

Núm. de Protocol: 1000056/2018

Núm. Rotlle: TSJA-0000046/2019

SENTÈNCIA 99-2019

PARTS :

Apel·lant: M. SA

Representant: Sra. CFL

Advocat: Sr. MCR

Apel·lat: GOVERN D'ANDORRA

Representant: Sra. IOM

Advocada: Sra. EVC

COMPOSICIÓ DEL TRIBUNAL

President: Sr. Albert ANDRÉS PEREIRA

Magistrats: Sr. Bernard PLAGNET

Sra. Elsa PUIG MUÑOZ

Andorra la Vella, vint-i-quatre d'octubre de dos mil dinou.

El Tribunal Superior de Justícia, Sala Administrativa ha vist el recurs d'apel·lació a les actuacions número **1000056/2018**.

En la tramitació d'aquestes actuacions han estat observades les prescripcions legals, i ha estat ponent la magistrada Sra. **Elsa PUIG MUÑOZ**, la qual expressa el parer del Tribunal.

ANTECEDENTS DE FET

1.- La societat M., SA va interposar demanda jurisdiccional contra la resolució de Resolució de la Comissió Tècnica Tributària núm. 242369/2018, de data 21 de setembre del 2018, que desestima el recurs interposat contra l'Acta de conformitat emesa per la Direcció adjunta d'inspecció tributària del 28 de maig del 2018, en el marc del procediment d'inspecció per a l'impost sobre societat per als exercicis 2012 a 2015, l'impost general indirecte per als exercicis 2013 a 2015 i, l'impost sobre la renda de no residents per als exercicis 2014 a 2015 i, de la qual resultava una liquidació per un import de 30.626,10 euros.

2.- En la sentència 26/2019 de 17 d'abril, el Tribunal de Batlles ha desestimat la demanda promoguda per l'agent.

3.- En el seu escrit d'apel·lació la societat M., SA estima en substància:

- la resolució de la Comissió Tècnica Tributària és incongruent i s'ha vulnerat el tràmit d'audiència;
- el procediment havia caducat;
- ha prescrit el dret a liquidar l'impost de societats per a l'exercici de 2012.

La societat ha confirmat els seus arguments en el seu escrit de conclusions.

4.- En la seva contesta, el GOVERN estima en substància:

- la societat agent va incomplir reiteradament els nombrosos requeriments de la Inspecció, o bé els va atendre de forma parcial, ço que va motivar continues suspensions del termini, i, en conseqüència, el procediment no havia caducat;

- no ha prescrit el dret de l'Administració a percebre el impost de societats de l'exercici 2012;

- l'agent va gaudir del tràmit d'audiència, va fer al·legacions, i ha estat en tot moment informat de les actuacions inspectores, sense haver patit cap mena d'indefensió.

El GOVERN ha confirmat els seus arguments en el seu escrit de conclusions.

5.- Trameses les actuacions a aquesta Sala, s'ha designat la magistrada ponent i han quedat vistes les actuacions per a deliberar i decidir.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- Competència

El Tribunal Superior, Sala Administrativa, és competent per conèixer del recurs, en aplicació de l'article 39.3 de la Llei qualificada de la Justícia.

Segon.- Prèviament, s'ha de presentar un breu resum dels fets a l'origen del litigi.

La Inspecció Tributària va iniciar un procediment inspector a la societat agent el 18/04/2016 (foli 47 de les actuacions), a la vegada que la requeria per tal que en el termini de 10 dies presentés:

- el llibre registre de factures rebudes i el llibre registre de factures emeses, ambdós en suport electrònic, corresponents als exercicis 2013 i 2014;
- els comptes anuals dels exercicis 2012, 2013 i 2014

Aquest requeriment (EXP/2016/COM/00XX_001) fou rebut per l'agent el 22/04/2016 (foli 48).

