

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ071525

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 18 de septiembre de 2018

Vocalía 10.<sup>a</sup>

R.G. 4429/2017

**SUMARIO:**

**Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Interrupciones y dilaciones. Cómputo de dilación consistente en incomparecencia del obligado tributario.** En el escrito de alegaciones la contribuyente se refiere a la dilación que la inspección le imputa de 221 días, y reconoce que sí hay motivos para imputar incomparecencia al contribuyente pero no admite que haya una dilación ya que durante ese periodo la inspección ha realizado actuaciones de comprobación como es la emisión de requerimientos de información a todos los clientes y proveedores. Pues bien, el art. 104.a) del RD 1065/2007 (RGAT) señala que se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria «los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias...» y, en este caso, dicho retraso se ha producido, hecho que es reconocido por la propia contribuyente en su escrito de alegaciones. Por su parte, el art. 102.7 de la misma norma dispone que «Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirá la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse». Dicho esto, a este respecto ha de tenerse en cuenta la STS, de 2 de marzo de 2016, recurso nº 2130/2014 (NFJ062267), en la que se aborda una situación sustancialmente igual a la aquí enjuiciada. En el caso que nos ocupa, se da la misma situación que la contemplada por el alto tribunal, toda vez que la Inspección, producida la incomparecencia de la obligada tributaria el no reflejó tal circunstancia ni llevó a cabo actuación alguna de impulso del procedimiento, dejando transcurrir casi cinco meses hasta efectuar una segunda comunicación de continuación del procedimiento, con requerimiento de nueva comparecencia. Por consiguiente, siguiendo el criterio del Tribunal Supremo, este periodo no debería computarse como dilación imputable al contribuyente.

No sucede lo mismo con el periodo transcurrido desde que se le fijó a la obligada nueva fecha de comparecencia y de nuevo vuelve a no comparecer. En este periodo la Inspección no incurre en el defecto achacado por el Alto Tribunal, de permanecer inactiva, sino que, como el Tribunal Supremo recomienda, acudió a otros medios que el Ordenamiento le habilitaba y concretamente obra en el expediente cómo inicia y continúa sucesivamente a lo largo de esos meses, una serie de requerimientos a una ingente pluralidad de empresas, solicitando facturas expedidas y recibidas con la entidad comprobada; así como requerimientos a entidades bancarias. No cabe aquí oponer para evitar computar dilación a la contribuyente, que la Inspección llevó a cabo esas actuaciones. Ello situaría a la Inspección en una situación «kafkiana», pues de estar parada incurriría de nuevo en la tacha atribuida por el Tribunal Supremo para no computar dilación al contribuyente; con lo que, en última instancia, se estaría haciendo de mejor condición al contribuyente sistemáticamente incompareciente. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

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

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 102, 104 y 184.

RD 939/1986 (RGIT), arts. 31.bis y 32.

En la Villa de Madrid, a la fecha indicada, vista la reclamación económico-administrativa que, en única instancia, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, promovida por la entidad, **COMPAÑÍA G X..., S.L.** (NIF ...), y en su nombre y representación por D. **Ox...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra Acuerdo de liquidación de fecha 23 de junio de 2017 dictado por la Dependencia

Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Madrid, referido al Impuesto sobre sociedades, ejercicios 2011 y 2012.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

Con fecha 10-10-2014 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid inició actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria de la reclamante, con carácter general, relativas, entre otros, al concepto Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2011 y 2012.

Como consecuencia de dichas actuaciones con fecha 30-11-2016 la Inspección de los Tributos incoó a la reclamante, en relación con el IS de los ejercicios 2011 y 2012, acta de disconformidad (A02) numero ..., acompañándose de su preceptivo informe ampliatorio.

Con fecha 17-03-2017 el Inspector Coordinador, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 157.4 de la Ley 58/2003 y 188.4 del RD 1065/2007, dicta Acuerdo por el que ordena completar el expediente; consta en el Acuerdo que *“en el trámite de alegaciones ante esta Oficina Técnica el obligado tributario aporta numerosa documentación (fundamentalmente facturas) para justificar una serie de gastos a los que hace referencia la inspección Actuarial en el Acta”*. Dicho acuerdo se notifica el 29-03-2017.

Con fecha 12-05-2017 la Inspección de los Tributos incoó a la reclamante acta de disconformidad (A02) número ... relativa al IS de los ejercicios 2011 y 2012, que sustituye a la anterior, acompañándose del preceptivo informe de disconformidad.

