

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ069640

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 18 de diciembre de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 266/2014

SUMARIO:

Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Por cualquier acción administrativa conducente a la inspección. Interrumpe la prescripción. Lo primero que destaca al abordar el examen del expediente es el hecho, ciertamente singular, de que no haya habido acuerdo formal de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector, pese a que el objeto de las actuaciones inspectoras haya sido ampliado en dos ocasiones. Además, estas ampliaciones se han producido una vez transcurridos más de 12 y 24 meses, respectivamente, desde que se inició el procedimiento inspector, lo que revela una cierta imprevisión de la Administración respecto del alcance y duración de la investigación. Y es que si, tras iniciarse una investigación, se manifiesta la necesidad de ampliarla a otros aspectos impositivos y a otros ejercicios posteriores, la Administración puede ejercitar las facultades que le han sido conferidas legalmente a tal fin y, en consecuencia puede acudir a una ampliación motivada del plazo de duración del procedimiento inspector hasta el máximo de 24 meses o, en su caso, a la incoación de un nuevo procedimiento inspector, sin que exista obstáculo alguno que impida, incluso, el ejercicio simultáneo de ambas facultades. Sin embargo, nada de esto ha hecho la Administración en este caso: es cierto que a ésta corresponde valorar la conveniencia de ejercitar o no las mencionadas facultades, pero no es menos cierto que, precisamente por ello, debe afrontar las consecuencias que de tal decisión se deriven. Por tanto, desde esta perspectiva -en principio- no parece lógico imputar a la parte actora la totalidad de la responsabilidad por la tardanza en completar las actuaciones inspectoras cuando es la propia Administración la que no sólo no ha ejercitado ninguna de las posibilidades señaladas sino que, además, ha procedido a ampliar el objeto (material y temporal) de la investigación en dos ocasiones, transcurridos más de 12 y 24 meses desde el inicio de ésta, respectivamente.

Ahora bien, esta afirmación -apriorística y provisional- debe ser contrastada con la realidad de lo acontecido en el procedimiento inspector, a fin de comprobar si ambas partes han acomodado su actuación a las exigencias de la buena fe, si el obligado tributario ha colaborado lealmente en el procedimiento, si la Administración ha hecho uso de sus facultades de actuación y de investigación de manera razonable y proporcionada, dentro de los márgenes legales y, en definitiva, si el procedimiento se ha desarrollado con la diligencia exigible por ambas partes, teniendo en cuenta en el análisis de las dilaciones imputadas no sólo el dato cronológico relativo al tiempo empleado por el obligado tributario en cumplimentar los requerimientos de la Inspección, sino también la manera en que éstos se hubieran realizado y su contenido, para poder determinar si el sujeto pasivo estaba o no obligado legalmente a atenderlos.

Pues bien, examinado el expediente se puede concluir que el exceso de duración del procedimiento inspector -que cronológicamente duró más de tres años- no es imputable a la entidad recurrente por las siguientes razones:

- La entidad mantuvo a lo largo de todo el procedimiento una actitud de colaboración respetuosa con la actividad inspectora, conforme a las exigencias legales.
- La Administración excedió los límites legales al realizar determinados requerimientos.
- Pese a ello, la entidad cumplimentó los requerimientos (aunque en varias ocasiones solicitara ampliación del plazo concedido).
- Los retrasos en la cumplimentación de esos requerimientos -carentes de cobertura legal- no impidieron que en los primeros doce meses de duración del procedimiento inspector se hubieran practicado todas las diligencias que la Administración estimó necesarias en relación con el objeto inicial de la actuación inspectora -por tanto, esos retrasos en modo alguno perturbaron el normal desenvolvimiento del procedimiento inspector-.

- Una vez agotada la investigación referida al objeto inicial del procedimiento inspector y, sobrepasados los doce primeros meses de duración del procedimiento, es cuando la Administración decide ampliar el objeto (material y temporal) del mismo.
- Y, transcurridos veinticuatro meses desde el inicio de las actuaciones, la Administración decide por segunda vez ampliar el objeto del procedimiento.
- El exceso de duración del procedimiento no se habría producido si la Administración hubiera hecho un uso razonable de las facultades que legalmente tenía a su disposición, bien acordando la ampliación del plazo, bien incoando un nuevo procedimiento inspector (o dos, uno para 2003 y otro para 2004), o bien haciendo ambas cosas -ampliación e incoación- simultáneamente.

En consecuencia, estas consideraciones permiten destacar la concurrencia de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar los ejercicios inspeccionados.

Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Interrupciones y dilaciones. *No imputables al contribuyente.*

- La falta de aportación de la traducción exigida no puede comportar la imputación a la entidad de una dilación, sin perjuicio de las consecuencias que aquella falta pudiera tener en orden a la acreditación del derecho a la deducción pretendido por la entidad.
- La exigencia de aportación de determinados cuadros explicativos para cuya elaboración el obligado tributario tenga que llevar a cabo una actividad que claramente excediera de la simple recopilación y suministro de datos e información y que, en realidad, comporte una actividad de tratamiento, análisis, valoración y conciliación de datos e informaciones puede, indudablemente, resultar de extrema utilidad para la Administración, pero no es una obligación del sujeto pasivo. Y lo mismo cabe decir respecto de la exigencia de aportación de datos relativos a la contabilidad en soportes informáticos específicamente determinados por razones de conveniencia de la Administración y distintos de los utilizados por la entidad.

En consecuencia, a pesar de los excesos en que ha incurrido la Administración en orden a los requerimientos cursados, el comportamiento de la entidad ha sido irreprochable.

Procedimiento contencioso-administrativo. Sentencias. Costas procesales. Condena en costas a la Administración demandada.

PRECEPTOS:

- RD 939/1986 (RGIT), arts. 31 bis, 36.4 y 40.
- RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), art. 45.
- Ley 1/1998 (LDGC), arts. 17 y 29.

PONENTE:

Don Fernando Román García.

Magistrados:

Don FERNANDO ROMAN GARCIA
Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Doña SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000266 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03101/2014

Demandante: AKZO NOBEL COATINGS, S.A.

Procurador: FRANCISCO DE SALES JOSE ABAJO ABRIL

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

S E N T E N C I A Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA
D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a dieciocho de diciembre de dos mil diecisiete.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 266/2014 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido el Procurador D. Francisco de Sales José Abajo Abril, en nombre y representación de AKZO NOBEL COATINGS, S.A., frente a la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de Madrid en materia de Impuesto sobre Sociedades (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho) siendo ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

La parte indicada interpuso, con fecha de 10 de junio de 2014 el presente recurso contencioso-administrativo que, admitido a trámite y reclamando el expediente administrativo, fue entregado a dicha parte actora para que formalizara la demanda.

Segundo.

En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 1 de diciembre de 2014, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos administrativos impugnados.

Tercero.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la demanda mediante escrito presentado el 7 de enero de 2015 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso y la confirmación de la resolución impugnada.

Cuarto.

Recibido el pleito a prueba, las partes, por su orden, concretaron sus posiciones en sendos escritos de conclusiones, quedando los autos pendientes para votación y fallo.

Quinto.

Mediante providencia de esta Sala de fecha 13 de noviembre de 2017, se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 23 de noviembre de 2017, finalizando la deliberación en fecha 30 de noviembre de 2017, fecha en que se votó, habiéndose observado en su tramitación las prescripciones legales.

1

FUNDAMENTOS JURIDICOS**Primero.** *Objeto del recurso.*

Es objeto de impugnación en este recurso el acuerdo dictado por el TEAC el 5 de marzo de 2014, en virtud del cual se desestimaron las reclamaciones económico- administrativas promovidas por la entidad AKZO NOBEL COATINGS, S.L. como sucesora universal por fusión por absorción de ICI ESPAÑA, S.A., frente a los siguientes acuerdos dictados por el Inspector Regional de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT:

- a) Acuerdo de liquidación de fecha 2 de agosto de 2010 por el concepto Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2002, del que se deriva una deuda total a ingresar de 56.495.042,65 € (reclamación nº 5440-10 R.G.).
- b) Acuerdo de liquidación de fecha 2 de agosto de 2010 por el concepto Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2003, del que se deriva una deuda total a ingresar de 1.494.041,77 € (reclamación nº 5442-10 R.G.).
- c) Acuerdo de liquidación de fecha 2 de agosto de 2010 por el concepto Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2004, del que se deriva una deuda total a ingresar de 1.415.687,67 € (reclamación nº 5441-10 R.G.).
- d) Acuerdo de imposición de sanción A23/75704965 de fecha 15 de noviembre de 2010, derivado de la liquidación identificada en la letra a) anterior, por importe de 18.686.101,10 € (reclamación nº 6907-13 R.G.).
- e) Acuerdo de imposición de sanción de fecha 15 de noviembre de 2010, derivado de la liquidación identificada en la letra b) anterior, por importe de 560.414,41 € (reclamación nº 6909-13 R.G.).
- f) Acuerdo de imposición de sanción A23/75705071 de fecha 15 de noviembre de 2010, derivado de la liquidación identificada en la letra c) anterior, por importe de 551.194,98 € (reclamación nº 6908-13 R.G.).

Segundo. *Alegaciones y pretensiones de las partes .*

La parte actora esgrime en su demanda en contra de la resolución impugnada los motivos de impugnación que desarrolla bajo las siguientes rúbricas:

1) Prescripción del derecho de la Administración Tributaria a liquidar al Grupo Fiscal 30/1992 por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002, 2003 y 2004, o subsidiariamente, prescripción de dicho derecho respecto de los ejercicios 2002 y 2003 y, subsidiariamente, del ejercicio 2002.

2) Prescripción del derecho de la Administración tributaria a pretender la existencia de simulación absoluta.

