

**BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ062088

**TRIBUNAL SUPREMO***Sentencia 470/2016, de 1 de marzo de 2016**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 3155/2014***SUMARIO:**

**Procedimiento de revisión en vía administrativa. Procedimiento económico-administrativo. Extensión de la revisión. Alcance.** *No es posible la recalificación de las interrupciones justificadas efectuada por la Inspección, en perjuicio del reclamante.* Es cierto que el TEAC tenía que pronunciarse sobre si cabía apreciar la prescripción alegada una vez que determinó que, a los efectos del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, no se podían integrar 365 días por interrupción justificada, como hizo la Inspección, sino sólo 183 días. Ahora bien, apreciado el error, ante los términos en que venía planteado el debate, y para no alterar el cálculo del resto de las dilaciones imputables realizado por la Inspección en el acuerdo de liquidación al que venía vinculado el órgano revisor, debió limitarse a restar del total de dilaciones e interrupciones justificadas inicialmente apreciado, esto es de los 841 días considerados, los 182 indebidamente computados, lo que suponía un total de 659 días, que no se podía integrar en el cómputo del plazo de duración de doce meses establecido. Otro modo de actuar supondría admitir que los órganos de revisión pueden invadir las funciones de los órganos de gestión y suplir las deficiencias y errores que éstos hayan podido incurrir, cuando su función es determinar la conformidad o no a Derecho de la liquidación practicada, sin que la amplia facultad revisora que se les otorga para decidir cuantas cuestiones se deriven del expediente, hayan sido o no planteadas por las partes, pueda empeorar la situación inicial del reclamante ni desconocer las garantías necesarias para preservar la seguridad jurídica subjetiva y la defensa en plenitud de los derechos de los interesados. [Vid., STS, de 26 de marzo de 2012, recurso n.º 5827/2009 (NFJ046790) y, SAN, de 16 de julio de 2014, recurso n.º 331/2013 (NFJ057019), que se recurre en esta sentencia].

**PRECEPTOS:**

Ley 1/1998 (LDGC), art. 29.1.

Ley 58/2003 (LGT), art. 237.

**PONENTE:***Don Emilio Frías Ponce.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

**TRIBUNAL SUPREMO Sala de lo**

Contencioso-Administrativo

Sección: SEGUNDA

**S E N T E N C I A**

Sentencia Nº: 470/2016

Fecha de Sentencia: 01/03/2016

RECURSO CASACION Recurso Núm.: 3155 / 2014

Fallo/Acuerto: Sentencia Estimatoria

Votación: 23/02/2016

Procedencia: Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso

Administrativo, Sección Cuarta.

Ponente: Excmo. Sr. D. Emilio Frías Ponce

Secretaría de Sala : Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Escrito por: G.J.L

Nota:

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ejercicio 2001. Alcance de la función revisora de los órganos económicos- administrativos: recalificación por el TEAC como dilaciones imputables al contribuyente lo que en la liquidación eran interrupciones justificadas al estimar que por el requerimiento de información a autoridades fiscales extranjeras sólo podía computarse un plazo máximo de seis meses no los 365 días tenidos en cuenta por la Inspección.

Concepto de dilaciones indebidas: Requisitos para su apreciación. Prescripción

RECURSO CASACION Num.: 3155/2014

Votación: 23/02/2016

Ponente Excmo. Sr. D.: Emilio Frías Ponce

Secretaría Sr./Sra.: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

**S E N T E N C I A 470/2016**

TRIBUNAL SUPREMO.

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO SECCIÓN: SEGUNDA

Excmos. Sres.: Presidente:

D. Manuel Vicente Garzón Herrero

Magistrados:

D. Emilio Frías Ponce  
D. Joaquín Huelín Martínez de Velasco  
D. José Antonio Montero Fernández  
D. Manuel Martín Timón  
D. Juan Gonzalo Martínez Micó  
D. Rafael Fernández Montalvo

En la Villa de Madrid, a uno de Marzo de dos mil dieciséis.

