

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089056

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de diciembre de 2022

Sala 1.^a

R.G. 3362/2021

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Cómputo del plazo. Ampliación. *Plazo para adoptar el acuerdo de ampliación.* Alega la interesada, que el Acuerdo de ampliación del plazo legal de duración del procedimiento a 24 meses no fue adoptado válidamente, pues en la misma diligencia en la que la Inspección comunicaba la apreciación de la concurrencia de circunstancias que hacían que el procedimiento fuera de especial complejidad, indicaba textualmente que «Al encontrarse en poder de la inspección todos los elementos necesarios para formular la propuesta de liquidación referida al IS 2010 2011 general, se procede a la puesta de manifiesto del expediente». Y, en relación con ello, señala la interesada que el Acuerdo de ampliación, cuando resulta adoptado a solicitud del actuario -como ocurre en el caso que nos ocupa-, debe realizarse con anterioridad a la apertura del trámite de audiencia previo a la firma de las Actas.

Pues bien, tal y como alega la interesada, y así se indica expresamente en el Acuerdo de ampliación del plazo de actuaciones inspectoras, «En el caso de que la propuesta de ampliación se formule por el actuario, el ordenamiento lo que exige es que se formule una vez transcurrido seis meses desde el inicio y (se infiere) que no se haya abierto el trámite de audiencia y puesta de manifiesto del expediente». Y, en efecto, en el caso que nos ocupa, en la misma diligencia en la que se comunicaba la existencia de circunstancias que hacían que el procedimiento fuera de especial complejidad, se comunicaba la puesta de manifiesto del expediente electrónico, obrando en el propio expediente remitido documento de esa misma fecha acreditativo de tal puesta de manifiesto, con el correspondiente código seguro de verificación.

Por lo tanto, en el momento en que se dictó el Acuerdo de ampliación del plazo de actuaciones inspectoras, el día 02/06/2016, el trámite de audiencia y puesta de manifiesto del expediente ya se encontraba abierto, contradiciéndose así la Inspección a sí misma.

Resulta igualmente llamativo el hecho de que en la misma diligencia en la que se indica la concurrencia de una especial complejidad en el expediente como causa habilitante para ampliar el plazo del procedimiento inspector, se proceda a indicar que se encuentran en poder de la Inspección todos los elementos necesarios para formular la propuesta de liquidación. Es más, no consta ni se deduce del expediente que tras la ampliación acordada el día 02/06/2016 se realizara por parte de la AEAT actuación de comprobación alguna. Al respecto, cabe indicar que si bien el art. 184.4 del RD 1065/2007 (RGAT) tan sólo establece el cómputo inicial para adoptar el Acuerdo de ampliación (una vez transcurridos seis meses desde el inicio de las actuaciones) y omite el cómputo final, la fecha en la que se adopta el Acuerdo de ampliación es un indicio más a la hora de valorar si era realmente necesario conceder un plazo adicional. En el presente caso el Acuerdo de ampliación se dicta una vez transcurridos prácticamente 11 meses desde el inicio de las actuaciones, cuando la Inspección de los Tributos, según ella misma indica, ya disponía de toda la documentación necesaria y había realizado todas las actuaciones precisas para regularizar la situación tributaria del contribuyente. Ello, según entiende el Tribunal, pone en cuestión que fuera realmente necesario, de acuerdo con la finalidad perseguida por la norma, conceder un plazo adicional de 12 meses. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 67, 104 y 150.
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 102, 104 y 184.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 18/01/2017 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Canarias dictó Acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011 derivado del

Acta de disconformidad número A02-... incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto de la entidad **CS SL**, notificándose dicho Acuerdo a la interesada ese mismo día y habiéndose iniciado el procedimiento inspector mediante Comunicación notificada el 08/06/2015, si bien el plazo del mismo fue ampliado de 12 a 24 meses mediante Acuerdo de fecha 02/06/2016, notificado a la entidad el 03/06/2016.