3) Inexistencia de simulación absoluta.

4) Incorrecto ajuste por las dotaciones a la provisión de garantías efectuada por ICI PACKAGING COATINGS S.A.

5) Incorrección de la modificación en el importe comprobado de los ajustes extracontables positivos, originados por el tratamiento de la dotación por la amortización registrada en el ejercicio 1992, de las marcas comerciales integradas en el negocio denominador "AUTOCOLOR", por importe de 851.433,82 €.

6) Nulidad o anulación de los acuerdos imponiendo sanciones por ser contrarios a Derecho.

Con base en los indicados motivos, la demanda finaliza solicitando se dicte " Sentencia en la que estimando las pretensiones de esta parte, declare la nulidad de pleno derecho o subsidiariamente anule por ser contrarios a Derecho todos los acuerdos administrativos recurridos, y condene a la Administración al pago a Azko Nobel Coatings, S.L. de los importes de 56.495.042,65 euros, 1.494.041,77 euros y 1.415.687, 67 euros más los correspondientes intereses de demora tributarios desde su respectivo ingreso, más cualesquiera otras cantidades ingresadas por cualquier concepto por razón de los actos administrativos impugnados y los correspondientes intereses tributarios de demora desde su ingreso, y los costes en que se incurran para conseguir la suspensión de los demás actos administrativos impugnados, en su caso, y todo ello, por el procedimiento reglamentariamente establecido al efecto " (sic).

Por su parte, la Administración demandada se opone a las pretensiones de la parte actora en el escrito de contestación a la demanda presentado por la Abogacía del Estado, en el que analiza las siguientes cuestiones:

1) La prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria por superación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

2) La calificación como operación simulada de la adquisición de participaciones de las entidades operativas suizas ELOTEX AG y CLAVIAG AG por parte de la sociedad española ICI ESPAÑA, S.A., sociedad dominante del Grupo Fiscal 30/1992, así como las consecuentes regularizaciones inspectores por el IS ejercicios 2002, 2003 y 2004.

3) La regularización de la provisión de garantías.

4) La improcedencia de las sanciones impuestas derivadas de las liquidaciones objeto de recurso.

Y, con base en lo expuesto, solicita se dicte sentencia desestimando el recurso y confirmando íntegramente la resolución impugnada, con imposición de costas a la recurrente.

Tercero. *Prescripción del derecho de la Administración a liquidar al Grupo Fiscal 30/1992 por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002, 2003 y 2004 .*

A) Datos que deben ser tomados en consideración.

Son los siguientes:

1) El inicio de las actuaciones inspectoras se produjo el 6/7/2007 y estaba referido a la comprobación parcial del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002.

2) El 10/7/2008 se notifica la ampliación del objeto de la actuación inspectora, que se extiende a determinados ajustes extracontables y al ejercicio 2003 del mismo Impuesto.

3) El 7/7/2009 se notifica una segunda ampliación del objeto de las actuaciones inspectoras, que se extiende al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004.

4) Respecto de la recurrente, " la comprobación inspectora de carácter parcial se ha limitado a la verificación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y los ajustes extracontables declarados en los

ejercicios 2002-2003-2004, como sociedad individualmente considerada " (página 2 de los respectivos acuerdos de liquidación).

5) Los acuerdos de liquidación de los ejercicios 2002, 2003 y 2004 se dictaron el 2/8/2010 y se notificaron al día siguiente, 3/8/2010.

6) A lo largo del procedimiento inspector se practicaron 23 diligencias y 34 comunicaciones y, pese a la sucesiva ampliación del objeto de las actuaciones inspectoras, no se dictó formalmente acuerdo de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector.

7) La Administración imputa a la entidad 805 días de dilaciones de los 1.123 días de duración total del procedimiento (que abarcó desde el 6/7/2007 hasta el 3/8/2010).

Por tanto, si no hubiera habido dilaciones, el procedimiento -según la Administración- habría durado 318 días (1.123 - 805). Luego, bastaría con que 47 días de los que la Administración imputa como dilaciones a la parte no lo fueran para que se hubiera excedido el plazo.

B) Característica singular del expediente examinado: no adopción de acuerdo formal de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector, pese a la ampliación sucesiva del objeto del mismo.

Lo primero que destaca al abordar el examen del expediente es el hecho, ciertamente singular, de que no haya habido acuerdo formal de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector, pese a que el objeto de las actuaciones inspectoras haya sido ampliado en dos ocasiones. Además, estas ampliaciones se han producido una vez transcurridos más de 12 y 24 meses, respectivamente, desde que se inició el procedimiento inspector.

Esto es, la Administración inició la actuación inspectora con un objeto limitado: comprobación parcial limitada a la deducción por reinversión y sólo referida al ejercicio 2002. Las diligencias de investigación y comprobación que la Administración consideró necesarias al respecto se realizaron dentro de los primeros doce meses desde el inicio del procedimiento inspector, reconociendo expresamente la Administración al finalizar dicho periodo que los requerimientos que a tal fin había cursado a la recurrente fueron cumplimentados por ésta dentro de dicho plazo.