Per diligència de 13/07/2016 (foli 49) es deixava constància que s'havia incomplert el requeriment, i que aquest incompliment podia ser constitutiu d'una infracció simple.

El 18/07/2016 es fa un segon requeriment a la societat M., SL (EXP/2016/COM/00XX_003), tot recordant que pot incórrer en una infracció simple (foli 50). Aquest segon requeriment fou rebut el 03/08/2016 (foli 51).

Per diligències de 29/09/2016 i 19/10/2016 es constatà el nou incompliment de l'agent (folis 52 i 54), aquesta última rebuda per l'interessat el 25/10/2016 (foli 57), i, a la documentació inicialment sol·licitada s'afegia, a més, un nou requeriment (EXP/2016/COM/00XX_006) en relació a:

- els extractes bancaris dels exercicis 2012, 2013 i 2014 de totes les entitats bancàries establertes a Andorra, i/o els

certificats emesos per les entitats bancàries que no es disposa de més comptes dels facilitats o que la societat no té compte obert a l'entitat bancària;

- documentació de les cotitzacions efectuades durant els mateixos períodes 2012, 2013 i 2014 a la Caixa Andorrana de Seguretat Social (CASS).

Finalment, el 17/11/2016 compareix davant la Inspecció de Tributs un representant de M., SL i lluirà part de la documentació requerida. En aquest mateix acte la Inspecció recorda a la societat agent la documentació pendent de lliurar, o bé en reclama de nova (foli 58 i següents):

- l'extracte bancari en format digital (Excel);
- els documents acreditatius de les cotitzacions a la CASS pel període 2012-2014;
- els comptes anuals corresponents als exercicis 2012, 2013 i 2014;
- els majors corresponents als exercicis 2012, 2013 i 2014;
- els contractes de serveis existents entre M. i parts vinculades o tercers;
- la documentació de suport immobilitzat, i
- els llibres de factures rebudes i emeses per el període 2013-2014

El 30/11/2016 la Inspecció deixa constància del correu electrònic rebut del representat de l'agent, excusant-se per no haver facilitat la documentació requerida (foli 61).

El 03/01/2017 el representant de M., SL torna a comparèixer davant la Inspecció (folis 62 i següents) i lliura part de la documentació que li fou requerida, quedant constància de la documentació que restava pendent de presentar en la diligència d'aquesta mateixa data:

- l'extracte bancari en format digital (Excel);
- els majors corresponents als exercicis 2012, 2013 i 2014;
- els contractes de serveis existents entre M. i parts vinculades o tercers;
- la documentació de suport immobilitzat, i
- els llibres de factures rebudes i emeses per el període 2013-2014

A la vista de la documentació aportada fins aleshores, el 24/01/2017 la Inspecció Tributària adreça un nou requeriment (NOT1600XX804, foli 64) d'aportació de documentació a l'agent, en el qual, a més de posar-se de manifest l'incompliment del requeriment anterior, s'inclou la petició d'altres documents, i es relacionen, tots ells:

- llibre registre de factures emeses del període 2012-2014 en format electrònic;
- llibre registre de factures rebudes del període 2012-2014 en format electrònic;
- detall dels moviments inclosos en els comptes comptables o compte major dels exercicis 2012 a 2014 en format electrònic;
- documentació suport del immobilitzat inclòs en l'actiu pels exercicis 2012 a 2014;
- declaracions a la CASS de l'any 2015 (exercici 2014);
- contracte de lloguer, documentació de suport i justificants de pagaments dels moviments inclosos en els comptes inclosos sota el concepte 621;
- els extractes bancaris dels exercicis 2012, 2013 i 2014 de totes les entitats bancàries establertes a Andorra, i/o els certificats emesos per les entitats bancàries que no es disposa de més comptes dels facilitats o que la societat no té compte obert a l'entitat bancària.