Con fecha 23-06-2017 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid dicta acuerdo de liquidación con el siguiente desglose:

	2011 y 2012
Cuota tributaria	751.294,60
Intereses de demora	154.917,52
Deuda tributaria	906.212,12

Dicho acuerdo se notificó al administrador concursal de la entidad el 26-06-2017. El 22-01-2015 el juez dictó auto declarando a la sociedad en situación de concurso voluntario.

De las actuaciones practicadas resulta la siguiente información relevante:

**1.-** En el cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones regulado por el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), debe atenderse a las siguientes circunstancias:

- No se computaran 261 días por dilaciones no imputables a la Administración.
- El plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras se amplió por otros doce meses por acuerdo del Inspector-Jefe de 20/07/2015, notificado el día 30/07/2015.

**2.-** En los años objeto de comprobación la entidad desarrollaba la explotación de varios hoteles. Los hoteles se explotaban bajo la denominación de la cadena **Z**.

El obligado tributario, en los ejercicios 2011 y 2012, se encuentra dado de alta en los siguientes epígrafes del IAE:

- 681 hospedaje en hoteles y moteles
- 684 Hospedaje en aparta-hoteles
- 671 restaurantes

- 673 Otros cafés y bares
- 677 Otros servicios alimentación-restauración.

3. - Los datos declarados se modifican por los siguientes motivos:

- En los ejercicios comprobados no se admite la deducibilidad de diversos gastos por: a) no acreditar la realidad de los servicios; b) no aportar justificación de los mismos y; c) no ser el obligado tributario el destinatario de los servicios. Figura detalle de los mismos en el acta y acuerdo de liquidación.

- Provisión insolvencias de tráfico dotada en el ejercicio 2011; no se admite su deducibilidad por no aportar justificación de la misma.

- No se admiten las amortizaciones del inmovilizado material efectuadas en los ejercicios 2011 (457.632,65 euros) y 2012 (164.561,02 euros) porque no se ha aportado justificación alguna.

- No se admite la deducibilidad de los gastos registrados en 2012 en las cuentas 650 "Perdidas créditos comerciales incobrables" y 678 "pérdidas de ejercicios anteriores" porque no se ha aportado justificación alguna.

- Se modifica el importe de la base imponible negativa pendiente de compensación procedente del ejercicio 2010 y su importe se aplica en su totalidad en la liquidación del ejercicio 2011.

### **Segundo.**

Con fecha 25 de julio de 2017 interpuso reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central contra la liquidación anterior, a la que se asignó el número de registro general 4429/17. Puesto de manifiesto el expediente, presentó alegaciones el 20 de junio de 2018, en un escrito en el que, en síntesis, señala lo siguiente:

1) Invalidez del acuerdo de ampliación de plazo de las actuaciones inspectoras.

2) Dilaciones imputables al contribuyente. Considera que no debe computarse como dilación al contribuyente 221 días de los 261 días que le imputa la inspección ya que no hubo interrupción de las actuaciones; a pesar de la incomparecencia la inspección ha efectuado actuaciones de comprobación mediante el envío y recepción de requerimientos de información a todos los clientes y proveedores del contribuyente.

3) Incumplimiento del plazo legalmente establecido para concluir las actuaciones inspectoras. La consecuencia de la superación del plazo es la prescripción del derecho de la administración para determinar la deuda tributaria del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2011.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de la reclamación económico administrativa que se examina, que han sido interpuesta en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

### **Segundo.**

La única cuestión planteada es la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IS del ejercicio 2011 por superación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras

Considera la reclamante que el procedimiento inspector ha excedido el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras por los siguientes motivos: a) Falta de motivación del acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones a 24 meses; b) Improcedencia de la dilación imputada al contribuyente de 221 días.

En relación con el acuerdo de ampliación de actuaciones, el artículo 150 de la LGT establece lo siguiente:

*“1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.*

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

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

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

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

Por su parte, el artículo 184 del Real Decreto 1065/2007 aplicable a las presentes actuaciones establece que:

*“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) ..*

*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) ...”*

Del análisis de los preceptos examinados se desprende que el plazo de duración de las actuaciones puede ampliarse a otros 12 meses. Dentro de las circunstancias que contempla la norma se encuentra el que las actuaciones revistan especial complejidad, definiendo el Real Decreto regulador del Procedimiento Inspector cuándo puede considerarse que las actuaciones revisten especial complejidad. Por otro lado la apreciación de las circunstancias concurrentes para la ampliación debe hacerse, a propuesta del Inspector Jefe de forma motivada, concediendo un plazo al interesado de 10 días para que alegue lo que estime oportuno sobre la ampliación.