Los hechos en que se basa la Inspección para liquidar son, resumidamente, los siguientes:

- Existencia de simulación por fragmentación artificial de la actividad de la interesada y Doña **Ax** (socia, y administradora única de aquella). Se considera que la actividad (comercio minorista de prendas de vestir y calzado) realizada por la entidad y por su socia es una actividad única, habiéndose simulado por esta el ejercicio de una actividad independiente para aprovechar las ventajas del sistema de estimación objetiva en IRPF. En consecuencia, se procedió a una tributación única en sede de la mercantil mediante:

La estimación indirecta de los ingresos en efectivo y con tarjeta de Doña **Ax**.

La estimación indirecta de los aprovisionamientos de Doña **Ax** y de la reclamante.

La consideración como gastos de personal de la entidad, de los gastos de personal de Doña **Ax**: sueldos y salarios y cotizaciones a la Seguridad Social a cargo de la empresa cuantificados por la Inspección.

La consideración como gasto de arrendamiento de la entidad de los gastos de arrendamiento de locales de la socia Doña **Ax** cuantificados por la Inspección.

La consideración como gasto de la entidad de Otros gastos imputados en el 347 a Doña **Ax**, confirmados mediante requerimiento emitido por la Inspección, y no contabilizados por la mercantil.

La consideración como gasto de la entidad de Otros justificantes de gastos aportados en el expediente de Doña **Ax** no contabilizados en la mercantil.

- No deducibilidad de determinados gastos, tanto de Doña **Ax** como de la entidad, al no haber sido suficientemente probados. Se trata, por lo que a los primeros respecta, de gastos de un proveedor (**ZX**) y, por lo que a los segundos se refiere, de "*gastos no deducibles ejercicio 2010*", "*Otros tributos, ejercicio 2010*", "*Multas y sanciones, ejercicio 2010*", "*Amortizaciones del inmovilizado no justificado 2010*" y "*Gastos no deducibles año 2011*".

- Regularización de la Reserva para Inversiones (RIC) en Canarias al considerar la Inspección que no ha sido acreditado el requisito de mantenimiento de la inversión.

- No admisión de la compensación de la Base imponible negativa del año 2009, ajustándose positivamente la base imponible de los ejercicios comprobados, por importe de 58.835,66 euros, en el ejercicio 2010, y 55.805,72 euros, en el ejercicio 2011, debido a que no se aportó la contabilidad del ejercicio 2009 y a que no se consideraron, para la determinación de la base imponible de ese ejercicio 2009, la totalidad de ingresos y gastos de la actividad económica desarrollada por la reclamante.

Teniendo en cuenta los hechos anteriormente descritos, la Inspección procedió a dictar una liquidación de la que resultaba una deuda total a ingresar de 217.186,93 euros, que se desglosaba en 174.266,39 euros de cuota, 2.951,86 euros de recargos y 39.968,68 euros de intereses de demora.

En paralelo a las actuaciones inspectoras de la mercantil, se realizaron actuaciones de comprobación e investigación cerca de Doña **Ax**, por el IRPF del 2010 y 2011, incoándose en fecha 02/08/2016 un Acta de disconformidad con resultado a devolver, al considerar la Inspección que, con motivo de la simulación apreciada, Doña **Ax** no obtuvo renta alguna en estimación objetiva de bases, procediendo, mediante un ajuste negativo, a anular la renta declarada por este concepto en cada ejercicio.

Segundo.

Apreciada la posible comisión, en cada ejercicio comprobado, de una infracción tributaria del artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), se acordó iniciar procedimiento sancionador, notificándose el 18/01/2017 a la sociedad el Acuerdo de esa misma fecha por el que se impusieron dos sanciones del 125%, por importes de 107.396,48 y 110.436,51 euros, respectivamente, como consecuencia de la comisión de sendas infracciones muy graves.

Tercero.

Disconforme con estas liquidaciones, la interesada interpuso frente a las mismas el día 17/02/2017 dos recursos de reposición ante el Órgano Inspector que fueron desestimados mediante resolución acumulada de fecha 05/04/2017, notificada ese mismo día.

Cuarto.

Disconforme con las anteriores resoluciones, la mercantil interpuso el 05/05/2017 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias las reclamaciones números 38/00729/2017, 38/00736/2017, 38/02156/2017 y 38/02157/2017, que fueron asimismo desestimadas mediante resolución acumulada fallada por dicho TEAR el 11/02/2021 y notificada el 06/04/2021.