La Sala ha visto el presente recurso de casación núm. 3155/2014 interpuesto por D. Carlos Miguel , representado por el Procurador D. Rodrigo Pascual de la Peña, bajo la dirección letrada de D. Raul de Francisco Garrido, contra la sentencia de fecha 16 de julio de 2014, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo,

Sección Cuarta, de la Audiencia Nacional en el recurso 331/2013 , relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2001.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Carlos Miguel contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC, en adelante) de 25 de julio de 2013, desestimatoria del recurso de alzada deducido frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de 14 de enero de 2010, que, a su vez, estimó en parte la reclamación económico-administrativa formulada contra los acuerdos de liquidación y sanción, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2001, lo que determinó que la cuantía de la liquidación quedase fijada en 678.213,44 euros, según acuerdo de la Jefa de la Oficina Técnica de Dependencia Regional de Inspección de Cataluña, de 31 de marzo de 2014.

#### **Segundo.**

Contra la referida sentencia, D. Carlos Miguel preparó recurso de casación y, una vez que se tuvo por preparado, fue interpuesto, con invocación de tres motivos, al amparo del art. 88. 1 d), por infracción de la normativa reguladora del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, y de la relativa a la necesidad de motivar la culpabilidad.

Suplicó sentencia que case y anule la recurrida y los actos de que trae causa, todo ello en relación con el ejercicio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2001.

#### **Tercero.**

Conferido traslado al Abogado del Estado se opuso al recurso, interesando sentencia desestimatoria, con confirmación de la sentencia recurrida.

#### **Cuarto.**

Para el acto de votación y fallo se señaló el día 26 de febrero de 2016, en cuya fecha tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frías Ponce,

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

La parte recurrente articula tres motivos de casación frente a la sentencia impugnada.

El primero, al amparo de lo dispuesto en el art. 88. 1 d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción del art. 64.A) de la Ley 230/63, de 28 de diciembre , General Tributaria, del art. 29.1 , 2 y 3 de la Ley 1/98, de 26 de Febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes , de los arts. 83.1 y 2 , 213, 1 , 237 y 239 de la Ley 58/03, de 17 de diciembre , General Tributaria, de los arts. 31 , 31, bis 2 y 34 y 31 Quater, y de los arts 9.3 y 24.1 de la Constitución Española , y del art. 60 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril , ante el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras que determinaba la prescripción.

Mantiene la parte, en contra de lo resuelto, que el TEAC en el cálculo de las dilaciones e interrupciones no se limitó a resolver la alegación relativa a que las interrupciones justificadas por solicitud de información a otras Administraciones Tributarias Extranjeras no podían exceder en su conjunto del plazo de 6 meses, pues, argumentando que existían solapamientos, se excede de su función revisora y cambia la calificación jurídica del plazo de duración de las actuaciones que se contiene en los actos administrativos, recalificando como dilaciones imputables al contribuyente lo que en la liquidación eran interrupciones justificadas, al sostener que de los 365 días que antes eran interrupciones justificadas ahora 320 días son dilaciones imputables y 45 días debidos a la

interrupción justificada, ignorando además que al propio contribuyente se le había notificado la práctica de los requerimientos a efectos de informarle que se consideraban interrumpidas justificadamente las actuaciones.

Invoca en apoyo de su tesis la sentencia de esta Sala de 26 de Marzo de 2014, cas 5827/2009 , que delimita las funciones de los órganos gestores y revisores, denunciando la infracción del principio de seguridad jurídica con indefensión.

El segundo motivo, al amparo de lo dispuesto en el art. 88. 1d) de la Ley 29/1998 , por infracción de los arts. 31 , 31 bis, 2 y 3 y 31 Quater del Real Decreto 939/86, de 25 de abril , del art. 29.1 , 2 y 3 de la Ley 1/98, de 26 de Febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes , del art. 64.A) de la Ley 230/63, de 28 de diciembre , General Tributaria, y del art. 9.3 de la Constitución Española , así como de la jurisprudencia aplicable, sentencias de 21 de septiembre de 2012 , cas. 3017/09 y 14 de octubre de 2013 , cas.5464/11 , entre otras.