El 30/01/2017 el representant de la societat agent remet un correu electrònic a la Inspecció al qual s'adjunta part de la documentació requerida. En aquesta mateixa data es deixa constància d'aquest fet (foli 66) i es relaciona la documentació que encara manca per lliurar:

- la documentació en suport de l'immobilitzat;
- declaracions a la CASS de l'any 2015;
- contractes de serveis existents entre M. i parts vinculades o tercers;
- l'extracte bancari en format Excel.

El 9/06/2017, s'amplien las diligències inspectores a l'impost de societats pel període 2015 i l'impost general indirecte de l'any 2015, i es requereix a l'agent per la que presenti la següent documentació (NOT1600XX05 foli 68):

- llibre diari 2015 en format Excel;
- llibre inventari de l'immobilitzat 2015 en format Excel;
- comptes anuals 2015 en format PDF;
- comptes majors 2015 en format PDF;
- llibre registre factures emeses 2015 en format Excel
- llibre registre factures rebudes 2015 en format Excel;
- extractes bancaris de l'exercici 2015 de totes les entitats bancàries establertes a Andorra, i/o els certificats emesos per les entitats bancàries que no es disposa de més comptes dels facilitats o que la societat no té compte obert a l'entitat bancària en format Excel;
- documents de cotització a la CASS exercici 2015 en format PDF.

No consta a les actuacions en quina data es va notificar a l'interessat aquest requeriment, tot i que del quadre que s'inclou al seu recurs d'apel·lació (pàgina 5) es reconeix haver-ho rebut el 20/06/2017.

El 27/06/2017 compareix davant la Inspecció el representat de l'agent (foli 70) i manifesta voler col·laborar. En aquest mateix acte la Inspecció recorda la documentació encara pendent de lliurar.

El 30/06/2017 el representat de l'agent torna a comparèixer davant la Inspecció (foli 72), i afirma que podrà lliurar la documentació requerida el 15/09/2017. El 7/09/2017 es lliuren dos documents relatius a l'estructura societària (folis 75 i següents).

I el 20/10/2017 l'agent tramet per correu electrònic part de la documentació requerida (folis 78 i següents).

El 3/11/2017 el representant de la societat es persona davant la Inspecció Tributària (foli 81), i en aquest mateix acte es va un repàs de la documentació pendent encara de lliurar, signant l'interessat en prova de conformitat

El 8/01/2018 l'interessat va enviar un correu electrònic al qual adjuntava alguna documentació, i en la mateixa data es va personar a les oficines de la Inspecció per presentar les declaracions de la CASS, però encara restava pendent altra documentació (foli 83). Se signa la corresponent diligència pel representat de l'agent.

La Inspecció Tributària va ampliar les actuacions inspectores a l'impost de la renda de les persones físiques pels exercicis 2014-2015 el 19/02/2018 (NOT1600XX06 foli 117), i en la mateixa data es

proposava a l'interessat el dia 2/03/2018 (tot i que per error consta que l'any és el 2017) a les 10h, per iniciar el tràmit d'audiència, decisions que foren notificades a l'interessat el 21/02/2018 (NOT1600XX07 foli 119).

A la vista de la documentació rebuda fins aleshores, la Inspecció va ampliar les actuacions d'inspecció a l'import general indirecte per l'exercici 2016 (NOT1600XX07 foli 120), decisió que fou notificada a l'agent el 1/03/2018.

La compareixença de l'interessat va tenir lloc finalment el 1/03/2018 a les 17h (foli 121), i la proposta d'acta (folis 122 i següents) reflectia amb una quota de 91.275,25 euros (foli 137). No es van aplicar recàrrecs ni calcular els interessos moratoris. L'interessat va mostrar la seva disconformitat a la proposta de l'acta amb el lliurament de les corresponents al·legacions el 22/03/2018, i el dia següent va sol·licitar una pròrroga. A la vista d'aquesta documentació, la Inspecció va excloure determinades quantitats dels ingressos computats en l'exercici 2013.