Quinto.

Disconforme la entidad con la anterior resolución, interpuso ante este Tribunal Económico-Administrativo Central el recurso de alzada que nos ocupa el 06/05/2021, en el que expone, de forma sucinta y por lo que aquí interesa, los siguientes motivos de oposición frente a las liquidaciones recurridas:

1. **SOBRE EL CÓMPUTO DEL PLAZO DE DURACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS:** Prescripción del derecho de la Administración a liquidar por excesiva duración del procedimiento inspector, al resultar ineficaz el Acuerdo de fecha 02/06/2016 de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras a 24 meses y al existir dilaciones por falta de aportación de documentación que no resultan admisibles, así como retrasos imputables a la Administración.

2. **SOBRE LA IMPROCEDENCIA DE LA REGULARIZACIÓN PRACTICADA POR LA DEPENDENCIA REGIONAL DE INSPECCIÓN DE LA DELEGACIÓN ESPECIAL:** Inexistencia de simulación por confusión y fragmentación entre la actividad desarrollada por la persona física socia y la mercantil.

3. **SOBRE LA NULIDAD DE PLENO DERECHO DEL ACUERDO DE IMPOSICIÓN DE SANCIÓN POR INFRACCIÓN TRIBUTARIA:** ausencia del elemento objetivo, falta de motivación del elemento subjetivo así como no concurrencia del mismo por interpretación razonable de la norma.

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:

Determinar la conformidad o no a Derecho de los Acuerdos de liquidación e imposición de sanción identificados en los antecedentes de hecho primero y segundo, lo que exige analizar la duración del procedimiento inspector, la existencia de la simulación apreciada por la Inspección así como, en su caso, si concurren los elementos necesarios para la imposición de una sanción tributaria.

Tercero.

Empezamos analizando la alegación sobre la **prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011 por excesiva duración del procedimiento inspector al resultar ineficaz el Acuerdo de fecha 02/06/2016 de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras a 24 meses y al existir dilaciones por falta de aportación de documentación que no resultan admisibles, así como retrasos imputables a la Administración.**

Al respecto, debemos traer aquí el artículo 150 de la Ley General Tributaria, que dispone, por lo que aquí interesa:

<<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) (...)>>

La ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras también es objeto de desarrollo por 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante, RGAT). En su artículo 184 aborda los supuestos de ampliación, señalando cuándo se entiende producida una especial complejidad de las actuaciones, en los términos siguientes:

<<1. En los términos previstos en este artículo se podrá acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección previsto en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando concorra, en relación con cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos a los que se extienda el procedimiento, alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 1 y 4 del citado artículo. Dicho acuerdo afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se extienda el procedimiento.

2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 150.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que las actuaciones revisten especial complejidad en los siguientes supuestos:

a) Cuando el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas.

b) Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y sea necesario realizar actuaciones respecto a diversos obligados tributarios.

c) Cuando los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria se realicen fuera del ámbito territorial de la sede del órgano actuante y sea necesaria la realización de actuaciones de comprobación fuera de dicho ámbito territorial.

d) Cuando el obligado tributario esté integrado en un grupo que tribute en régimen de consolidación fiscal que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

e) Cuando el obligado tributario esté sujeto a tributación en régimen de transparencia fiscal internacional o participe en una entidad sujeta a un régimen de imputación de rentas que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

f) Cuando el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales del obligado tributario o la desaparición o falta de aportación de los libros o registros determine una mayor dificultad en la comprobación.

g) Cuando se investigue a los obligados tributarios por su posible intervención en una red o trama organizada cuya finalidad presunta sea defraudar o eludir la tributación que corresponda u obtener indebidamente devoluciones o beneficios fiscales. En especial, se incluirá en este supuesto la investigación de tramas presuntamente

organizadas para la defraudación del Impuesto sobre el Valor Añadido vinculadas a las operaciones de comercio exterior o intracomunitario.

h) Cuando se investigue a los obligados tributarios por la posible realización de operaciones simuladas, la utilización de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados o la intervención de personas o entidades interpuestas con la finalidad de eludir la tributación que correspondería al verdadero titular de los bienes, derechos o rentas.

i) Cuando la comprobación se refiera a personas o entidades relacionadas económicamente entre sí que participen en la producción o distribución de un determinado bien o servicio, siempre que la actuación inspectora se dirija a la comprobación de las distintas fases del proceso de producción o distribución.

j) Cuando para comprobar la procedencia de aplicar un beneficio fiscal sea necesario verificar el cumplimiento de requisitos o regímenes tributarios previstos para otro tributo.