Se, formula, con carácter subsidiario, respecto del primer motivo, defendiendo la existencia de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria y a sancionar, al haber incumplido la Inspección la obligación de advertir que faltaba documentación por aportar y que se incurría en dilación, no habiendo existido entorpecimiento en el desarrollo normal de las actuaciones, que además debió razonarse.

A su entender, resulta improcedente, por ello, la imputación de una dilación entre el 20 de mayo de 2003 y el 13 de mayo de 2004.

Por otra parte critica la sentencia pues para explicar la falta de advertencia por la Inspección no se basa en hechos probados, sino en suposiciones.

Finalmente, el tercer motivo afecta a la sanción, alegándose, en contra de lo resuelto, que no se motivó suficientemente la culpabilidad, infringiéndose, de esta forma, el art. 24.2 de la Constitución , los arts. 77.1 de la ley 230/1963 , y 183,1 , 210.4 y 211.3 de la Ley 58/03 , el art. 54.1.17 y 138.1 de la ley 30/92, de 26 de noviembre , y el art. 24.1 del Real Decreto 2063/04, de 15 de octubre , así como la reiterada jurisprudencia sobre la exigencia de motivación de los acuerdos sancionadores, reflejada, entre otras muchas, en la sentencia de 22 de octubre de 2009, cas. 2422/2003 .

**Segundo.**

Para la mejor comprensión de las dos primeras cuestiones conviene tener en cuenta los siguientes antecedentes:

1) El 8 de Mayo de 2003 se comunica el inicio de actuaciones inspectoras al recurrente por parte de la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña, por el concepto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 1996 a 2001, que finalizaron mediante acuerdo de 8 de agosto de 2006, por lo que tuvieron una duración de 1187 días.

2) El acuerdo de liquidación respecto del ejercicio de 2001 consideró que no se debían integrar en el cómputo del plazo de duración de doce meses un total de 841 días, en lugar de los 936 días que figuraban en el acta, (179 por solicitud de aplazamiento de comparecencias, 365 días por interrupción injustificada ante cuatro requerimientos de información a las Administraciones Tributarias de Italia, Francia, Alemania y Holanda, y 297 por no haberse aportado la documentación requerida; cifra esta última a la que se llega tras restar, para evitar solapamientos, 133 días por aplazamientos y 320 por los requerimientos de información de los 750 días de dilaciones existentes por la no aportación de documentación).

En concreto, los cálculos que contenía el acuerdo de liquidación eran los siguientes

-Aplazamiento :179 días

FECHA INICIO	FECHA FIN	DÍAS
29-5-03	04-06-03	6
19-12-03	14-01-04	26
2-7-04	16-07-04	14
17-02-05	05-04-05	47
26-05-05	08-06-05	13
16-09-05	13-10-05	27
23-11-05	02.12-05	10
27-12-05	10-01-06	14
10-01-06	01-02-06	22 días

-Requerimiento información a autoridades fiscales de la CEE: 365

FECHA INICIO	FECHA FIN
20-01-04	21-06-04
20-01-04	03-05-04
05-04-04	05-04-05
04-06-04	26-10-04
04-06-04	04-06-05

- No aportación de documentación: 750 días

FECHA INICIO	FECHA FIN	DÍAS
20-05-03	30-09-04	498
17-02-05	27-10-05	252

3) Confirmado el periodo a descontar de 841 días por el TEAR de Cataluña, se alegó en alzada la improcedencia de imputar una dilación al obligado tributario entre el 20 de mayo de 2003 y el 13 de mayo de 2004, periodo que se solapaba, a partir del 20 de enero de 2004, con un periodo de interrupción justificada por la petición de información a las Administraciones Tributarias de otros Estados de la Unión Europea, por lo que la dilación que se imputaba tenía relevancia, a efectos del cómputo del plazo máximo de duración, exclusivamente por el periodo comprendido entre el 20 de mayo de 2003 y el 19 de enero de 2004, que representaba 244 días de dilaciones imputables al obligado tributario.