Finalment, el 28/05/2018 se signa per la Inspecció i l'agent l'acta de conformitat amb la qual es posa fi al procediment inspector (folis 166 i següents), amb una quota de 29.043,5 euros, sense aplicació de recàrrecs, i amb uns interessos moratoris de 1.582,5 euros (foli 194).

Tercer.- D'acord amb l'article 91.1 de la Llei 21/2014, de bases de l'ordenament tributari (en endavant LBOT), el procediment tributari s'inicia d'ofici mitjançant una notificació en què es fa constar la naturalesa i l'abast de la comprovació.

D'altra banda, l'article 93.1 LBOT disposa que el termini de comprovació de la inspecció és de dotze mesos des de la comunicació d'inici de les actuacions, i que s'entendrà que les actuacions finalitzen en la data en que es notifiqui o s'entengui notificat l'acte administratiu resultant de les mateixes, si bé no es tenen en compte als efectes d'aquest còmput els períodes de dilació ocasionats per l'obstrucció de les actuacions per part de l'obligat tributari, i si les actuacions excedeixen el termini previst legalment, ampliat en el seu cas segons el previst en l'apartat anterior, s'entendrà caducat el procediment (article 93, apartats 3 i 4, LBOT).

L'article 97 LBOT estableix que la fase d'instrucció del procediment inspector, conclòs en el seu cas el tràmit d'audiència, es documentarà en una proposta d'acta que reflectirà el resultat de les

actuacions inspectores, així com una proposta de regularització, i que les actes d'inspecció poden ser de conformitat o de disconformitat.

Finalitzades les actuacions de comprovació i d'investigació, la inspecció notifica a l'obligat tributari una proposta d'acta que conté una exposició succinta dels fets i dels fonaments jurídics a més de la proposta de regularització, i l'obligat tributari disposa de vint-i-un dies hàbils per revisar l'expedient administratiu, presentar al·legacions a la proposta d'acta i, si és el cas, prestar la conformitat, total o parcial, als fets, als fonaments jurídics o a la proposta de regularització (article 98 LBOT).

Quan l'obligat tributari o el seu representant manifesti la seva conformitat amb la proposta de regularització que formuli la inspecció dels tributs, es farà constar expressament aquesta circumstància en l'acta (article 99 LBOT).

D'altra banda, l'article 46 del Decret d'11/02/2015, pel qual s'aprova el Reglament d'aplicació dels tributs, disposa que es considera "dilació atribuïble a l'obligat tributari" el període de temps en què el procediment s'ha perllongat a causa de l'incompliment o l'obstrucció de l'obligat tributari, i que, entre altres casos, s'entén que hi ha dilació atribuïble a l'obligat tributari quan aquest obligat tributari:

- a) Sol·liciti ajornaments o pròrrogues de termini.
- b) No porti la documentació o les explicacions en el termini requerit, o bé les porti de forma incompleta.
- c) L'aportació per part de l'obligat tributari de nous documents i proves una vegada realitzat el tràmit d'audiència o d'al·legacions.

La dilació es computa des del dia següent al fixat per a la compareixença o des del dia següent al dia del termini per atendre el requeriment fins al dia que es compleixi el que s'ha sol·licitat de forma íntegra.

Quart.- Al recurs d'apel·lació es sosté que s'ha vulnerat el tràmit d'audiència, si bé aquesta darrera al·legació no es desenvolupa. En qualsevol cas, de l'anàlisi de l'expedient que s'ha detallat, es comprova que sí es va atorgar tràmit d'audiència, i que l'interessat va presentar al·legacions.

D'altra banda, també s'afirma que la resolució impugnada és incongruent compte tingut que es diu que es un "acta de conformitat" però que no ho podia ser ja que l'agent va presentar al·legacions en les quals mostrava que no era així.