3. (...)

4. Cuando el órgano de inspección que esté desarrollando las actuaciones estime que concurre alguna de las circunstancias que justifican la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección, lo notificará al obligado tributario y le concederá un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que efectúe alegaciones. Transcurrido dicho plazo dirigirá, en su caso, la propuesta de ampliación, debidamente motivada, al órgano competente para liquidar junto con las alegaciones formuladas.

No podrá solicitarse la ampliación del plazo de duración del procedimiento hasta que no hayan transcurrido al menos seis meses desde su inicio. A estos efectos no se deducirán del cómputo de este plazo los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración.

Cuando dichas circunstancias sean apreciadas por el órgano competente para liquidar, se notificarán al obligado tributario y se le concederá idéntico plazo de alegaciones antes de dictar el correspondiente acuerdo sin que en este supuesto resulte necesario que hayan transcurrido seis meses desde el inicio del procedimiento.

5. La competencia para ampliar el plazo de duración del procedimiento corresponderá al órgano competente para liquidar mediante acuerdo motivado. En dicho acuerdo se concretará el período de tiempo por el que se amplía el plazo, que no podrá exceder de 12 meses.

El acuerdo de ampliación se notificará al obligado tributario y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la ampliación del plazo con ocasión de los recursos y reclamaciones que, en su caso, puedan interponerse contra la resolución que finalmente se dicte.

6. (...)>>

Examinado el expediente administrativo remitido, se constata que el procedimiento inspector se inició mediante Comunicación notificada a la interesada el día 08/06/2015, habiéndose suscrito el Acta con fecha 02/08/2016 y habiendo finalizando las actuaciones con la notificación el 08/01/2017 del Acuerdo de liquidación. Asimismo, se comprueba que el plazo del procedimiento fue ampliado de 12 a 24 meses mediante Acuerdo de fecha 02/06/2016 y que no se computan a efectos de duración del procedimiento un total de 215 días por dilaciones por causa no imputable a la Administración.

Frente a ello alega la recurrente, por un lado, que **el Acuerdo de ampliación del plazo legal de duración del procedimiento a 24 meses no fue adoptado válidamente**, pues en la misma diligencia n.º 7, de fecha 12/05/2016, en la que la Inspección comunicaba la apreciación de la concurrencia de circunstancias que hacían que el procedimiento fuera de especial complejidad, indicaba textualmente que "Al encontrarse en poder de la inspección todos los elementos necesarios para formular la propuesta de liquidación referida al IS 2010 2011 general, se procede a la puesta de manifiesto del expediente". Y, en relación con ello, señala la interesada que el Acuerdo de ampliación, cuando resulta adoptado a solicitud del actuuario (como ocurre en el caso que nos ocupa), debe realizarse con anterioridad a la apertura del trámite de audiencia previo a la firma de las Actas.

Pues bien, tal y como alega la recurrente, y así se indica expresamente en el Acuerdo de ampliación del plazo de actuaciones inspectoras, "En el caso de que la propuesta de ampliación se formule por el actuuario, el ordenamiento lo que exige es que se formule una vez transcurrido seis meses desde el inicio y (se infiere) que no se haya abierto el trámite de audiencia y puesta de manifiesto del expediente". Y, en efecto, en el caso que nos ocupa, en la misma diligencia de fecha 12/05/2016 en la que se comunicaba la existencia de circunstancias que hacían que el procedimiento fuera de especial complejidad, se comunicaba la puesta de manifiesto del expediente electrónico, obrando en el propio expediente remitido documento de esa misma fecha acreditativo de tal puesta de manifiesto, con el correspondiente código seguro de verificación.

Por lo tanto, en el momento en que se dictó el Acuerdo de ampliación del plazo de actuaciones inspectoras, el día 02/06/2016, el trámite de audiencia y puesta de manifiesto del expediente ya se encontraba abierto, contradiciéndose así la Inspección a sí misma.