Pasados los 12 primeros meses de duración del procedimiento, la Administración extendió el objeto a determinados ajustes extracontables y al ejercicio 2003 y, pasados 24 meses desde el inicio, volvió a ampliar el objeto, esta vez al ejercicio 2004.

Esta forma de proceder revela una cierta imprevisión de la Administración respecto del alcance y duración de la investigación. Con carácter general cabe pensar que si, tras iniciarse una investigación, se manifiesta la necesidad de ampliar la investigación a otros aspectos impositivos y a otros ejercicios posteriores, la Administración puede ejercitar las facultades que le han sido conferidas legalmente a tal fin y, en consecuencia puede acudir a una ampliación motivada del plazo de duración del procedimiento inspector hasta el máximo de 24 meses o, en su caso, a la incoación de un nuevo procedimiento inspector, sin que exista obstáculo alguno que impida, incluso, el ejercicio simultáneo de ambas facultades.

Pero nada de esto ha hecho la Administración en este caso. Es cierto que a ésta corresponde valorar la conveniencia de ejercitar o no las mencionadas facultades, pero no es menos cierto que, precisamente por ello, debe afrontar las consecuencias que de tal decisión se deriven.

Por tanto, desde esta perspectiva -en principio- no parece lógico imputar a la parte actora la totalidad de la responsabilidad por la tardanza en completar las actuaciones inspectoras cuando es la propia Administración la que no sólo no ha ejercitado ninguna de las posibilidades señaladas. Y, no sólo eso, sino que, además, ha procedido a ampliar el objeto (material y temporal) de la investigación en dos ocasiones, transcurridos más de 12 y 24 meses desde el inicio de ésta, respectivamente.

Ahora bien, esta afirmación -apriorística y provisional- debe ser contrastada con la realidad de lo acontecido en el procedimiento inspector, a fin de comprobar si ambas partes han acomodado su actuación a las exigencias de la buena fe, si el obligado tributario ha colaborado lealmente en el procedimiento, si la Administración ha hecho uso de sus facultades de actuación y de investigación de manera razonable y proporcionada, dentro de los márgenes legales y, en definitiva, si el procedimiento se ha desarrollado con la diligencia exigible por ambas partes, teniendo en cuenta en el análisis de las dilaciones imputadas no sólo el dato cronológico relativo al tiempo empleado por el obligado tributario en cumplimentar los requerimientos de la Inspección, sino también la manera en que éstos se hubieran realizado y su contenido, para poder determinar si el sujeto pasivo estaba o no obligado legalmente a atenderlos.

C) Comportamiento de las partes durante el procedimiento inspector: extralimitación de la Administración al realizar determinados requerimientos y, pese a ello, actitud de colaboración de la entidad recurrente.

Del examen del expediente se deduce que la actuación inspectora ha sido intensa, materializándose en 23 diligencias y 34 comunicaciones, sin que a lo largo del procedimiento inspector se aprecie obstrucción alguna por parte de la entidad. Ésta se podría haber negado, legítimamente, a cumplimentar determinados requerimientos (a los que luego nos referiremos) y, sin embargo, los ha atendido (aun mediando solicitud de aplazamiento al efecto en varias ocasiones), revelando así una actitud de colaboración leal que cumple con las exigencias legales. En este sentido, cabe señalar, de entrada, lo siguiente:

a) La exigencia de aportar la traducción de documentos carece de cobertura legal, a tenor de la STS de 22 de enero de 1993, que anuló el artículo 40.2.f) del RD 939/1986, referido a la obligación de aportar la traducción de cualquier documento con trascendencia tributaria y, por tanto, la falta de aportación de la traducción exigida no puede comportar la imputación a la entidad de una dilación, sin perjuicio de las consecuencias que aquella falta pudiera tener en orden a la acreditación del derecho a la deducción pretendido por la entidad.

A este respecto, señalábamos en nuestra SAN de 21 de mayo de 2015 (recurso nº 189/2012) lo siguiente:

"Pues bien, resulta peculiar que la Administración sugiriera o "apuntara" la posibilidad de traducir el contrato y que no necesitara que la traducción fuera oficial (aunque no hay duda de que la traducción habría de resultarle útil para su tarea inspectora, al facilitarle la comprensión de la mecánica operativa de la entidad). Pero, lo que resulta realmente llamativo es que, habiéndose solicitado la traducción por la Inspección, habiéndose aportado la traducción por la entidad sin estar obligada a ello, estando dicha traducción en conexión directa con las aclaraciones solicitadas, habiéndose dejado constancia por la parte -sin oposición, ni discrepancia al respecto por la Inspección- de que el retraso en la aportación de las aclaraciones y explicaciones estaba ligado a la demora en la traducción y al alto coste de la misma y, siendo la Inspección la que, en definitiva, se vio beneficiada en su labor inspectora a consecuencia de la aportación de la traducción, pese a todo imputara a la entidad el retraso en la aportación de las explicaciones y aclaraciones requeridas (como se desprende de la Diligencia nº 13, punto II, apartado 1, de 10 de septiembre de 2008).

