

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086676

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de mayo de 2022

Sala 2.^a

R.G. 3068/2020

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Interrupciones y dilaciones. Manifestación del contribuyente de la preferencia por una fecha distinta de la fijada por la Inspección. En el presente supuesto, en las comparecencias documentadas mediante diligencias de fechas 3 y 17 de junio, respectivamente, se hizo constar expresamente la preferencia del obligado a que las fechas de las siguientes visitas fueran el 17 de junio (en lugar del 10) y el 24 de junio (en lugar del 19, fijado por la Inspección). Los cambios de fecha fueron planteados por el obligado en la propia comparecencia ante la Inspección, quien accedió a los cambios solicitados. Por tanto, no se trata de un supuesto en que, habiéndose fijado una fecha de común acuerdo en la comparecencia, con posterioridad a la misma el obligado solicite un aplazamiento o no comparezca.

Asimismo, se ha de observar que, en ambos casos, la petición del obligado no puede calificarse de desmesurada o excesiva, pues se trataba de un retraso de 7 y 5 días, respectivamente, debiendo tenerse en cuenta, además, que habiendo comparecido el 17 de junio es la propia Inspección la que solicita de nuevo que comparezca tan sólo 2 días después, el 19 de junio, solicitando el obligado comparecer el día 24 del mismo mes.

A mayor abundamiento, este alargamiento del plazo no suponía en ningún caso un retraso en la aportación de documentación por parte de la entidad pues no se requirió por parte del actuario documentación o información adicional en las citadas comparecencias y, por tanto, no impedían al órgano actuante continuar con normalidad el desarrollo de las actuaciones inspectoras.

Por tanto, a juicio del TEAC, no parece que sea desmesurado o excesivo fijar la visita en vez del 10 de junio el día 17 de junio de 2015, ni el 24 de junio en vez del día 19 del mismo mes, por lo que, conforme a todo lo expuesto, determina que no deben computarse las dilaciones últimas de 7 y 5 días imputadas al contribuyente. **(Criterio 1 de 2) Retraso en aportación de documentación. Concesión de plazo.** Conforme al art. 171.3 del RD 1065/2007 (RGAT), cuando el personal inspector requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal, se concederá un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con este deber de colaboración.

Cuando mediante diligencia se solicite la aportación de diferentes documentos, parte de los cuales requieran de preparación y elaboración por parte del obligado y no deban hallarse a disposición de la Inspección, se deberá conceder el referido plazo mínimo de 10 días, sin que, a estos efectos, pueda fragmentarse la diligencia mediante la concesión de distintos plazos en función de la naturaleza de los documentos requeridos, pues éstos se solicitaron de forma conjunta mediante una misma diligencia. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 67, 104, 150 y 241.

RD 520/2005 (RGRVA), art. 61.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 104 y 171.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), contra la resolución de 30 de julio de 2019 del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, que resuelve en primera instancia la reclamación interpuesta por **XZ, S.A.**, anulando el acuerdo de liquidación de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos noviembre 2009 a diciembre 2010.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 13 de diciembre de 2013, la Inspección de los Tributos inició actuaciones de comprobación e investigación de alcance general por los conceptos tributarios Impuesto sobre Sociedades, período 2009 a 2010, Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), períodos noviembre de 2009 a diciembre de 2010 y Retenciones e Ingresos a cuenta de Rendimientos del Trabajo, por los mismos ejercicios y períodos.

Con fecha 19 de noviembre de 2014, se notificó al interesado la ampliación del plazo máximo de duración del procedimiento de inspección por otros 6 meses, conforme a lo establecido en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y en el artículo 184 del RGAT (Real Decreto 1065/2007).

Con fecha 17 de julio de 2015, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid incoó a la reclamante el acta de disconformidad **A02** número ...**12**, relativa al IVA de los períodos 11/2009 a 12/2010. En la misma fecha se incoaron a la reclamante acta de disconformidad **A02** nº ...**06** por el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2009 y 2010, que regulariza la corrección valorativa derivada de la valoración a valor de mercado de las operaciones vinculadas entre **XZ, S.A.** y las sociedades del grupo **TW, S.A., QR, S.L., NP, S.L. y LM, S.A.** y acta de disconformidad **A02** número ...**43** por el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2009 y 2010 que incluye la regularización contenida en el acta **A02** nº ...**06**, así como todos los motivos de regularización de la situación tributaria del grupo fiscal.

