni en el Acta de disconformidad de la que deriva el acuerdo de liquidación, razona los motivos por los cuales el retraso en la aportación de dicha documentación incidió en el normal desarrollo de la actuación inspectora.

En relación con las citadas dilaciones, en el presente caso, y teniendo en cuenta los hechos descritos en los párrafos anteriores, este TEAC considera que resulta aplicable al caso la reciente Sentencia del Tribunal Supremo (TS), de fecha 11 de diciembre de 2017 (recurso de casación para la unificación de doctrina nº 3175/2016), en cuyos Fundamentos de Derecho, en lo que aquí interesa, dispone lo siguiente:

“(…) SÉPTIMO. De todo lo anterior derivan de forma natural, por lo que a este proceso interesa, las conclusiones que exponemos a continuación.

En primer lugar, y la más evidente, que, dado que resulta indudable que la Ley quiere que el procedimiento inspector esté sujeto a un plazo máximo de duración, la Administración tributaria tiene el deber, en cualquier caso, de motivar las dilaciones imputadas a los obligados tributarios[1], a los efectos de poder descontar esas demoras en el cómputo del plazo previsto en la norma para concluir las actuaciones inspectoras.

En segundo lugar, de la doctrina expuesta se desprende, asimismo, que esa motivación debe hacerse, en principio, tanto en el acta como en el acuerdo de liquidación (...).

En efecto, sin necesidad de descender ahora a todos y cada uno de los aspectos de la dilación que deben ser motivados, hemos dicho que para que pueda ser atribuida al sujeto inspeccionado, es preciso que la Inspección tributaria explique en qué medida la falta o simple retraso en la aportación de información o de documentación ha entorpecido, obstaculizado o dilatado la marcha del procedimiento (...).

Por último, importa advertir que, habiendo de concluir la Inspección sus actuaciones en el plazo máximo previsto en el art. 105.1 LGT, y debiendo, por ende, el órgano competente para liquidar, y previamente el Actuario, motivar cuidadosamente las dilaciones imputadas a los contribuyentes objeto de inspección, explicando porqué se excedió del término que se le ha otorgado, no pueden ni los Tribunales Económico Administrativos ni los Tribunales de justicia en el ejercicio de control del acto, subsanar los defectos de motivación en el citado aspecto del acta o del acuerdo de liquidación (...).

OCTAVO. (...) En fin, al mismo resultado hemos llegado en la reciente sentencia de 4 de abril de 2017 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 2659/2016), en la que, en un supuesto muy similar al aquí enjuiciado, declaramos lo siguiente:

“La sentencia recurrida infringe el artículo 31 bis.2 del Real Decreto 939/1986, (...). La infracción de dicho artículo (...) por la sentencia impugnada se ha producido porque, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal

Supremo (por todas, sentencia de 28 de enero de 2011, recurso 5006/2005, y 24 de enero de 2011, recurso 485/2007), sólo es posible imputar una dilación por retraso en la aportación de documentación si la Inspección razona en el acuerdo de liquidación, respecto de cada período de dilación, (i) la concreta documentación que faltaba por aportar, y (ii) los motivos por los que la existencia de documentación pendiente de aportar incidió en el normal desarrollo de la actuación inspectora. La exigencia de motivación de las dilaciones deriva no sólo del art. 31 bis.2 del Real Decreto 939/1986 y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo. También de la exigencia de motivación de los actos de gravamen que impone el art. 54 de la Ley 30/1992 y del principio de buena fe (...).”

Este TEAC no desconoce su doctrina en la reciente resolución de fecha 8 de febrero de 2018 (RG 2831/2015); sin embargo, dicha resolución se refiere únicamente a las dilaciones en los supuestos de aplazamientos de la comparecencia solicitados por el propio obligado tributario, no entrando a valorar las dilaciones que se producen como consecuencia de retrasos en la aportación de documentación, que son las analizadas en el presente caso en los párrafos anteriores.

Como consecuencia de todo lo expuesto, en el presente caso, teniendo en cuenta la sentencia del TS transcrita, así como las circunstancias acaecidas a lo largo del procedimiento inspector, descritas en los párrafos anteriores, este TEAC considera que la Inspección, si bien para cada dilación determinó la concreta documentación que faltaba por aportar, sin embargo, no razonó los motivos por los que la no aportación o retraso en la aportación de la misma incidió en el normal desarrollo de la actuación inspectora, por lo que, no pueden considerarse dilaciones no imputables a la Administración Tributaria las dilaciones 1, 2, 3, 4 y 6.