Sin embargo, mediante escrito de alegaciones complementarias ante el TEAC, se aportó una sentencia de esta Sala de 19 de abril de 2012, rec. 541/2011, que reforzaba la prescripción invocada en cuanto declaraba que la interrupción justificada por petición de información a Administraciones Tributarias de Estados Extranjeros solo podía ser una, aunque se hubieran realizado varias solicitudes en distintos momentos, y por un plazo máximo de seis meses..

El TEAC, en relación con la discrepancia de las dilaciones derivadas de la falta de aportación de documentación, confirma el criterio de la Inspección, al haberse producido la dilación del 20-5-03 al 30-9-04 porque requerido el contribuyente en el escrito de inicio para que aportase, entre otra documentación, el contrato de cesión de imagen firmado por el FC Barcelona, y la sociedad Publicidad Vima, SA, no fue presentado hasta la diligencia nº 6 de 16 de julio de 2004, habiéndose solicitado además en la diligencia nº 5 de fecha 13 de mayo de 2004 que aclarase si había percibido directamente o a través de otra persona algún ingreso de publicidad, sin que la contestación tuviese lugar hasta la diligencia nº 7 de fecha 30 de septiembre de 2004.

Por otra parte, en cuanto a la dilación del 17-02-05 al 27-10-05, señala que el contrato de trabajo firmado con el RCD Español, requerido en 18 de enero de 2005, no fue aportado en la siguiente visita prevista para el 12-02-05, sino en fecha 27 de octubre de 2005.

En cambio, admite el motivo sobre las interrupciones justificadas, alegando en el escrito complementario, de que la interrupción sólo podía tener una duración de 6 meses, pero acto seguido, teniendo en cuenta el solapamiento de las dilaciones e interrupciones, recalcula los plazos, llegando a la conclusión de que la solicitud de información a las autoridades extranjeras sólo había supuesto una interrupción justificada de 45 días, correspondiendo el resto de los 365, esto es, 320, a dilaciones no imputables a la Administración, al entender que la Inspección limitó las interrupciones justificadas a 365 días, procediendo luego a depurar duplicidades, respecto de los días de dilaciones no imputables a la Administración, de las que elimina por solapamientos 320 días.

4) La Sala de instancia confirma el criterio del TEAC argumentando en lo que respecta al cómputo de la interrupción lo siguiente:

<<En el escrito de demanda se sostiene que al obrar de éste modo el TEAC se ha excedido en su función revisora, reacomodando el cálculo de las dilaciones e interrupciones que había realizado la Inspección. La recurrente no discute que los "nuevos" cálculos efectuados por el TEAC son correctos, lo que sostiene es que no puede proceder a recalcular, ofreciendo sus propios cálculos.

Esta forma de proceder ignora el solapamiento. En efecto, lo que hizo la Administración fue tomar el periodo de dilación más grande en extensión -750 días- y sustraerle los periodos solapados por los otros conceptos: información CEE y aplazamientos. Ahora bien, la reducción de los días de información no supone la supresión de los días de dilación imputable por no aportación de documentos. Simplemente, al no ser necesario realizarles sustracción alguna, vuelven a cobrar vigencia. Esto es lo que ha hecho el TEAC, siendo la forma de proceder correcta. De hecho, la recurrente no discute, como hemos dicho, el cómputo efectuado, lo que sostiene es que no puede hacerlo.

La argumentación del recurrente se basa en el carácter "revisor" del recurso económico-administrativo. Razona que el art. 237 de la LGT, al regular la extensión de la revisión en vía económico-administrativa no puede "empeorar la situación inicial del reclamante" y, añade que, en todo caso, si el TEAC estimó "pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones". Concluyendo que, en el fondo, el TEAC está supliendo funciones atribuidas a la Inspección.

Por su parte, la Sra. Abogada del Estado, sostiene que el art. 237 de la LGT "permite con creces, por no decir que es una obligación del TEAC, entrar a conocer si los cálculos de actividad realizada por la Inspección se ajustó a Derecho".