El procedimiento inspector concluyó mediante acuerdo del Inspector-Jefe en el que se dicta liquidación provisional estimando parte de las alegaciones efectuadas al acta suscrita en disconformidad, que se entiende notificado con fecha 13 de octubre de 2015, al haber transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición del acto objeto de notificación en la sede electrónica de la AEAT. Tal como se hace constar en el acta y acuerdo, del plazo de duración no deben ser tenidos en cuenta un total de 124 días por dilaciones no imputables a la Administración tributaria, cuestión que es objeto de controversia por la reclamante como se detallará más adelante.

La entidad **XZ** es la sociedad dominante del grupo fiscal 394/08. El grupo fiscal 394/08 está compuesto además de por la reclamante, por las siguientes sociedades dependientes: **TW, S.A., QR, S.L., NP, S.L., JK, S.A., GH, S.A. y LM, S.A.**

La reclamante durante el período objeto de comprobación recibe servicios de sus entidades vinculadas **QR, S.L., NP, S.L. y LM, S.A.** por el arrendamiento de las instalaciones ... ubicadas en ..., ... y ..., respectivamente. Igualmente, durante este período, incorpora estos servicios en los servicios de gestión hospitalaria, que a su vez presta a una tercera entidad dependiente del grupo, **TW, S.A.** En concreto, **XZ, S.A.** presta a la entidad **TW** servicios de gestión hospitalaria. **XZ** tiene suscrito un contrato en virtud del cual **TW, S.A.** utilizará los edificios de los hospitales mencionados en el contrato, que **XZ, S.A.** dispone en calidad de arrendatario, para el desarrollo de la actividad sanitaria, cediendo ésta a aquella los medios materiales necesarios para el ejercicio de tal actividad, adecuando la dotación de medios a las necesidades que se requieran. La entidad, en virtud del contrato, se reserva una parte de los edificios indicados, en la parte no destinada a la actividad sanitaria, para el ejercicio de actividades de carácter extra-sanitario.

Por otra parte, las entidades **NP, S.L.** (NIF ...), **QR, S.L.** (NIF ...) y **LM, S.A.** (NIF ...) son las arrendadoras de las instalaciones en las que se ubican los recintos ... situados en ..., en... y en ..., siendo la arrendataria la entidad **XZ, S.A.** Asimismo, esta última entidad es arrendataria del recinto ... ubicado en ..., si bien el mismo es arrendado a la obligada tributaria por una entidad ajena al grupo: HK.

La regularización tributaria llevada a cabo por la Inspección de los tributos parte de la corrección valorativa derivada de la valoración a valor de mercado de las operaciones vinculadas señaladas (acta de disconformidad **A02** número ...**06**). Para determinar el valor de mercado la Inspección considera que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 del TRLIS, en su número 4, procede la aplicación del método del coste incrementado.

La Inspección determina que al existir vinculación entre las sociedades anteriores a efectos del Impuesto sobre Sociedades, también existe tal vinculación a efectos el Impuesto sobre el Valor Añadido, como así dispone el artículo 79.5 de la Ley 37/1992. Por tanto, las operaciones llevadas a cabo entre las anteriores entidades deben valorarse a valor de mercado cuando concurren los requisitos previstos en la Ley.

Conforme a ello, en el acuerdo de liquidación se recoge que a las operaciones entre **XZ, S.A. y NP, S.L., QR, S.L. y LM, S.A.** no resulta de aplicación la regla especial de determinación de la base imponible prevista en el artículo 79.5 de la Ley 37/1992, reguladora del IVA, ya que la entidad receptora de los servicios prestados, **XZ, S.A.**, tiene derecho a la deducción íntegra del Impuesto. En virtud de lo anterior, no procede efectuar ninguna modificación respecto de las cuotas deducidas. Respecto de las cuotas devengadas como consecuencia de las operaciones realizadas entre **XZ, S.A. y TW, S.A.**, dado que la entidad receptora de los servicios, **TW, S.A.**, no tiene derecho a la deducción total del impuesto, la Inspección aplica la regla especial de valoración regulada en el artículo 79.5 de la Ley 37/1992 y procede a calcular el valor de mercado de la prestación con base en el método del coste incrementado regulado en el artículo 16.4 del TRLIS.