Resulta igualmente llamativo el hecho de que en la misma diligencia en la que se indica la concurrencia de una especial complejidad en el expediente como causa habilitante para ampliar el plazo del procedimiento inspector, se proceda a indicar que se encuentran en poder de la Inspección todos los elementos necesarios para formular la propuesta de liquidación. Es más, no consta ni se deduce del expediente que tras la ampliación acordada el día 02/06/2016 se realizara por parte de la AEAT actuación de comprobación alguna, limitándose el Órgano inspector el día 03/06/2016 a notificar el Acuerdo de ampliación, a efectuar al representante de la entidad unas preguntas sobre sus locales, domicilio fiscal y almacenes y a dar nueva puesta de manifiesto para facilitar la visualización de la consulta al VILEM de la sociedad que se incorporaba al expediente (diligencia n.º 8), y el 02/08/2016 (día en que se firma el Acta de disconformidad) a devolver la documentación a la interesada (diligencia n.º 9).

Al respecto, cabe indicar que si bien el artículo 184.4 del RGAT tan sólo establece el cómputo inicial para adoptar el Acuerdo de ampliación (una vez transcurridos seis meses desde el inicio de las actuaciones) y omite el cómputo final. La fecha en la que se adopta el Acuerdo de ampliación es un indicio más a la hora de valorar si era realmente necesario conceder un plazo adicional. En el presente caso el Acuerdo de ampliación se dicta una vez transcurridos prácticamente 11 meses desde el inicio de las actuaciones, cuando la Inspección de los Tributos, según ella misma indica en la diligencia n.º 7, de fecha 12/05/2016, ya disponía de toda la documentación necesaria y había realizado todas las actuaciones precisas para regularizar la situación tributaria del contribuyente. Ello, según entiende este Tribunal, pone en cuestión que fuera realmente necesario, de acuerdo con la finalidad perseguida por la norma, conceder un plazo adicional de 12 meses.

Y en relación con ello, debemos traer aquí las resoluciones de este TEAC de fecha 11/11/2008 (RG 3298/06 y 604/07) en las que se motiva lo siguiente:

<<En definitiva, el fin perseguido a la hora de adoptar el Acuerdo de ampliación, no fue desarrollar una ulterior labor comprobadora e investigadora ("actuaciones de comprobación e investigación": artículo 31 ter.2 del RGIT) cerca de G....., SA que amparara el ejercicio de esta potestad, puesto que sus circunstancias concretas no la requerían, y en efecto no se realizó. Sin embargo, la necesidad de realizar una especial labor comprobadora e investigadora es el fundamento de la norma previsto por el legislador y el que debe inspirar a la Inspección de los Tributos a la hora de dictar el Acuerdo de ampliación. Pero en este caso, la Inspección de los Tributos amplía las actuaciones una vez finalizada la comprobación y cuando no necesitaba ningún plazo adicional para realizar una especial labor comprobadora o investigadora. En expresión elocuente de la Sentencia de la Audiencia Nacional reseñada: "...podría quedar posteriormente subsanada la deficiencia si quedase en evidencia que las actuaciones inspectoras eran materialmente complejas o que, por algún otro motivo, no pudo racionalmente la Inspección terminarlas dentro del período normal con que cuenta por disposición de la ley, a la vista del contenido efectivo de la comprobación....

Sin embargo, en el presente caso no cabe apreciar que esa justificación que podríamos denominar material salve o rectifique las omisiones formales de que adolece el acuerdo que decide la ampliación sino que, por el contrario, pone en evidencia que, junto a las deficiencias de motivación del acuerdo, carece además de justificación por no constar ni siquiera indiciariamente las razones que avalan la ampliación" (F.D.6º). En consecuencia, al carecer el acto administrativo de su fundamento propio se convierte en anulable, y determina que las actuaciones inspectoras iniciadas mediante comunicación notificada el 19 de julio de 2005 no hayan concluido dentro del plazo de doce meses establecido con carácter general en el artículo 150.1 párrafo 1 de la LGT>>.