Realmente, no encontramos cobertura legal ni jurisprudencial para anudar el resultado mencionado a una sugerencia de ese tipo y tampoco nos la ha proporcionado el acuerdo liquidatorio, ni el TEAC, ni la Abogacía del Estado en su contestación a la demanda. Por el contrario, como bien recuerda la actora en la demanda, el Tribunal Supremo, en sentencia de 22 de enero de 1993, anuló el artículo 40.2.f) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, que facultaba a la Inspección para requerir al interesado la traducción de cualquier documento con trascendencia tributaria, por entender que incumbía la traducción a la parte favorecida por la misma.

En consecuencia, esta dilación no puede ser imputada a la entidad actora,..."

b) La exigencia de aportación de determinados cuadros explicativos para cuya elaboración el obligado tributario tuviera que llevar a cabo una actividad que claramente excediera de la simple recopilación y suministro de datos e información y que, en realidad, comportara una actividad de tratamiento, análisis, valoración y conciliación de datos e informaciones podría, indudablemente, resultar de extrema utilidad para la Administración, pero no es una obligación del sujeto pasivo.

En consecuencia, si el sujeto pasivo no está obligado a proporcionar a la Administración esos cuadros explicativos y si, pese a ello y sin que se aprecie mala fe por su parte, lo hace aunque no en el plazo fijado por aquélla, no puede imputársele dilación alguna.

c) Y lo mismo cabe decir respecto de la exigencia de aportación de datos relativos a la contabilidad en soportes informáticos específicamente determinados por razones de conveniencia de la Administración y distintos de los utilizados por la entidad, pues también esta exigencia carece de respaldo legal.

A estos efectos -y pese a la extensión de la cita- conviene recordar literalmente la doctrina sentada por esta Sala y Sección en su SAN de 12 de diciembre de 2009 (recurso nº 399/2005), por resultar de plena aplicación al caso:

"(...) 1. El artículo 36.4 del Reglamento de Inspección -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". Del tenor literal del precepto cabe señalar, en primer término, que todo requerimiento al comprobado para que aporte datos, informes o antecedentes debe venir acompañado de la concesión de un plazo, que será como mínimo de diez días, esto es, no podrá ser inferior, pero sí superior.

2. La mera existencia de un plazo mínimo para cumplir con la colaboración requerida por la Inspección, exige considerar, con pleno respeto al principio de proporcionalidad, que éste únicamente ha de regir cuando la aportación de datos o informaciones sea sencilla, tanto por su facilidad de búsqueda u obtención como por la claridad del requerimiento, pero no puede interpretarse, en absoluto, que ese plazo se mantenga cuando la prueba que se solicita sea compleja, como sucede en este caso, donde no sólo se requirió una muy abundante documentación sino que se le exigió le fuera presentada en determinadas condiciones materiales y formales, con arreglo a bien precisas reglas que se le impusieron al obligado, lo que evidencia la complejidad de la información que debía ser suministrada y, por ende, la impropiedad de presuponer que el todo lo que exceda del plazo conferido al respecto es una dilación que deba descontarse del cómputo global.

3. Según lo establecido en el artículo 31.bis.2, in fine, del RGIT a partir del citado Real Decreto 136/2000, "las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a efectos de este cómputo hasta que no se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al interesado. A efectos de dicho cómputo, el retraso debido a dilaciones imputadas al contribuyente se contará por días naturales". Quiere ello decir que, para que se produzca dilación, sea ésta debida o indebida, objetiva o imputable, es preciso, de un lado, que el deber de colaborar esté acotado en un plazo previamente fijado, pues si éste no existe, en modo alguno podría hablarse de la superación de un plazo inexistente. Pero conjuntamente con ese requisito se precisa, tal como exige el artículo, la advertencia 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. De no darse tal advertencia expresa, no puede hablarse de dilación indebida y, cuando ésta se da, debe entenderse rectamente que la dilación computa desde la advertencia o desde el exceso del plazo perentorio conferido en ésta para la entrega de los datos necesarios.

4. Como esta Sala ha tenido oportunidad de repetir, no pueden considerarse dilaciones indebidas, imputables por tanto al expedientado, las derivadas de los supuestos retrasos en la entrega de datos, documentos o informaciones de aportación no obligatoria, y, en lo que respecta a la primera de las pretendidas dilaciones imputada por la Inspección, en la entrega de un documento de elaboración propia con que la Inspección pretende suplir su propia función, encomendándola al comprobado.