De acuerdo con lo expuesto, la Inspección determina que, respecto a los períodos de noviembre y diciembre del ejercicio 2009, dado que la contraprestación pactada en 2009 es superior al valor normal de mercado por ella calculado, no procede aplicar la regla especial de valoración y, por tanto, la base imponible es la contraprestación declarada por las partes. Con relación al ejercicio 2010, dado que la sociedad **TW** no tiene derecho a deducir

totalmente el impuesto correspondiente y la contraprestación pactada es inferior al valor normal de mercado calculado, la Inspección procede a aplicar la regla especial de valoración del artículo 79.5 de la Ley 37/1992, siendo la base imponible de los servicios prestados, en consecuencia, el valor de mercado por ella calculado, cuyo importe asciende a 22.427.856,12 euros. Por tanto, la Inspección procede a incrementar la base imponible declarada en el ejercicio 2010 en la diferencia existente entre el valor de mercado y la contraprestación pactada por las partes (196.022,05 euros en cada uno de los periodos mensuales del ejercicio 2010) y a devengar la cuota de IVA correspondiente.

Segundo.

Contra el acuerdo referido en el antecedente previo, la entidad interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid. La reclamación fue registrada con R.G. 28-25841-2015.

Con fecha 30 de diciembre de 2015, la reclamante presentó escrito de alegaciones en el que, en síntesis, alega:

- Prescripción del derecho a liquidar el IVA 2009/2010 y el Impuesto sobre Sociedades 2009/210 a fecha 13/10/2015 ya que la Inspección se excedió del plazo máximo de duración de las actuaciones, fijado en 18 meses.
- Improcedencia del método aplicado por la Inspección en la valoración de las operaciones vinculadas realizadas por el grupo fiscal, así como deficiencias en los parámetros aplicados en dicha valoración.
- La liquidación de IVA deriva directamente de la valoración de operaciones vinculadas y, aunque el resultado es 0, afecta directamente a los ejercicios 2011 y 2012 que han sido liquidados por los órganos de gestión y que se encuentran igualmente recurridas ante este TEAR. Por tanto, si la liquidación del Impuesto sobre Sociedades es anulada procederá la anulación de la corrección valorativa que determina la liquidación de IVA de los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012.

Con fecha 30 de julio de 2019, resolvió el Tribunal de primera instancia anulando la liquidación practicada y estimando la reclamación, al declarar que había prescrito el derecho de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria de los ejercicios 2009 y 2010. Consta notificada la resolución con 6 de junio de 2019 a la interesada y el 13 de septiembre de 2019 a la AEAT.

Tercero.

En fecha 3 de octubre de 2019, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, al entender no ajustada a Derecho la resolución anterior, interpone recurso de alzada ante el presente Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), solicitando la puesta de manifiesto del expediente para formular las oportunas alegaciones señalando la incorrecta declaración de la prescripción. El recurso fue registrado con R.G. 00-03068-2020.

Tras notificar la puesta de manifiesto del expediente el 17 de diciembre de 2019, se recibe escrito de alegaciones del Director del Departamento de Inspección con fecha 15 de enero de 2020, manifestando, en esencia, lo siguiente:

- La resolución impugnada se fundamenta en que se excedió el plazo máximo de duración del procedimiento inspector, al entender que de la primera de las dilaciones por retraso en la aportación de documentación sólo pueden computarse 3 días y que las dos relativas al aplazamiento de las actuaciones no pueden considerarse como tales dilaciones. Ello implica, según razona el TEAR de Madrid, que el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras concluyera el 30 de septiembre de 2015, dos días antes de la puesta a disposición del obligado tributario del acuerdo de liquidación indicado. El Director del Departamento de Inspección no comparte la conclusión alcanzada por considerar que deben tenerse en cuenta las dilaciones no imputables a la Administración de forma íntegra, tal y como se fija en el acuerdo.

- Respecto a la primera dilación por retraso en la aportación de documentación, no se comparte que el motivo de que la concesión de un plazo de tiempo inferior al legalmente previsto para la aportación de la documentación relativa al personal implique que la falta de aportación del resto de documentos requeridos no deba computarse como dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria.

- En cuanto a la segunda dilación, el artículo 180 del RGAT habilita a la Administración para determinar la fecha de actuaciones, la cual no depende del contribuyente, al ser facultad de la Administración determinar el momento temporal para continuar las actuaciones, por lo que el Director no comparte el criterio empleado por el TEAR de Madrid y en la resolución del TEAC citada. El aplazamiento, tal y como determina el artículo 91 del RGAT, sólo cabe cuando la fecha y hora de las actuaciones ha sido fijada por la Administración. Se expresa que en diligencia la interesada reconoce que ha solicitado un aplazamiento y que se le ha advertido de sus consecuencias sobre el plazo del procedimiento.