Por lo tanto, hemos de estimar las alegaciones de la recurrente en este punto y anular el Acuerdo de ampliación del plazo del procedimiento inspector de 12 a 24 meses.

Cuarto.

Una vez sentado lo anterior, debemos analizar las **dilaciones por falta de aportación de documentación tenidas en cuenta por la Administración y que, según la interesada, no resultan admisibles en la medida en que las actuaciones inspectoras continuaron su curso con total normalidad, practicándose varias diligencias de constancia de hecho en las que se reflejaron las actuaciones realizadas.** Además, alega la recurrente que para que la dilación pueda imputarse al contribuyente, no basta con que se produzca un retraso, sino que es preciso que la Administración justifique que dicho retraso fue de tal entidad que entorpeció el curso de las actuaciones, lo que no sucede en el caso que nos ocupa, en el que **la Inspección nada dice respecto de la importancia de los documentos solicitados y la trascendencia que el retraso en su aportación ha tenido para la correcta marcha del procedimiento, limitándose a señalar que el retraso en la aportación de la documentación constituye una dilación en los términos del artículo 104 del RGAT, sin más, citándolo literalmente.**

En relación con ello, el artículo 104 de la LGT dispone en su primer apartado:

<<El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses. El plazo se contará:

a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio (...)>>.

Añadiendo en su apartado segundo:

<<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>>.

En su desarrollo, el artículo 102.4 del RGAT, establece:

<<Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración deberán documentarse adecuadamente para su constancia en el expediente>>.

Finalmente, dispone el artículo 104 del RGAT:

<<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.

(...)

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. (...)>>.

Y en materia de dilaciones no imputables a la Administración tributaria por retraso en la aportación de documentación, hemos de traer aquí la resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 21/03/2018 (RG 4957/14 y 5758/14, acumuladas) disponibles en DYCTEA), en la que se señala, por lo que aquí interesa:

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

En relación con las citadas dilaciones, en el presente caso, y teniendo en cuenta los hechos descritos en los párrafos anteriores, este TEAC considera que resulta aplicable al caso la reciente Sentencia del Tribunal Supremo (TS), de fecha 11 de diciembre de 2017 (recurso de casación para la unificación de doctrina 3175/2016), en cuyos Fundamentos de Derecho, en lo que aquí interesa, dispone lo siguiente:

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

En primer lugar, y la más evidente, que, dado que resulta indudable que la Ley quiere que el procedimiento inspector esté sujeto a un plazo máximo de duración, la Administración tributaria tiene el deber, en cualquier caso,

de motivar las dilaciones imputadas a los obligados tributarios, a los efectos de poder descontar esas demoras en el cómputo del plazo previsto en la norma para concluir las actuaciones inspectoras.

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

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

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

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

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

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

Quinto.

En el presente caso, como ya hemos indicado, el procedimiento inspector se inició mediante comunicación notificada a la interesada el día 08/06/2015, habiéndose suscrito el Acta con fecha 02/08/2016 y habiendo finalizando las actuaciones con la notificación el 18/01/2017 del Acuerdo de liquidación, según acreditan las diligencias de notificación telemática obrantes en el expediente electrónico. Asimismo, las dilaciones por causa no imputable a la Administración tributaria tenidas en cuenta por esta a efectos de cómputo de la duración del procedimiento son las recogidas en el cuadro siguiente:

Motivo dilación	Fecha inicio	Fecha fin	Nº días	Nº días netos
No aporta documentación	28/07/2015	11/09/2015	45	45
No aporta documentación	11/09/2015	03/12/2015	83	128
Solicitud de aplazamiento	11/09/2015	24/09/2015	13	128
Solicitud de aplazamiento	26/01/2016	15/02/2016	20	148
No aporta documentación	15/02/2016	14/04/2016	59	207
Solicitud de aplazamiento	11/08/2016	19/08/2016	8	215
TOTAL				215

Y en lo que respecta a las dilaciones por la falta de aportación de la documentación, el Acuerdo de liquidación señala lo siguiente:

<<-Dilación por retraso en la aportación de documentación de 28/07/2015 a 11/09/2015: en comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, que fue objeto de notificación el 08/06/2015, se requirió a la entidad obligada tributaria la aportación de la siguiente documentación:

- Documento de representación debidamente cumplimentado, en su caso.