Tanmateix, les al·legacions presentades per l'obligat tributari es referien a la proposta l'acta de data 2/03/2018, que reflectia una quota de 91.275,25 euros (foli 137). Però després de les al·legacions presentades el 22/03/2018, amb la documentació que s'adjuntava, la Inspecció va excloure determinades quantitats dels ingressos computats en l'exercici 2013.

Finalment, el 28/05/2018 se signa per la Inspecció i l'agent l'acta de conformitat amb la qual es posa fi al procediment inspector (folis 166 i següents), amb una quota sensiblement més baixa que la proposta d'acta, concretament de 29.043,5 euros, sense recàrrecs, i amb uns interessos moratoris de 1.582,5 euros (foli 194). Aquest document s'encapçala amb la menció "ACTA DE CONFORMITAT", i finalitza amb l'expressió "Com a prova de conformitat amb el contingut d'aquesta acta que regularitza la seva situació tributària ...", i apareix la signatura de l'obligat tributari.

No hi ha dubte, doncs, que la naturalesa d'aquest document és el d'una acta de conformitat.

Cinquè.- També al·lega l'agent que el procediment havia caducat.

Com s'ha dit, el termini per resoldre el procediment d'inspecció és de dotze mesos, termini que s'inicia en la data de notificació a l'interessat de l'acord d'incoació, en el nostre cas el 22/04/2016. Com sigui que el procediment va finalitzar el 28/05/2018, havien passat dos anys, un mes i sis dies des de l'inici, el que fa un total de 766 dies.

Tanmateix, el 22/04/2016 es requereix l'interessat per tal que en el termini de 10 dies porti determinada documentació. Un cop passat aquest termini, d'acord amb la normativa esmentada, es considera que s'ha produït una "dilació atribuïble a l'obligat tributari" durant el període de temps en què el procediment s'ha perllongat a causa de l'incompliment o l'obstrucció de l'obligat tributari per no aportar la documentació en el termini requerit, o bé per aportar-la de forma incompleta.

Cal destacar que ni l'acta de conformitat, ni els escrits processals presentats per la representació de Govern en primera i en segona instància, ni tampoc la sentència del Tribunal de Batlles, fa un anàlisi acurat de les suspensions i reanudacions del termini per resoldre el procediment. És cert que al foli 2 de l'acta de conformitat

(foli 186 de les actuacions) consta un llistat amb els codis dels requeriments i els dies de dilació imputables a l'obligat tributari per cadascun, però hauria estat necessari que aquesta relació anés acompanyada del període al que en cada cas respon aquest càlcul, és a dir, de la data d'inici i de finalització dels diferents períodes en els que el procediment ha restat suspès.

En tot cas, del relat de les diferents actuacions que s'han detallat *ut supra*, es comprova que l'agent va fer varis lliuraments parcials de la documentació requerida, però aquests lliuraments no comporten que el termini per resoldre el procediment tornes a comptar-se un cop exhaurit el termini de 10 dies de l'inicial requeriment, precisament perquè van ser lliuraments parcials de la documentació requerida.

De fet, si es té en compte que al requeriment inicial es va sol·licitar l'aportació dels comptes anuals dels exercicis 2012, 2013 i 2014, i del llibre registre de factures rebudes i el llibre registre de factures emeses, ambdós en suport electrònic, corresponents als exercicis 2013 i 2014, i que no fou fins el 20/10/2017 que va lliurar el compte de pèrdues i guanys dels exercicis 2012 a 2014, és evident que fins aquesta darrera data no es podia entendre reanudat el termini pel que fa el primer requeriment.

Tanmateix, cal tenir en compte que en el període que va des del primer requeriment de documentació al 20/10/2017 –data en la que es podia entendre atès aquest primer requeriment–, la Inspecció havia requerit l'aportació d'altres documents, que el 20/10/2017 estaven encara pendent de lliurar (els requeriments relatius a diferent documentació es van solapar), s'arriba a la conclusió que tots els lliuraments van ser parcials, compte tingut que el 8/01/2018, data en la que l'interessat va enviar un correu electrònic al qual adjuntava novament només part documentació requerida, i data en que també es va personar a les oficines de la Inspecció per presentar en paper les declaracions de la CASS, encara restava pendent de presentar part de la documentació que havia estat requerida (foli 83).