Se manifiesta que el primero de los aplazamientos solicitados de la reunión fijada el día 10 de junio hasta el día 17 del mismo mes, conlleva el retraso efectivo del procedimiento al privar a la Inspección de conocer la postura del obligado tributario sobre la información que le había sido entregada. En relación con el segundo de los aplazamientos, no sólo se requiere aportación de facturas el 19 de julio de 2015, sino que en dicha reunión, finalmente celebrada el día 24 de junio, la Inspección comunica al obligado tributario los gastos de carácter relevante para la redacción de las propuestas de liquidación. Prueba de ello es que el obligado tributario formula alegaciones sobre dicha información en la reunión celebrada el 1 de julio como consta en la diligencia 30.

Cuarto.

Con fecha 7 de abril de 2020, se notifica a la entidad **XZ, S.A.**, la comunicación de la puesta de manifiesto del expediente por el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT.

Al producirse la notificación durante la vigencia del estado de alarma provocado por la Covid, el cómputo de mes para practicar alegaciones debe computarse desde el 1 de junio, día hábil posterior al 30 de mayo. Así, se recibe escrito el 16 de junio de 2020 donde se formulan, en síntesis, las siguientes alegaciones:

- Inadmisibilidad del recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento al ser extemporáneo. Se citan sentencias del Tribunal Supremo, de 28 de marzo y 25 de mayo de 2011 donde se determina la necesidad de incluir las alegaciones en el escrito de interposición del recurso de alzada.

- Ratificación de la prescripción del derecho a liquidar el IVA 2009-2010 a fecha de 13 de octubre de 2015, al haberse excedido el plazo máximo de duración de las actuaciones.

- Prescripción declarada en firme y ganada del derecho a liquidar el Impuesto sobre Sociedades 2009-2010, de la misma fecha de la resolución aquí recurrida referente a la misma actuación inspectora pues no ha sido objeto de recurso. Se alega vinculación a los actos propios por incongruencia en relación al IVA 2009-2010 y se analizan las diligencias donde se imputan las dilaciones.

- Aun cuando se considere que no ha prescrito el IVA de 2009 y 2010, la base por operaciones vinculadas es inalterable al haberse declarado la falta de motivación de las mismas. De no declararse prescrito, el TEAR de Madrid debería pronunciarse sobre el fondo del asunto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La adecuación a Derecho de la resolución impugnada.

Tercero.

En primer lugar, la entidad interesada, **XZ, S.A.**, alega que el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección resulta extemporáneo por interponerse escrito sin incluir alegaciones.

A este respecto, el artículo 241 de la LGT, en su apartado segundo, establece lo siguiente:

"2. Cuando el recurrente hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el escrito de interposición deberá contener las alegaciones y adjuntará las pruebas oportunas, resultando admisibles únicamente las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia."

Por su parte, el artículo 61 del RGRVA dispone en relación al recurso de alzada ordinario, recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y recurso extraordinario para la unificación de doctrina, lo siguiente:

"1. El recurso de alzada ordinario se dirigirá al tribunal que hubiese dictado la resolución recurrida, que, en el plazo de un mes, lo remitirá junto con el expediente originario y el de la reclamación al Tribunal Económico-administrativo Central.

Cuando el legitimado para recurrir no hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el tribunal económico-administrativo regional o local le pondrá de manifiesto los expedientes a los que se refiere el párrafo anterior para que pueda formular alegaciones en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación, y a continuación dará traslado de ellas al reclamante en primera instancia y a los demás personados para que en el plazo de otro mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, puedan formular las alegaciones que estimen convenientes. Una vez completados estos trámites, los expedientes se remitirán al Tribunal Económico-Administrativo Central.

La práctica de las pruebas, en su caso, se regulará por lo dispuesto para la primera instancia. (...)."

En el presente caso, al no haber estado personado en el procedimiento en primera instancia el Director del Departamento, resulta procedente la puesta de manifiesto del expediente para formular alegaciones, por lo que este TEAC debe desestimar las manifestaciones formuladas al efecto por la interesada, resultando admisible el recurso de alzada interpuesto.

Cuarto.

A los efectos de analizar si se encuentra prescrito o no el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, el artículo 150 de la LGT, referido al plazo de las actuaciones inspectoras, determina en su redacción aplicable al caso, *ratione temporis*, 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.

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.

b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.

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. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley.

Tendrán, asimismo, el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras.

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

4. Cuando se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 del artículo 180 de esta ley, dicho traslado producirá los siguientes efectos respecto al plazo de duración de las actuaciones inspectoras:

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

b) Se considerará como causa que posibilita la ampliación de plazo, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, en el supuesto de que el procedimiento administrativo debiera continuar por haberse producido alguno de los motivos a los que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta ley.