En particular:

1º - Escritura de constitución y estatutos de la Entidad. Escritura de nombramiento de cargos.

2º - Libros Registro exigibles específicamente por normas de carácter tributario, en cuanto a actividades empresariales, profesionales, artísticas o agrarias, así como los justificantes que respalden las anotaciones. En particular, todos ellos referidos a 2010.

Libro de IVA e IGIC

Libro de facturas emitidas

Libro de facturas recibidas

Libro de socios.

3º - Contratos y documentos con trascendencia tributaria, aplicables a 2010.

4º - Justificantes de las deducciones de la cuota del Impuesto sobre Sociedades 2010.

5º - Señale lugar para exhibir la contabilidad del ejercicio 2010, o en su caso, si consiente aportación a las oficinas de la Inspección, comprendiendo:

LIBRO DIARIO 2010 AL MÁXIMO NIVEL DE DETALLE, FICHAS DE MAYOR 2010, BALANCES TRIMESTRALES Y DE SUMAS Y SALDOS,

Se solicita la aportación de, al menos, LIBRO DIARIO 2010 y FICHAS DE MAYOR 2010, en formato Xls.o TXT.

CUENTAS ANUALES INCORPORANDO BALANCE DE SITUACIÓN CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS MEMORIA, Y ESTADO DE CAMBIOS DEL PATRIMONIO NETO referidos a 2010.

6º Respecto del ejercicio 2010, identificación de las cuentas bancarias de las que fue titular /autorizada en el ejercicio de comprobación, y movimientos de las mismas, incluido origen y destino de estos, o en su caso, autorización para su solicitud por parte de la Inspección directamente a las entidades bancarias.

7º Identifique en cuadro de excell por columnas:

Número de cuenta bancaria, identificación del TPV, local exacto al que se encuentra asignado en 2010 el TPV, para la actividad declarada por la sociedad.

8º Locales de actividad en 2010.

9º Cuadro explicativo del local exacto en el que se ubican los activos contabilizados en 2010.

En la misma comunicación, se estableció como plazo para la atención al requerimiento el 28/07/2015.

Tal como se dispone expresamente en diligencia nº1 de 28/07/2015, el compareciente no aporta a la Inspección la documentación descrita en los puntos 7º, 8º y 9º de la comunicación de inicio. En diligencia se reitera el requerimiento de la documentación. Se establece como fecha de la próxima comparecencia ante la Inspección el día 11/09/2015, fecha que quedó aplazada hasta el día 24/09/2015. En esta fecha, se atiende el requerimiento respecto a los puntos 8 y 9, no contestando respecto del punto 7.

Este retraso en la aportación de la documentación es constitutivo de dilación por causa no imputable a la Administración Tributaria, en los términos del artículo 104 del RGAT, según el cual: <<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>>.

-Dilación por retraso en la aportación de documentación de 11/09/2015 a 03/12/2015: en la comunicación de ampliación de las actuaciones para el ejercicio 2011, notificada el 29/07/2015, se requirió a la entidad obligada tributaria la aportación, entre otra, de la siguiente documentación: 3º Detalle de los cobros en efectivo en 2010 y 2011, por meses, por cada local de venta de la actividad 6º Contratos de trabajo y/o nóminas para los empleados durante el 2010 y 2011, en **CS SL**.

Declarada por **CS SL**.

En la misma comunicación se fijó como fecha para la aportación de la documentación el 11/09/2015, fecha que quedó aplazada hasta el día 24/09/2011.

Este requerimiento no fue cumplido por el compareciente, en concreto, el mismo manifiesta en diligencia extendida en la misma fecha:

"3º Detalle de los cobros en efectivo en 2010, por meses, por cada local de venta de la actividad declarada por **CS SL**.

Al respecto, manifiesta que requiere más tiempo para su obtención, no obstante, manifiesta que se puede obtener por diferencia, pero en la contabilidad, entre ingresos por bancos, menos facturación por tarjeta.

Manifiesta que existe una caja, pero que no todo se ingresa en banco, del efectivo obtenido, porque se mantiene para gastos.

(...;)

6º Contratos de trabajo y/o nóminas para los empleados durante el 2010, en **CS SL**.
Manifiesta que queda pendiente de aportación".