La Sala no comparte la argumentación del demandante. En efecto, el TEAC se ha limitado a resolver la cuestión planteada y aplicar las consecuencias jurídicas de la estimación del motivo. Sin introducir hechos nuevos, ni variar el alcance de la controversia, por lo que no puede afirmarse que exista violación del art. 237 LGT.

En esta línea, la STS de 11 de octubre de 2013 (Rec. 5710/2011) razona que: "No hay reformatio in peius porque la misma se predica del contenido de la resolución del recurso o reclamación, y en el presente caso la resolución del TEAC, desestimatoria del recurso de alzada, no empeora la situación jurídica del interesado fijada en la resolución del TEAR, la cual fue asimismo desestimatoria. La reformatio in peius tiene lugar cuando la decisión de un concreto medio de impugnación ocasiona un empeoramiento o agravamiento de la situación jurídica en que ha quedado el recurrente con la resolución impugnada, el cual, de esta forma, experimenta el efecto contrario al perseguido con el ejercicio del recurso, introduciéndose así un elemento disuasorio al ejercicio del derecho constitucional a los recursos establecidos en la ley, que es incompatible con la tutela judicial efectiva. Es el cambio en la situación jurídica y no la variación en la argumentación lo que se exige para hablar de la existencia de reformatio in peius. La reformatio in peius supone una agravación objetiva de una resolución aceptada"- Añadiendo que: "No existe reformatio in peius en la medida en que tanto el TEAR como el TEAC desestiman íntegramente la pretensión del interesado relativa a la existencia de prescripción de la acción administrativa para liquidar por incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones, siendo indiferente desde este punto de vista que se alteren los motivos, tal y como reitera la jurisprudencia aplicable>>".

Por otra parte, en cuanto a las dilaciones imputables tras precisar, que sólo se cuestionaba la dilación existente entre el 20 de mayo de 2003 y el 30 de septiembre de 2004, al no existir advertencia de la dilación; por inexistencia de entorpecimiento en el desarrollo normal de las actuaciones, y porque el documento en base al cual se imputa la dilación ya estaba en poder de la Inspección, declara lo siguiente:

<<En el caso de autos, nos parece necesario destacar las siguientes circunstancias:

1.- En el acuerdo y comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación -23 de abril de 2003- se indicó que el inspeccionado debía aportar "contrato de cesión de imagen firmado por el FC Barcelona y la sociedad Publicidad Vima SA". Haciéndose constar que en aplicación del art. 29 de la Ley 1/998 y 31 y 31 bis del RGIT que no se computarían las dilaciones imputables al contribuyente, en caso de "no aportar los documentos requeridos".

2.- En la primera diligencia de 20 de mayo de 2003 consta que el contribuyente no aportó el contrato o contratos de imagen indicados; pero también consta que la Inspección no le exigió dicho contrato, ni hizo salvedad alguna con respecto a su no aportación.

3.- En la segunda diligencia de 4 de junio de 2003, tampoco se hace constar salvedad alguna en relación con la aportación de dicho documento.

4.- En la tercera diligencia de 25 de noviembre de 2003, la inspección solicita determinados extractos bancarios, pero sigue sin hacer referencia alguna al indicado contrato/s de cesión de imagen.

5.- En la cuarta diligencia de 14 de enero de 2004, la Inspección solicita nuevos extractos bancarios, y continúa sin hacer referencia alguna al contrato/s de cesión de imagen.

6.- En la quinta diligencia de 13 de mayo de 2004 se hace constar que se requiere al inspeccionado para que aporte "el contrato suscrito por Carlos Miguel y Publicidad Vima SL para la cesión de derechos de imagen a que se hace referencia en la manifestación II del contrato de imagen suscrito por el FC Barcelona, Carlos Miguel y Publicidad Vima SL el 7 de septiembre de 1995. En concreto el tenor literal de dicha manifestación hace referencia a un contrato de 28 de julio de 1995". Asimismo consta que se requiere a D. Carlos Miguel, para que aporte los contratos de imagen suscritos por él, el FC Barcelona tras su vuelta al club el año 2000.