Así, la presunta primera dilación apreciada procede de la tardanza en la aportación, no de un dato, información o documento preexistente, sino de un documento "pro forma" impuesto a la empresa por el Inspector, lo cual implica el requerimiento de una actividad de hacer no exigible a aquél. Este, en su deber de colaboración, está obligado a aportar libros, documentos, datos, etc, pero no, obviamente, a verificar, cotejar o valorar la trascendencia de las informaciones o su relación con otras aportadas o procedentes de otras fuentes de conocimiento. En otras palabras, señala el RGIT en el artículo 36 que "...los obligados tributarios deberán poner a disposición de la Inspección, conservados como ordena el art. 45 CCom ., su contabilidad principal y auxiliar, libros, facturas, correspondencia, documentación y demás justificantes concernientes a su actividad empresarial o profesional, incluidos los programas y archivos en soportes magnéticos, en caso de que la Empresa utilice equipos electrónicos de proceso de datos. Deberán también aportar a la Inspección cuantos documentos o antecedentes sean precisos para probar los hechos y circunstancias consignadas en sus declaraciones, así como facilitar la práctica de las comprobaciones que sean necesarias para verificar su situación tributaria".

Aun con la extraordinaria amplitud con que el precepto reglamentario prevé el ámbito objetivo de ese deber de colaboración, virtualmente extendido a la totalidad de los documentos e informaciones con trascendencia fiscal, resulta evidente que no es obligación del comprobado la tarea de cotejar tales datos o de elaborar documentos complementarios referidos a ellos. No es, por tanto, preceptivo que el obligado a aportar determinada documentación tenga la carga de conciliar unos con otros datos o de presentar éstos de una determinada forma que al órgano

comprobante le resulte adecuada o conveniente, pues tal obligación de hacer excede de su deber de colaborar y es, además, característica de la labor de comprobación.

Ese supuesto deber de aportar documentos no directamente expresivos de los datos que se necesitan, sino resultantes de una elaboración ad hoc, viene referido por tanto a una actividad que se impone al contribuyente bajo el aparente cobijo de su deber de colaboración pero que, en realidad, se convierte en una obligación nueva, sin amparo legal, y que de hecho entraña una especie de encomienda a aquél para que sustituya a la propia Inspección en el examen y valoración de los datos ya aportados, lo que al margen de lo que podamos opinar acerca de su valor sobre el resultado final de la inspección, es una imposición cuyo cumplimiento podía ser legítimamente rehusado por la persona o entidad requerida y, por consiguiente, no puede dar lugar a una dilación indebida del contribuyente.

Así, el artículo 17.1 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente, relativo a la presentación de documentos, señala que "los contribuyentes pueden rehusar la presentación de documentos que no resulten exigidos por la normativa aplicable al procedimiento de gestión tributaria de que se trate. Asimismo tienen derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante...", siendo de destacar que esta misma Sala, en su sentencia de 26 de junio de 2008 (recurso nº 567/05) negó legitimidad y efectos a una supuesta dilación del contribuyente por el retardo en la entrega de un libro de comercio no preceptivo, razonando que "...si el referido libro mayor no es de llevanza obligatoria y su aportación, por tanto, puede ser rehusada por el contribuyente, tal y como prevé el artículo 17 de la Ley 1/1998 anteriormente referido, la consecuencia que de ello se extrae no puede ser otra que la falta parcial de aportación, o el retraso en la entrega, no pueden calificarse como dilación íntegramente imputable al contribuyente, tal y como se recoge en el acuerdo de liquidación, no así en el acta de disconformidad.

5. Como también hemos declarado de forma constante y repetida, no basta con que objetivamente se produzca un retraso, sino que es preciso evaluar, aunque sea de modo sucinto, tanto su significación en la marcha del procedimiento como las circunstancias que han dificultado la aportación en tiempo.

La única forma de dar sentido jurídico a la previsión legal que conceptúa el plazo máximo de doce meses como la regla general y la ampliación como excepción, así como permite su eventual ampliación a costa de los periodos que se suponen afectados por la obstrucción o tardanza ocasionada por el comprobado, es la de razonar explícitamente sobre la realidad misma del retraso, qué éste tenga su causa en una conducta obstruccionista y que haya supuesto una objetiva demora en la duración de las actuaciones.

Partiendo de tales presupuestos, que no pueden ser desconocidos, no toda inobservancia del plazo fijado unilateralmente por la Administración para aportar documentos o datos es una dilación imputable al contribuyente, en el sentido estricto que le otorga el art. 29.2 del Estatuto del Contribuyente, puesto que en esa expresión "dilación imputable" cabe apreciar dos términos con relevancia jurídica propia y sustantiva: 1) la dilación supone, como hemos dicho, retraso, y éste no puede venir referido al singular trámite que da lugar al requerimiento de información y su cumplimiento, sino al procedimiento en su conjunto, pues si el efecto que la Ley anuda a esa dilación es la prolongación del tiempo máximo de que la Ley dispone, es razonable limitar su aplicabilidad a los supuestos en que hay un verdadero y propio exceso temporal, esto es, un entorpecimiento en el desarrollo normal de las actuaciones; y 2) que ese retraso sea debido a la actitud del comprobado, al que no le es lícito, con sus acciones u omisiones, condicionar la marcha del expediente, retrasando maliciosa o negligentemente su conclusión en tiempo hábil.