Tot i la manca d'aportació de la totalitat de la documentació requerida, la Inspecció Tributària va emetre la proposta d'acta el 1/03/2018. I si en aquesta data era possible fer la proposta, és evident que a partir d'aleshores s'ha d'entendre que el termini per resoldre s'havia d'entendre reanudat, tot i l'incompliment parcial dels requeriments de documentació.

En definitiva, del termini total de durada d'aquest procediment (766 dies), s'han de descomptar els 10 dies del requeriment inicial, i a partir d'aquell moment el termini va quedar suspès fins el 1/03/2018, moment en que es reanuda, finalitzant el procediment mitjançant acta de conformitat de 28/05/2018.

En altres paraules, als 10 dies del requeriment inicial, s'ha de sumar el període que va del 1/03/2018 al 28/05/2018, ço que no fa un total de més de 12 mesos. De tot això es conclou que el procediment no havia caducat.

Sisè.- A l'últim, l'agent al·lega que ha prescrit el dret a liquidar l'impost de societats per a l'exercici de 2012.

L'article 35 del Decret de 23/09/2015 de l'impost sobre societats, aplicable per raons temporals, disposava que els obligats tributaris estan obligats a presentar i subscriure la declaració per aquests impostos el mes natural següent als sis mesos posteriors a la conclusió del període impositiu, mitjançant el model corresponent aprovat pel ministeri encarregat de les finances, a les oficines habilitades del Departament de Tributs i de Fronteres, o via telemàtica a l'oficina virtual del mateix Departament.

La data límit per a la presentació de l'autoliquidació corresponent a l'exercici de 2012 era el dia 31/05/2014.

D'altra banda, prescriu al cap de tres anys el dret de l'Administració a determinar el deute tributari mitjançant la liquidació oportuna (article 54 de la LBOT). Tanmateix, el termini de prescripció s'interromp per qualsevol acció de l'Administració, notificada a l'obligat tributari, conduent al reconeixement, la regularització, la comprovació, la inspecció, la recaptació, l'assegurament o la liquidació de la totalitat o part de l'obligació tributària.

En el cas que ens ocupa, l'inici del procediment inspector per a la comprovació, entre d'altres, de l'impost de societats referent a l'exercici de 2012 es va notificar a l'agent el 22/04/2016, per la qual cosa no havia passat el termini de prescripció de tres anys (finalitzava el 21/05/2017).

En definitiva, cal confirmar íntegrament la sentència apel·lada.

Setè.- No s'aprecien circumstàncies determinants d'una especial condemna al pagament de les despeses d'aquesta segona instància.

DECISIÓ

En atenció a tot el què s'ha exposat, la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia, en nom del poble andorrà, decideix:

Primer.- Desestimar el recurs d'apel·lació presentat per MAYVA, SA.

Segon.- Confirmar la sentència recorreguda i declarar que la Resolució de la Comissió Tècnica Tributària núm. 242369/2018, de data 21 de setembre del 2018, que desestima el recurs interposat contra l'Acta de conformitat emesa per la Direcció adjunta d'inspecció tributària del 28 de maig del 2018, és ajustada a dret i als fins que legitimen l'activitat administrativa.

Tercer.- De no efectuar cap condemna en costes.

Aquesta sentència és ferma i executiva.

Manem que una vegada s'hagi complert el que disposa l'article 76 de la Llei de la Jurisdicció Administrativa i Fiscal es lliurin els autes originals amb la certificació d'aquesta sentència al Tribunal de Batlles, Secció Administrativa del qual procedien, i que s'arxivin les actuacions del Tribunal.

Així, per aquesta nostra sentència, definitivament jutjant, ho manem i signem.