7.- En la diligencia nº 6 consta que el 16 de julio de 2004 se aportó el contrato suscrito por Carlos Miguel, el FC. Barcelona y Publicidad Vima SL tras su vuelta al club en el año 2000.

8.- En el acuerdo de liquidación consta que el 7 de septiembre de 1995 el Fútbol Club Barcelona, Carlos Miguel y la sociedad Publicidad Vima SL,... suscriben un contrato de imagen". A este contrato es la que se refiere la comunicación de abril de 2003. Asimismo de acuerdo con el acta de liquidación correspondiente al periodo 2000/2001 consta que el 30 de agosto El FC Barcelona, D. Carlos Miguel y Publicidad Vima SL suscribieron un contrato de imagen.

9.- Aunque la Inspección ha concluido con la emisión de dos actas distintas. Lo cierto es que el Acuerdo de inicio de actuaciones se refiere al periodo 1998 a 2001; posteriormente ampliado al 2002 - el 17 de enero de 2005-.

De lo anterior cabe deducir lo siguiente:

1.- Parece ser cierto que la Administración, no sabemos desde que fecha, tenía en su poder el contrato de imagen suscrito en 1995. En efecto, de la lectura de la diligencia 5ª se infiere que la Administración ya tenía el contrato de 1995 y que, probablemente, utilizaba la información obtenida en la inspección a Vima SL en la inspección que ahora enjuiciamos. De hecho, es significativo que en el acuerdo de liquidación se hable de la "aportación" de diversos contratos por el recurrente y, sin embargo, en relación con el contrato referente al contrato de imagen entre el el Fútbol Club Barcelona, Carlos Miguel y la sociedad Publicidad Vima SL de 1995, no se indique el origen de dicho documento, es decir, no consta que el mismo fuese aportado por el inspeccionado. Constando en las actas que se desarrollaron actuaciones de comprobación e investigación con la entidad Publicidad Vima SL y que en ellas se manifestó que "Publicidad Vima SL no abonó cantidad alguna a Carlos Miguel por este concepto".

2.- Ahora bien, siendo cierto lo anterior, no lo es menos que la Inspección lo que solicitó al demandante fue contrato de cesión de imagen firmado por el FC Barcelona y la sociedad Publicidad Vima SA". Siendo lo correcto que éste hubiese aportado la totalidad de los contratos de cesión de imagen firmados entre Vima SL y el FC Barcelona en el periodo inspeccionado. De aquí que la Administración sostenga que, en realidad, el recurrente no cumplió con la requerimiento hasta el 16 de julio de 2004 (diligencia 6) fecha en la que si aportó el segundo contrato de cesión de imagen suscrito en el año 2000.

3.- Sostiene el recurrente que la Administración no realizó requerimiento alguno en las diligencias 1ª, 2ª, 3ª y 4ª. Pero este hecho puede estar justificado precisamente porque la Inspección ya tenía en su poder el contrato de cesión de 1995, ignorando hasta la diligencia 5ª que el recurrente había suscrito un contrato de cesión de imagen en el año 2000. Lo que implica que no resulta de aplicación la doctrina contenida en la SAN (2ª) de 26 de junio de 2008 (Rec. 567/2005 ), pues en dicho caso se analizaba un supuesto en el que se sabía que era incompleta la documentación requerida, debiendo la Administración actuar de conformidad con lo establecido en el último inciso del art 31 del RGIT , es decir, advirtiendo al recurrente de que la documentación presentada no era completa. Tampoco la contenida en las SAN (2ª) de 26 de junio de 2008 (Rec. 567/2005 )-. SAN (6ª) de 21 de noviembre de 2008 (Rec. 469/2007 ), pues en dicho caso, se trata de supuestos de no aportación de la documentación y omisión de la reiteración en la solicitud. Pues, en efecto, en el caso de autos, no existió tal requerimiento porque la Administración ya tenía el contrato de cesión de imagen de 1995, sin que conste que conociese la existencia de la suscripción de otro posterior en el año 2000.