Lógicamente, el examen sobre la existencia de tales pretendidas dilaciones y su valoración como factores determinantes de un nuevo cálculo sobre el plazo total del procedimiento, exige además ponderar estos dos otros factores decisivos: 1) La idea de dilación, en el sentido técnico-jurídico que ahora manejamos, es inaplicable en aquellos casos en que se han practicado con normalidad, por la Inspección, una o varias diligencias del procedimiento en el tracto temporal afectado por tales demoras o incumplimientos defectuosos, pues éstas no habrían requerido un tiempo extra para concluir satisfactoriamente el procedimiento; 2) Aunque la Ley no prevé expresamente el concepto de dilaciones imputables a la Inspección, no puede dejar de interpretarse el artículo 29 de la Ley 1/1998 a la luz del principio de buena fe, de suerte que cuando en la actitud de impulso del procedimiento -y en particular, en el periodo que media entre la conclusión material de la actividad comprobadora y la práctica de la liquidación con que culmina ésta- sea apreciable una demora directamente causada por la Administración, habrá que restar esos periodos de los ocasionados por la actitud del contribuyente.

(...) En definitiva, no toda superación del plazo con que cuenta el obligado tributario para facilitar, en el curso de un procedimiento de comprobación o investigación, la documentación que le ha sido requerida, da lugar, por sí

sola y al margen de la evaluación de las circunstancias concurrentes, a la existencia de una dilación imputable al administrado que permita ampliar el límite temporal máximo en el equivalente en días a la expresada tardanza".

En consecuencia, a la luz de la referida doctrina, apreciamos que, a pesar de los excesos en que ha incurrido la Administración en orden a los requerimientos cursados, el comportamiento de la entidad ha sido irreprochable, conclusión que resulta de analizar lo sucedido en el procedimiento inspector.

D) Exceso de duración del procedimiento inspector.

Como antes dijimos, bastaría con que 47 de los días que la Administración imputó como dilaciones a la recurrente no lo fueran para que se apreciara el exceso de duración del procedimiento inspector.

A este respecto, en los acuerdos de liquidación se efectúa por la Administración un análisis de cada uno de los periodos de dilación imputados a la recurrente.

Ese examen comienza en el Fundamento Segundo de dichos acuerdos con referencia a la dilación de 75 días, correspondiente al periodo comprendido entre el 27 de julio y el 10 de octubre de 2007, relativa a la falta de aportación en plazo de los justificantes documentales acreditativos de la transmisión de activos, que había sido exigida en la Comunicación de inicio, señalándose en la Diligencia 1, de 27 de julio de 2007, que "(...) parecen faltar documentos complementarios o anexos a los contratos de venta de los negocios como Helix y Synetix. Además de lo anterior se solicita al interesado que aporte las exigibles traducciones de los documentos que se refieren y que fueron extendidos en lengua no española "; y, asimismo, en relación a otros documentos aportados, se señala que "(...) aparecen extendidos en lengua no española, por tanto resulta exigible la correspondiente traducción (...)".

Sin embargo, no podemos aceptar esta dilación. Por un lado, la Administración no ha ofrecido la más mínima explicación ni, por supuesto, justificación del motivo por el que computa como dilación la falta de aportación de anexos o complementos de los aludidos contratos, cuando en la comunicación de inicio no se refería a aquéllos y la recurrente aportó, en cumplimiento del requerimiento de justificación documental de las transmisiones de activos y de las adquisiciones de activos en los que se hubiera materializado la reinversión, diversos contratos y escrituras y, entre ellos, los contratos de Helix y Synetix. A mayor abundamiento, cabe consignar a este respecto que ni en el curso del procedimiento -al dar por terminada la dilación imputada- ni en los respectivos acuerdos de liquidación se realiza indicación alguna de que el contenido de tales anexos o complementos pudiera tener una trascendencia tributaria singular o distinta de la de los referidos contratos, ni tampoco que el procedimiento inspector hubiera experimentado la más mínima perturbación ni retraso por causa de tales anexos o complementos.

Y si, a ello añadimos la circunstancia de que la Inspección exigió a la recurrente la aportación de traducción de los documentos, careciendo de cobertura legal y jurisprudencial para ello, la conclusión lógica es la de entender que la dilación imputada no es conforme a Derecho.