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

Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a los procedimientos administrativos en los que, con posterioridad a la ampliación del plazo, se hubiese pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se hubiera remitido el expediente al Ministerio Fiscal y debieran continuar por haberse producido alguno de los motivos a que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta ley. En este caso, el citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento."

El artículo 104 del mismo texto normativo, sobre los plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa, señala, en su apartado segundo, lo siguiente:

"2. 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."

Por su parte, el artículo 104 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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, en lo sucesivo RGAT, recoge las dilaciones por causa no imputable a la Administración disponiendo *ratione temporis*, lo siguiente:

"A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 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.

b) La aportación por el obligado tributario de nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones. La dilación se computará desde el día siguiente al de finalización del plazo de dicho trámite hasta la fecha en que se aporten. Cuando los documentos hubiesen sido requeridos durante la tramitación del procedimiento se aplicará lo dispuesto en el párrafo a) anterior.

c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar.

d) La paralización del procedimiento iniciado a instancia del obligado tributario por la falta de cumplimentación de algún trámite indispensable para dictar resolución, por el tiempo que transcurra desde el día siguiente a aquel en que se considere incumplido el trámite hasta su cumplimentación por el obligado tributario, sin perjuicio de la posibilidad de que pueda declararse la caducidad, previa advertencia al interesado.

e) El retraso en la notificación de las propuestas de resolución o de liquidación o en la notificación del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por el tiempo que transcurra desde el día siguiente a aquel en que se haya realizado un intento de notificación hasta que dicha notificación se haya producido.

f) La aportación por el obligado tributario de datos, documentos o pruebas relacionados con la aplicación del método de estimación indirecta desde que se deje constancia en el expediente, en los términos establecidos en el artículo 158.3.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

g) La presentación por el obligado tributario de declaraciones reguladas en el artículo 128 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de comunicaciones de datos o de solicitudes de devolución complementarias o sustitutivas de otras presentadas con anterioridad. La dilación se computará desde el día siguiente al de la finalización del plazo de presentación de la declaración, comunicación de datos o solicitud de devolución o desde el día siguiente al de la presentación en los supuestos de presentación fuera de plazo hasta la presentación de la declaración, comunicación de datos o solicitud de devolución, complementaria o sustitutiva.

h) La falta de presentación en plazo de la declaración informativa con el contenido de los libros registro regulada en el artículo 36 de este Reglamento. La dilación se computará desde el inicio de un procedimiento en el que pueda surtir efectos, hasta la fecha de su presentación."

Asimismo, el artículo 171 del RGAT, en relación con el examen de la documentación de los obligados tributarios, indica lo siguiente:

"1. Para realizar las actuaciones inspectoras, se podrán examinar, entre otros, los siguientes documentos de los obligados tributarios:

a) Declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los obligados tributarios relativas a cualquier tributo.

b) Contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables.

c) Libros registro establecidos por las normas tributarias.

d) Facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios.

e) Documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.

2. La documentación y los demás elementos a que se refiere este artículo se podrán analizar directamente. Se exigirá, en su caso, la visualización en pantalla o la impresión en los correspondientes listados de datos archivados en soportes informáticos o de cualquier otra naturaleza.

Asimismo, se podrá obtener copia en cualquier soporte de los datos, libros o documentos a los que se refiere el apartado anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 34.1.h) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. Los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector la documentación a la que se refiere el apartado 1.

Quando el personal inspector requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal, se concederá un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con este deber de colaboración."

En el caso que nos ocupa, el plazo máximo de duración del procedimiento de Inspección se amplió 6 meses, fijándose en 18 meses. Las actuaciones inspectoras duraron exactamente 22 meses, 4 meses más del plazo máximo establecido tras la ampliación de 6 meses. Sin embargo, la Inspección imputa ese exceso a la interesada con 124 días de dilación, por lo que, tal como expuso el TEAR de Madrid, deben analizarse las dilaciones producidas en el

desarrollo de las actuaciones de comprobación e investigación para determinar si ha finalizado en plazo el procedimiento objeto de controversia.

Quinto.