4.- Por último, no se acredita que la información solicitada en las diligencias 1ª a 4ª fuese irrelevante. De hecho, inicialmente se sostuvo que dichas diligencias eran de argucia, contestando el TEAR a dicho argumento - folio 17- y razonando que para comprobar si el recurrente había o no declarado correctamente los rendimientos obtenidos, se habían de analizar todos los documentos susceptibles de haber producido el hecho imponible, siendo necesario el examen de las cuentas bancarias para determinar la corrección de la declaración, sin que pueda hablarse de "desidia" en la actuación de la Inspección.

Las anteriores razones nos llevan a desestimar la prescripción alegada. En efecto, una conducta acorde con la buena fe, hubiese exigido que el administrado, al que se le requirió la aportación de los contratos de imagen suscritos entre Vima SL y el FC Barcelona, aportase tanto el contrato de 1995, como el contrato del año 2000, por ello tiene razón el TEAC cuando sostiene que hasta la diligencia nº 6 no se cumplió con el requerimiento efectuado. Los documentos requeridos son esenciales para la inspección, por lo que se cumple con los requisitos materiales de razonabilidad y proporcionalidad. Y, asimismo, consta que el contribuyente fue requerido y advertido de las consecuencias de su incumplimiento -exigencia formal->>.

### **Tercero.**

Sentado lo anterior, en el primer motivo se alega que la sentencia impugnada, en cuanto aduce que el TEAC no se excedió en su función revisora al cambiar la calificación jurídica de los días que deben descontarse a efectos de considerar si se ha cumplido el plazo de las actuaciones inspectoras recogido en el artículo 29 de la Ley 1/1998 , vulnera los siguientes preceptos:

1) En primer lugar, los artículos 83.1 y 2 y 213 de la Ley General Tributaria , en cuanto estos preceptos regulan las competencias de los órganos de aplicación de los tributos y de los órganos de revisión, y los artículos 237 y 239 de la Ley 58/2003 , en cuanto marcan los límites de la función revisora de los Tribunales Económico-Administrativos.

2) En segundo lugar, los artículos 29.1.2 y 3 de la ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes , y los artículos 31, 31 bis 2 y

3, 31 quater del Real Decreto 939/1986, y los artículos 9.3 y 24.1 de la Constitución Española , que regulan el plazo de duración de las actuaciones inspectoras y las consecuencias de su incumplimiento.

3) En tercer lugar los artículos 9.3 y 24.1 de la Constitución , y el art. 60.1 del Real Decreto 939/1986 , en cuanto establece las funciones del Inspector Jefe.

Según el recurrente, el TEAC no puede suplir o corregir los errores sustantivos en que incurrió el Inspector Jefe, por lo que apreciado el error en el cómputo de las interrupciones justificadas, debió considerar que la Administración había quedado vinculada por la calificación de los 365 días como interrupciones justificadas, habiendo acarreado indefensión, además, la decisión del TEAC confirmada por la Sala, porque el cambio de la calificación se produjo de manera sorpresiva, sin que pudiese ser rebatida en la vía económico administrativa.

El Abogado del Estado se opone al motivo por entender que el TEAR se limitó a resolver la cuestión planteada y aplicar las consecuencias jurídicas de la estimación del motivo, sin introducir hechos nuevos, ni variar el alcance de la controversia.

#### **Cuarto.**

Es cierto que el TEAC tenía que pronunciarse si cabía apreciar la prescripción alegada una vez que determinó que, a los efectos del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, no se podían integrar 365 días por interrupción justificada, como hizo la Inspección, sino sólo 183 días.

Ahora bien, apreciado el error, ante los términos en que venía planteado el debate, y para no alterar el cálculo del resto de las dilaciones imputables realizado por la Inspección en el acuerdo de liquidación, al que venía vinculado el órgano revisor, debió limitarse a restar del total de dilaciones e interrupciones justificadas inicialmente apreciado, esto es de los 841 días considerados, los 182 indebidamente computados, lo que suponía un total de 659 días, que no se podía integrar en el cómputo del plazo de duración de doce meses establecido.