Por el contrario, en relación con las dilaciones 5 y 7, esto es, las dilaciones no imputables a la Administración Tributaria como consecuencia de las incomparecencias del obligado tributario, este TEAC considera que a las mismas no les resulta de aplicación la citada sentencia del TS, ya que la misma se refiere únicamente a supuestos en los que la dilación se produce por retraso en la aportación de documentación y no en supuestos de falta de comparecencia. En este último supuesto (incomparecencias del obligado tributario) resulta aplicable la doctrina expuesta por este TEAC en la resolución de fecha 8 de febrero de 2018 (RG 2831/2015), anteriormente mencionada, según la cual, la motivación de la dilación, en estos supuestos, está ínsita en la propia falta de comparecencia, es connatural a ella, esto es, la dilación imputable al obligado tributario queda justificada por la propia incomparecencia. No resultarían necesarias, en consecuencia, mayores motivaciones por parte de la Administración, pues resulta obvio no sólo que ha existido una demora provocada por el obligado tributario, sino que esa demora ha perturbado el normal desenvolvimiento de las actuaciones en la medida en que su incomparecencia ha impedido a la Administración obtener las explicaciones de aquello que le hubiese solicitado en la diligencia o comunicación en la que se le exigía la comparecencia o de aquello que le pudiera solicitar aportar en la fecha prevista para ésta.

De ahí que este TEAC tampoco considere aplicable a las dilaciones imputables al obligado tributario por incomparecencias del mismo la doctrina jurisprudencial sobre la necesaria huida de automatismo en el cómputo de las dilaciones, doctrina que hemos asumido en diversas resoluciones, como la de 20 de octubre de 2016 (RG 7256/2012) o la de 2 de marzo de 2017 (RG 5910/2014), precisamente porque las citadas dilaciones no se producen por retraso en la aportación de documentación sino como consecuencia de una incomparecencia del obligado tributario, supuesto éste en que tal automatismo no existe, por resultar palmario que la demora perturba el normal desenvolvimiento de las actuaciones inspectoras, sin que sean necesarias motivaciones adicionales más allá de la acreditación de la incomparecencia en sí y de su término.

Por lo expuesto, exigir a la Administración motivar en el acta y en el acuerdo de liquidación una dilación por incomparecencia del obligado tributario más allá de la constatación de dicha incomparecencia y del plazo correspondiente, equivaldría a exigirle poco menos que justificara las razones por las que dicho obligado tributario no ha comparecido.

Como consecuencia de lo expuesto, este TEAC considera que las dilaciones 5 y 7 sí constituyen dilaciones no imputables a la Administración de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104 a) del RD 1065/2007.

Así las cosas, de acuerdo con todo lo anterior, podemos concluir que no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento 435 días, esto es:

- Dilación 5: incomparecencia del obligado tributario que se inicia el día 15/01/2013 (fecha fijada en la diligencia número 6 para la siguiente comparecencia del obligado tributario) y finaliza el día 12/11/2013 (comparecencia del obligado tributario). Esto supone un total de 301 días.

- Dilación 7: incomparecencia del obligado tributario que se inicia el día 26/11/2013 (fecha fijada en la diligencia número 7 para la siguiente comparecencia del obligado tributario) y finaliza el día 09/04/2014 (fecha en la que se notifica al obligado tributario la apertura del trámite de audiencia). Esto supone un total de 134 días.

En el presente caso, el inicio del procedimiento inspector se notifica al obligado tributario en fecha 03/04/2012, por lo que teniendo en cuenta los 435 días que no deben incluirse en el cómputo del plazo de resolución del mismo, el fin del plazo de doce meses de duración del procedimiento inspector cumpliría el 12 de junio de 2014, por lo que, habiéndose notificado el Acuerdo de liquidación definitiva en fecha 24 de julio de 2014, la terminación del procedimiento tuvo lugar fuera del plazo legalmente establecido, no considerándose interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones realizadas por la Inspección hasta la finalización del plazo de duración de las mismas.

Tercero:

Una vez determinado el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, procede determinar si se ha producido la prescripción del derecho de la Administración a liquidar los ejercicios objeto de comprobación, para lo cual es preciso traer a colación los artículos 66 a 68 de la LGT.

En lo que aquí interesa, de acuerdo con lo dispuesto en letra a) del artículo 66 de la LGT prescribe a los cuatro años *“el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación”*. Continúa indicando el apartado 1 del artículo 67 de la LGT que *“El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes reglas:*

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

Por otro lado, el artículo 150, apartado 2º de la LGT, como anteriormente se ha transcrito, establece que en caso de incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, la prescripción se entenderá interrumpida nuevamente por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización de dicho plazo.

Vistos los antecedentes, tras la finalización del plazo de doce meses el 12 de junio de 2014, la siguiente actuación la constituye la propia notificación del acuerdo de liquidación definitiva el 24 de julio de 2014, lo que determina la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación respecto a todos los períodos objeto de comprobación (1T/2008 a 4T/2009), al haber expirado en esa fecha el plazo de prescripción de cuatro años con respecto a dichos períodos e impuesto.

Cuarto:

Finalmente, en relación con el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, al haber declarado prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación respecto a todos los períodos objeto de comprobación, procede declarar igualmente la prescripción del derecho de la Administración a imponer la sanción correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 1T/2008 a 4T/2009.

Por todo lo expuesto:

Este **TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en Sala, en las presentes reclamaciones económico administrativas,

ACUERDA:

estimarlas, anulando tanto el acuerdo de liquidación definitiva como el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador impugnados.

[1] El subrayado es de este TEAC.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.