La primera de las dilaciones controvertidas fue de 7 días y se imputa por retraso en la aportación de documentación (de 5 de noviembre a 12 de noviembre de 2014). En diligencia de 29 de octubre de 2014 (diligencia nº 12) se requirió al compareciente por primera vez determinada documentación para que fuera aportada en la siguiente comparecencia que se fijó para el 5 de noviembre. Llegada esta fecha se recogió en diligencia que el representante no había aportado la documentación requerida, reiterándole la petición de la misma para su aportación el 12 de noviembre y advirtiéndole que el retraso en el cumplimiento de tal requerimiento sería considerado como dilación no imputable a la Administración tributaria. En diligencia de 12 de noviembre de 2014 (diligencia nº14) consta que el compareciente aporta la documentación solicitada en diligencia de 29 de octubre y se da por finalizada la dilación imputable al obligado tributario iniciada el 5 de noviembre.

Al respecto, el TEAR de Madrid señala en la resolución impugnada lo siguiente:

"Asimismo, el Tribunal Supremo en sentencia de 2 de julio de 2013 (recurso nº 5956/2010) fija criterio en relación con el plazo para cumplimentar los requerimientos de documentación:

"Cuando la Inspección requiere la presentación de datos, informes u otros antecedentes, ha de conceder un plazo, nunca inferior a 10 días, para su cumplimentación, de tal forma que la inobservancia de este deber impide a la Administración beneficiarse de una indeterminación creada por ella y achacar al inspeccionado el incumplimiento de un plazo que no ha sido determinado. Este defecto tampoco puede subsanarse computando como plazo el de 10 días que la norma establece como plazo mínimo. Nota: La sentencia reitera el criterio de STS 24/11/2011 (rec. cas. 791/2009)."

En el caso que nos ocupa, la documentación solicitada por primera vez en aquella diligencia consistía en dos contratos de prestación de servicios y determinadas facturas emitidas, así como en un "listado en hoja excel de las retribuciones abonadas al personal, ejercicios 2009 y 2010, en el cual figure el detalle de los puestos de trabajo desempeñados". Pues bien, concretamente en cuanto al listado de retribuciones de personal, se trata de una información que ha de ser preparada y confeccionada por el contribuyente, que no debe hallarse a disposición de la Inspección y, por tanto, el actuario debería haber concedido el plazo mínimo de 10 días a que se refiere el artículo 171.3 para el cumplimiento de este requerimiento. Por tanto, si la documentación se solicitó en diligencia de 29 de octubre de 2014, la fecha mínima para cumplir tal requerimiento era el 9 de noviembre, por lo que la dilación solo podría computarse a partir del día 10 de noviembre de 2014. Por tanto, respecto de esta primera dilación, en virtud de lo expuesto, solo se considerarán dilaciones en el procedimiento imputables a la reclamante un total de 3 días (desde el 10 de noviembre hasta el 12 de noviembre, fecha en la que se cumple con el requerimiento)".

El Director considera, en el recurso de alzada promovido, que el plazo mínimo de diez días previsto en el artículo 171.3 del RGAT, debería computarse únicamente en la documentación requerida de elaboración en relación con el personal y no en los otros tres documentos solicitados. Se indica que, al no aportarse el día 5 de noviembre esos tres documentos, existiría una dilación no imputable a la Administración que impedía a la Inspección analizar los elementos de las obligaciones tributarias objeto del procedimiento.

Sin embargo, este TEAC comparte el criterio expuesto por el Tribunal de primera instancia al no haberse respetado el plazo mínimo de 10 días previsto en el artículo 171.3 del RGAT debido a que el actuario en la diligencia extendida requirió al interesado varios documentos, algunos de los cuales requería su elaboración por parte del obligado tributario. En concreto, la aportación de un listado en hoja excel de las retribuciones abonadas al personal, ejercicios 2009 y 2010, en el cual figurase detalle de los puestos de trabajos desempeñados.

En consecuencia, no cabe, para computar las dilaciones por retraso en la aportación de documentación, como alega el Director en su recurso, fragmentar la diligencia extendida en función de la naturaleza de los documentos solicitados, puesto que se trata de una única diligencia en la que, de forma conjunta, se le requirió al obligado la aportación de una serie de documentos.

Por tanto, no habiéndose concedido el plazo de 10 días señalado, como exige el artículo 171.3 del RGAT, el cómputo de la dilación asciende sólo a tres días, como concluyó el Tribunal Regional, desde el 10 de noviembre de 2014 hasta el 12 de noviembre, fecha en la que se cumplió de forma íntegra con el requerimiento de documentación.

Sexto.