Otro modo de actuar supondría admitir que los órganos de revisión pueden invadir las funciones de los órganos de gestión y suplir las deficiencias y errores que éstos hayan podido incurrir, cuando su función es determinar la conformidad o no a Derecho de la liquidación practicada, sin que su amplia facultad revisora que se les otorga para decidir cuantas cuestiones se deriven del expediente, hayan sido o no planteadas por las partes, pueda empeorar la situación inicial del reclamante ni desconocer las garantías necesarias para preservar la seguridad jurídica subjetiva y la defensa en plenitud de los derechos de los interesados.

Por lo expuesto, procede estimar el motivo, lo que nos obliga a efectuar, constituidos en tribunal de instancia, un nuevo cálculo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, para determinar si cabe o no aceptar la prescripción alegada.

Pues bien, sumando los 659 días por dilaciones e interrupción a los 365 días de duración legal de las actuaciones nos da un total de 1024 días de plazo máximo de duración, por lo que al haber durado 1187 días, el plazo excede del que establecía el art. 29.1 de la Ley 1/98 , acarreado el incumplimiento la consecuencia prevista en el apartado 3 del mismo artículo, esto es, que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras, lo que determina la necesidad de apreciar la prescripción, al haberse notificado la liquidación el 8 de agosto de 2006 y por tanto, una vez transcurridos cuatro años desde que finalizó el plazo de autoliquidación del ejercicio 2001.

#### **Quinto.**

No obstante, y aunque se aceptara el cómputo que realizó el TEAC y confirma la Sala, el segundo motivo del recurso, que se formula con carácter subsidiario, tendría que ser aceptado, por haber imputado la Inspección una dilación al recurrente por falta de aportación de documentación entre el día 20 de mayo de 2003 y el día 30 de septiembre de 2004, sin tener en cuenta que las actuaciones durante ese periodo se desarrollaron con normalidad.

Debemos recordar, a estos efectos, la doctrina reiterada de esta Sala de que para analizar la noción de dilaciones imputables al contribuyente, al alcance meramente objetivo del transcurso del tiempo se ha de añadir un elemento teleológico, por lo que no basta su mero discurrir, 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 ( sentencias de 24 de enero de 2011 (casaciones 485/07 y 5990/07 ), 28 de enero de 2011 cas. 5006/05 ), 2 de abril de 2012 (cas. 6089/08 ), 19 de abril de 2012 (cas.541/2011 ), 19 de octubre de 2012 (cas. 4421/2009 ) y 14 de octubre de 2013 (cas. 5464/2011 ) ).

Así lo hemos declarado en relación al ahora recurrente, en lo que respecta al ejercicio 1998, al estimar el recurso de casación para unificación de doctrina 3959/14, en sentencia de esta fecha y a la que nos remitimos, en la que dijimos, eliminada la dilación examinada, que suponía 326 días, que aunque se parta de los cálculos que



realizó el TEAC, las actuaciones debieron durar 1015 días, pero duraron 1187 días, por lo que resulta patente que se incumplió el plazo de duración de las actuaciones establecido en el art. 29 de la Ley 1/1998 , lo que determina que no se entienda interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones de inspección.

**Sexto.**

La anulación de la liquidación determina a su vez la nulidad de la sanción tributaria, lo que hace innecesario examinar el último motivo de casación.

**FALLAMOS**

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey, y por la autoridad conferida por la Constitución, esta Sala ha decidido:

1. ESTIMAR el recurso de casación interpuesto por Don Carlos Miguel contra la sentencia de 16 de Julio de 2014 de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, de la Audiencia Nacional , que se anula.
2. ESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 25 de julio de 2013, que se anula, así como los acuerdos de liquidación y sancionador que confirma, por el concepto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2011, sin hacer imposición de costas en la instancia.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos

D. Manuel Vicente Garzón Herrero D. Emilio Frías Ponce  
D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco D. José Antonio Montero Fernández  
D. Manuel Martín Timón D. Juan Gonzalo Martínez Micó  
D. Rafael Fernández Montalvo

**PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frías Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la Secretaria. Certifico.

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