En dicha diligencia, se reitera el requerimiento de aportación de documentación, estableciéndose como fecha para su atención el día 03/12/2015. Finalmente, el requerimiento es atendido el 03/12/2015.

Este retraso en la aportación de documentación es constitutivo de dilación por causa no imputable a la Administración Tributaria, en los términos del artículo 104 a) del RGAT.

(...)

-Dilación por retraso en la aportación de documentación de 15/02/2016 a 14/04/2016: en comunicación de 27/01/2016, la Inspección solicita al compareciente la aportación, entre otra, de la siguiente documentación:

"4.2. Justificantes de las deducciones por inversiones aplicadas en los ejercicios de comprobación: factura acreditativa de la inversión, medios de pago, ubicación exacta de los elementos adquiridos y explicación de la afectación a la actividad, así como explicación de los cálculos realizados para determinar el importe de la deducción.

4.4. Cuadro de RIC, para las Reservas para Inversiones en Canarias dotadas desde 2001 en adelante.

Facturas u otros contratos justificativos de la inversión realizada, medios de pago empleados, prueba del mantenimiento y la ubicación de los mismos, en los locales de actividad de la empresa".

La fecha para atender a este requerimiento se fijó el 15/02/2016. Este requerimiento no es atendido por parte del compareciente. La Inspección reitera el requerimiento fijando el día 10/03/2016 para la próxima comparecencia. Esta fecha quedó pospuesta a instancia de la Inspección hasta el día 28/03/2016. Tampoco en esta fecha es atendido el requerimiento.

El incumplimiento de este requerimiento da lugar a una dilación por causa no imputable a la Administración Tributaria, en virtud del artículo 104 a) del RGAT>>.

Pues bien, tal y como alega la recurrente, no existe explicación alguna en el Acuerdo de liquidación (como tampoco en las diligencias ni en el Acta), sobre en qué medida la falta de aportación de la documentación solicitada entorpeció, obstaculizó, o dilató, la marcha del procedimiento, limitándose la Inspección, tanto en las diligencias, en el Acta, como en el Acuerdo de liquidación, a señalar tan solo los documentos aportados, los no aportados y sus consecuencias en el cómputo del plazo de duración del procedimiento. En consecuencia, este Tribunal Central concluye que la Inspección no ha motivado suficientemente las dilaciones por no aportar documentación, por lo que, de acuerdo con la doctrina y jurisprudencia antes señalada, los 187 días de retraso en la aportación de documentación no pueden aceptarse como dilación del procedimiento, solo pudiendo admitir los 41 días de dilaciones por los aplazamientos solicitados (hay que tener en cuenta los solapamientos), por lo que, habiéndose iniciado el procedimiento el 08/06/2015, aquel debió finalizar el 19/07/2016 (12 meses + 41 días de dilaciones admisibles), y habiéndose efectuado la notificación del Acuerdo de liquidación en fecha 18/01/2017, se concluye que el procedimiento inspector incumplió el plazo de duración legalmente previsto, por lo que, de conformidad con el artículo 150.2.a) de la LGT, no se considera interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas. Ello determina que, de acuerdo con el artículo 66 de la LGT -que establece que "Prescribirán a los cuatro años (...) a) El derecho de la Administración, para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación"-, del artículo 67 de la LGT -que dispone que "El plazo de prescripción comenzará a contarse (...) En el caso a), desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación"-, y del artículo 136.1 del TRLIS -que señala que "La declaración se presentará en el plazo de los

25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo"-, se produzca la prescripción del derecho de la Administración tributaria para liquidar el Impuesto sobre Sociedades de 2010 y 2011, pues la misma opera desde los días 26/07/2015 y 26/07/2016, respectivamente.

Por todo ello, se estima la pretensión de la interesada relativa a que se declare la prescripción de la deuda tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de 2010 y 2011, procediendo a anular la liquidación impugnada.

Sexto.

Finalmente, habiéndose anulado la liquidación girada por el Impuesto sobre Sociedades de 2010 y 2011, al haberse apreciado la prescripción, procede anular igualmente las sanciones impuestas por dichos ejercicios.

Por lo expuesto,
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

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