En segundo lugar, resultan asimismo controvertidas las dilaciones computadas por aplazamientos de las comparecencias: dilación de 7 días, computada desde el 10 de junio de 2015 al 17 de junio de 2015, y la correspondiente a 5 días, desde el 19 de junio de 2015 al 24 de junio de 2015. En diligencia nº 27 de 3 de junio de 2015 se cita al obligado, sin requerirle ninguna documentación, para que comparezca el 10 de junio, solicitando ésta aplazamiento, en esa misma diligencia, hasta el 17 de junio, fecha en la que comparece y en la que se le cita de nuevo (diligencia nº 28) para el 19 de junio, solicitando el interesado, en ese momento, un aplazamiento para comparecer el 24 de junio, fecha en la que la Inspección facilita determinada información a la sociedad y se le cita para el 1 de julio.

El TEAR de Madrid en esta ocasión, indica lo siguiente:

"No parece que la manifestación de preferencia del contribuyente en el propio marco de la deliberación de fijar un día adecuado para ambos en esas mismas visitas de 3 de junio y de 17 de junio, pueda calificarse de solicitud de aplazamiento, más aún cuando habiendo comparecido el 17 de junio, la Inspección pretende que comparezca nuevamente el 19 del mismo mes.

A mayor abundamiento, los supuestos "aplazamientos" no suponían en ningún caso retraso en aportación de documentación por parte de la reclamante pues, como se desprende de las diligencias señaladas, no se requería por parte del actuario documentación o información adicional en las mismas y, por tanto, los citados "aplazamientos" no impedían al órgano actuante continuar con normalidad el desarrollo de las actuaciones inspectoras.

En este sentido, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo en sentencia de 21/03/2017 (número de recurso 351/2016):

"Al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir que no basta su mero ocurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea (STS 24/01/2011, rec. cas. 485/2007; STS 28/01/2011, rec. cas. 5006/2005). B) Aun siendo cierto que no toda interrupción del procedimiento inspector imputable al obligado tributario debe excluirse del cómputo de la duración de las actuaciones inspectoras, sino sólo aquellas que impiden continuar el curso de las mismas, no lo es menos que producida la dilación y constatado el dato objetivo del transcurso del tiempo, corresponde al causante de la dilación acreditar que pese a la demora que ha provocado no ha impedido a la Administración proseguir con regularidad la labor inspectora (STS 22/07/2013; rec. cas. 346/2012). C) No es necesaria en el procedimiento inspector una advertencia individualizada de los efectos del posible incumplimiento del plazo cuando la Administración requiere al obligado tributario para la aportación de datos (STS 25/04/2014, rec. cas. unif. Doctrina 182/2013, STS 08/10/2012, rec. cas. 5114/2011 y STS 19/10/2012, rec. cas. 4421/2009)".

El Tribunal Supremo ha subrayado de forma reiterada la necesidad de que las dilaciones deben incluir, aparte de su aspecto meramente objetivo, de transcurso del tiempo, un elemento teleológico, resultando que la tardanza, en la medida que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de sus funciones. Así, el Alto Tribunal, en la sentencia 728/2018, de 3 de mayo de 2018 (recurso 2845/2016), dispuso lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"3ª) Teniendo en cuenta el objetivo de la norma y el espíritu que la anima, se debe abordar la exégesis de las nociones de "dilaciones imputables al contribuyente" [en la redacción del artículo 29.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (BOE de 27 de febrero)] o de "dilaciones por causa no imputable a la Administración" (en los términos de los artículos 102 y 104 RGIT).

De un lado, la noción de "dilación" incluye tanto las demoras expresamente solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Inspección como aquellas pérdidas de tiempo provocadas por su tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora [a estas últimas se refiere el artículo 104.a) RGIT cuando alude a las dilaciones determinadas por el retraso en el cumplimiento de comparecencias o en el íntegro cumplimiento de los requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria].

De otro, la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado. Al aspecto meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero ocurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea. En última instancia, en el análisis de las dilaciones hay que huir de criterios automáticos, ya que no todo retraso constituye per se una "dilación" en los términos queridos por el legislador [vid., entre otras, las sentencias de 24 de enero de 2011 (casación 485/2007, FJ 3º.A), ya citada; 8 de octubre de 2012 (casación para la unificación de doctrina 5114/2011, FJ 6º; ES:TS:2012:6496); y 9 de enero de 2018 (casación 2854/2016, FJ 3º; ES:TS:2018:30)]."