Por tanto, teniendo ésta una duración de 75 días, sólo por este motivo cabe ya apreciar un exceso de duración del procedimiento inspector, que comporta la consecuencia legal de no entenderse interrumpida la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda de los ejercicios inspeccionados, lo que conduce, en última instancia, a la consumación de dicha prescripción al referirse el procedimiento a los ejercicios 2002, 2003 y 2004 y haberse notificado los acuerdos de liquidación el 3 de agosto de 2010.

Cuarto. Consideraciones adicionales .

La conclusión indicada se refuerza al constatar que el 18/7/2008, cumplimentados los requerimientos anteriores (según se reconoce por la Inspección en la Diligencia 7), se cita para la primera visita tras la ampliación producida el 10/7/2008 y se reconoce implícitamente que las actuaciones relativas a la comprobación parcial inicial, aun incluyendo los periodos de dilación imputados a la entidad, ya habían terminado en el momento en que se amplió por primera vez el objeto de la investigación.

Esto mismo se reconoce explícitamente en la Diligencia 7, de 18/7/2008, lo que, por un lado, reafirma la idea de falta de previsión de la Administración sobre la duración y el objeto del procedimiento y, por otro, sirve para evidenciar que los retrasos en la cumplimentación de los requerimientos que la Administración realizó durante los primeros doce meses del procedimiento (fueran o no imputables a la entidad) en ningún caso supusieron perturbación apreciable en el normal desenvolvimiento de la actividad inspectora, pues la actuación de investigación

referida al objeto inicialmente establecido culminó -pese a todo- dentro de los doce primeros meses desde que se inició el procedimiento, esto es, dentro del plazo legalmente establecido.

En consecuencia, recapitulando lo expuesto y valorando conjuntamente todas las circunstancias concurrentes, alcanzamos la conclusión de que el exceso de duración del procedimiento inspector -que cronológicamente duró más de tres años- no es imputable a la entidad recurrente por las siguientes razones que pasamos a exponer:

(i) La entidad mantuvo a lo largo de todo el procedimiento una actitud de colaboración respetuosa con la actividad inspectora, conforme a las exigencias legales.

(ii) La Administración excedió los límites legales al realizar determinados requerimientos.

(iii) Pese a ello, la entidad cumplimentó los requerimientos (aunque en varias ocasiones solicitara ampliación del plazo concedido).

(iv) Los retrasos en la cumplimentación de esos requerimientos -carentes de cobertura legal- no impidieron que en los primeros doce meses de duración del procedimiento inspector se hubieran practicado todas las diligencias que la Administración estimó necesarias en relación con el objeto inicial de la actuación inspectora. Por tanto, esos retrasos en modo alguno perturbaron el normal desenvolvimiento del procedimiento inspector.

(v) Una vez agotada la investigación referida al objeto inicial del procedimiento inspector y, sobrepasados los doce primeros meses de duración del procedimiento, es cuando la Administración decide ampliar el objeto (material y temporal) del mismo.

(vi) Y, transcurridos veinticuatro meses desde el inicio de las actuaciones, la Administración decide por segunda vez ampliar el objeto del procedimiento.

(vii) El exceso de duración del procedimiento no se habría producido si la Administración hubiera hecho un uso razonable de las facultades que legalmente tenía a su disposición, bien acordando la ampliación del plazo, bien incoando un nuevo procedimiento inspector (o dos, uno para 2003 y otro para 2004), o bien haciendo ambas cosas -ampliación e incoación- simultáneamente.

En consecuencia, estas consideraciones nos reafirman en la conclusión antes expresada, referida a la concurrencia de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar los ejercicios inspeccionados.

Quinto. Estimación del recurso. Costas .

A tenor de lo expuesto en los precedentes Fundamentos, cabe estimar la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda de los ejercicios 2002, 2003 y 2004, anulando la resolución impugnada en cuanto confirmaba las liquidaciones de las que traía causa, sin necesidad de abordar el resto de los motivos de impugnación aducidos en contra de las liquidaciones.

Y, asimismo, derivándose las sanciones impuestas de las referidas liquidaciones que ahora anulamos, procede anular también las mencionadas sanciones.

Por tanto, procede estimar el recurso y anular la resolución impugnada, así como los acuerdos de liquidación y de sanción de los que traía causa, por no ser conformes a Derecho, con las consecuencias que de ellos derivan en los términos expresados en el suplico de la demanda y con imposición de las costas a la demandada, en aplicación de lo previsto en el artículo 139 de la LJCA .

Vistos los artículos citados y demás de pertinente y general aplicación,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY

LA SALA ACUERDA

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador Don Francisco de Sales Abajo Abril, en nombre y representación de la entidad AKZO NOBEL COATINGS, S.L. como sucesora universal por fusión por absorción de ICI ESPAÑA, S.A., contra el acuerdo del TEAC de 5 de marzo de 2014, antes indicado, el cual anulamos, junto con los acuerdos de los que traía causa, por ser disconformes a Derecho con el alcance y en

los términos expresados en el Fundamento Cuarto de esta sentencia, con imposición de costas a la parte demandada.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN . Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.