

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 11 de diciembre de 2017, rec. 3175/2016

Ponente: Ángel Aguallo Avilés

Procedimiento de inspección. Motivación suficiente del cómputo de dilaciones imputables al contribuyente.

La cuestión discutida en el litigio era estrictamente procedimental y se refería al deber que le incumbe a la Administración de motivar de forma suficiente el cómputo de dilaciones imputables al contribuyente tanto en el acta de disconformidad como fundamentalmente en el acuerdo de liquidación. El Tribunal rechaza la tesis defendida por el TSJ de Canarias según la cual la inclusión en el acuerdo de liquidación de la expresión "no aporta documentación" es suficiente para entender cumplida esa necesaria justificación de la dilación atribuida al contribuyente. De tal manera, se confirma la doctrina que exige de forma inequívoca que el acuerdo de liquidación motive y razone el contenido y fundamento de las dilaciones imputables al interesado, no siendo las diligencias del procedimiento inspector el instrumento idóneo para ese cometido.

Fundamentos de derecho

SEXTO.- (...)

En definitiva, hemos subrayado la voluntad inequívoca de la Ley de que las actuaciones inspectoras se lleven a cabo en un plazo determinado; hemos precisado que, aunque para computar dicho plazo, obviamente, hay que tener en consideración las demoras en el procedimiento causadas por el sujeto inspeccionado, solo pueden considerarse como dilaciones imputables al obligado tributario aquellas que impidan a los órganos de la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea; y, como corolario de lo anterior, hemos hecho hincapié en que el mero incumplimiento, total o parcial, de la solicitud por la Inspección de información en general, o de aportación de documentos en particular, no puede incidir en el plazo máximo para concluir el procedimiento inspector, salvo que la Administración razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento, para lo cual -añadimos- parece necesario explicar la trascendencia para las actuaciones de los datos o documentos reclamados y, por ende, identificarlos.

(...)

SÉPTIMO.- (...)

Por consiguiente, es palmario que las dilaciones deben motivarse adecuadamente en el acta y en el acuerdo de liquidación, por las razones expuestas y porque -es preciso subrayarlo-, por su propia naturaleza, las diligencias no son en absoluto el instrumento idóneo para este cometido.

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. Y este dato, difícilmente puede figurar en una diligencia de constancia de hechos, que podrán contener, sí, los requerimientos que en un momento concreto se efectúan a los obligados tributarios y los resultados de dichos requerimientos o de las actuaciones de obtención de información (art. 98.2 RD 1065/2007), pero en ningún caso un relato cabal y una valoración global de la trascendencia de dicha información y, sobre todo, con la necesaria perspectiva, de la influencia de los incumplimientos o demoras en el trabajo de los actuarios.

De lo anterior se deduce directamente, en tercer lugar, que no basta con que el acta o el acuerdo de liquidación empleen fórmulas estereotipadas (desafortunadamente, esta Sala ha podido comprobar con frecuencia su uso) como la de que la persona o entidad inspeccionada “no aporta documentación”, y aludan al periodo temporal en que se habría producido dicha circunstancia, porque esa expresión no explica a qué documentos se refiere ni si el incumplimiento ha sido total o parcial, temporal o definitivo, y, desde luego, ni por remisión a las específicas diligencias en las que aparecen las peticiones de esos documentos y la inobservancia o demora del contribuyente, aclara porqué la conducta de éste ha dilatado u obstaculizado el devenir del procedimiento inspector hasta el punto de que ha impedido cumplir con el plazo máximo para su conclusión previsto en la Ley.

(...)

OCTAVO.- (...)

En todo caso, es obvio que, frente a lo que mantiene la sentencia impugnada, la motivación de las dilaciones atribuidas al sujeto inspeccionado no puede integrarse con las diligencias, porque aunque pudiera deducirse de éstas que el recurrente no aportó cierta documentación, lo que en ningún caso cabe inferir de ellas es (i) la trascendencia para las actuaciones de los documentos reclamados (el TEAR afirma que «a la vista de la actividad económica realmente realizada por el contribuyente y descubierta por la Inspección parece evidente la necesidad de las solicitudes de documentos e información llevadas a cabo por la Inspección», pero ni esta afirmación aclara gran cosa, ni, como hemos dicho, el TEAR puede subsanar las deficiencias de motivación del acuerdo de liquidación), ni (ii), sobre todo, como venimos exigiendo sin fisuras para la atribución de dilaciones al contribuyente, la influencia del incumplimiento de éste en la tramitación del procedimiento.