En el presente supuesto, en las comparecencias documentadas mediante diligencias nº 27 y 28 (de fechas 3 y 17 de junio, respectivamente), se hizo constar expresamente la preferencia del obligado a que las fechas de las siguientes visitas fueran el 17 de junio (en lugar del 10) y el 24 de junio (en lugar del 19, fijado por la Inspección). Los cambios de fecha fueron planteados por el obligado en la propia comparecencia ante la Inspección, quien accedió a los cambios solicitados. Por tanto, no se trata de un supuesto en que, habiéndose fijado una fecha de común acuerdo en la comparecencia, con posterioridad a la misma el obligado solicite un aplazamiento o no comparezca.

Asimismo, se ha de observar que, en ambos casos, la petición del obligado no puede calificarse de desmesurada o excesiva, pues se trataba de un retraso de 7 y 5 días, respectivamente, debiendo tenerse en cuenta, además, que habiendo comparecido el 17 de junio es la propia Inspección la que solicita de nuevo que comparezca tan sólo 2 días después, el 19 de junio, solicitando el obligado comparecer el día 24 del mismo mes.

A mayor abundamiento, como apunta el Tribunal Regional, este alargamiento del plazo no suponía en ningún caso un retraso en la aportación de documentación por parte de la entidad pues no se requirió por parte del actuante documentación o información adicional en las citadas comparecencias y, por tanto, no impedían al órgano actuante continuar con normalidad el desarrollo de las actuaciones inspectoras.

Por tanto, a juicio de este TEAC, no parece que sea desmesurado o excesivo fijar la visita en vez del 10 de junio el día 17 de junio de 2015, ni el 24 de junio en vez del día 19 del mismo mes, por lo que, conforme a todo lo expuesto, este TEAC determina que no deben computarse las dilaciones últimas de 7 y 5 días imputadas al contribuyente.

En este mismo sentido se ha pronunciado previamente este TEAC en su resolución de fecha 14 de febrero de 2019 (R.G. 00-00-557-2018) donde se dispuso lo siguiente:

"Sin embargo, a juicio de este TEAC no nos hallamos ante un supuesto en que habiendo sido fijada de común acuerdo entre la Inspección y el contribuyente una fecha para la siguiente visita, con posterioridad este no apareciera o solicitara un aplazamiento. Del tenor de la diligencia parece desprenderse que la Inspección fijó una fecha, 12 de enero, y el contribuyente debió de manifestar que prefería el día 4 de febrero. Los motivos no se expresan. De cualquier modo no parece que a esta manifestación de preferencia del contribuyente en el propio marco de la deliberación de un día adecuado para ambos llevada a cabo en esa misma visita de 20 de noviembre, pueda calificársela de solicitud de aplazamiento.

(...)

Que duda cabe que lo manifestado por la Inspección es plenamente acertado y que no parece razonable dejar en manos del contribuyente la fijación de unos plazos excesivamente dilatados que reduzcan injustificadamente el tiempo efectivo de trabajo de la Inspección. Ahora bien, si nos hallamos o no ante una posición desmesurada del contribuyente en este sentido, es cuestión que ha de analizarse caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes."

Así pues, deben computarse como dilaciones no imputables a la Administración 109 días y no los 124 días señalados inicialmente. Por tanto, al haberse iniciado el procedimiento el 13 de diciembre de 2013, teniendo en cuenta las dilaciones a computar, el plazo de 18 meses finalizaba el día 30 de septiembre de 2015.

En consecuencia, este TEAC, comparte la conclusión alcanzada en primera instancia por el TEAR, pues se ha incumplido el plazo máximo previsto en el artículo 150 de la LGT al haberse puesto a disposición el acuerdo liquidatorio en la dirección electrónica habilitada el día 2 de octubre de 2015.

Séptimo.

Una vez determinado el incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, procede analizar si se ha producido la prescripción del derecho de la Administración a liquidar los ejercicios objeto de comprobación.

El artículo 66 de la LGT referido a los plazos de prescripción, establece, lo siguiente:

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (...)."

El artículo 67 de la LGT sobre el cómputo de los plazos de prescripción, dispone en su apartado Uno, lo siguiente:

"1. 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 (...)."

En el caso que nos ocupa, el primer acto con efectos interruptivos de la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, una vez producido el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, fue la notificación del acuerdo liquidatorio en fecha 13 de octubre de 2015 y, en dicha fecha, se encontraba prescrito el derecho a liquidar el IVA de los ejercicios 2009 y 2010 objeto de comprobación.

En consecuencia, procede confirmar la resolución dictada en primera instancia por el TEAR de Madrid registrada con R.G. 28-25841-2015, al encontrarse prescrito el derecho a la Administración para liquidar el impuesto en los ejercicios y períodos comprobados y, por ende, procede desestimar el recurso de alzada interpuesto.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.