Las circunstancias que justifican la ampliación tal como se indica en la propuesta notificada al contribuyente son:

1) Circunstancia prevista en la letra a) (Cuando el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas).

*En este caso, los volúmenes de operaciones del obligado tributario según consta en las declaraciones presentadas por el Impuesto sobre Sociedades, son los siguientes:*

FECHA INICIO PERÍODO	FECHA FIN PERÍODO	IMPORTE
01/01/2011	31/12/2011	17.612.806
01/01/2012	31/12/2012	9.786.280

El importe de los ejercicios de 2011 y de 2012 superan los 8.000.000, que se establece en el R.D. 1/2010, 2 de julio, para exigir la obligación de auditar las cuentas.

2) Circunstancia prevista en la letra b) (Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y sea necesario realizar actuaciones respecto a diversos obligados tributarios)

A este respecto cabe señalar que este Equipo de Inspección está llevando a cabo la comprobación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2011, 2012 y 2013 tanto del obligado tributario indicado en la cabecera de este documento como de las entidades **Y G.... SL**, con NIF ... **Z V SL**, con NIF ..., y **K M...SL**, con NIF ... estas dos últimas sociedades con el mismo domicilio que el obligado. Estas sociedades están indirectamente relacionadas con **D. Mx...** con DNI ... a través de distintas sociedades.

3) Circunstancia prevista en la letra 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.

El 10 de junio de 2014 (existe un error, es el 10-06-2015) ha comparecido ante la Inspección un representante autorizado de la sociedad. No obstante como hasta esa fecha la inspección no disponía de información para llevar a cabo la comprobación, procedió a la emisión de requerimientos de información a todos los clientes y proveedores que figuran en la declaración informativa del modelo 347 "declaración anual de operaciones con terceras personas, en cada uno de los ejercicios objeto de comprobación".

La citada propuesta fue puesta de manifiesto al contribuyente. El contribuyente no presentó alegaciones. Posteriormente, con fecha 30-07-2015, fue notificado el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras. Dicho acuerdo, menciona las disposiciones aplicables al caso y reproduce las razones que motivan la ampliación.

Respecto a la motivación del acuerdo de ampliación de actuaciones, conviene tener presente la jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto que aparece recogida de modo especialmente significativo en la Sentencia de 25 de marzo de 2011 (Rec. De Casación 57/2007), por su amplia recopilación de la doctrina sentada hasta ese momento. En el Fundamento de Derecho Tercero leemos lo siguiente:

*"Ciertamente, la argumentación no es prolija, pero sí suficiente para comprender su exacto sentido y su posible válida integración en el supuesto legal.*

*(.....)*

*Ahora bien, todo esto admitido, su aplicación casuística impone también la aceptación de que la constancia de ciertos datos manifiesta de por sí, como hecho notorio, que sus consecuencias en orden a clarificar las circunstancias concurrentes para una exacta determinación de la deuda tributaria suponen la "complejidad especial" impuesta por la Ley para hacer lícita la ampliación del plazo. Tal es, a nuestro definitivo juicio, el caso que contemplamos. En el expediente enjuiciado por la sentencia que evocamos los datos que se exponían para justificar la ampliación eran los de que la sociedad tenía un volumen de operaciones en cada uno de los tres años inspeccionados del entorno de los veinte mil millones de pesetas, lo cual calificamos insuficiente, sin el aditamento de alguna otra particularidad, para justificar la "complejidad especial" exigida por la norma.*

*En el caso que ahora enjuiciamos se agregan unos elementos fácticos que claramente exceden del manejo en el anteriormente citado: no estamos ante una sola sociedad, sino ante un Grupo Consolidado de tres y su volumen anual de operaciones alcanza a más de doscientos mil millones de pesetas en la actividad de distribución y comercialización de alimentos. Son estos datos -no mera reproducción formal de los textos normativos- los susceptibles de generar una convicción de complejidad especial en el examen de la documentación con trascendencia fiscal que no puede destruirse con la simple referencia a que la Administración "se limitó a consignar la cifra de ingresos". Las cifras son importantes y en ocasiones su enunciado es suficiente como para acreditar un cambio sustancial, ciertamente cualitativo, en la valoración de la cantidad y sus consecuencias en orden a su complejidad."*

La sentencia anterior es reiterada por las posteriores: Sentencias de 25 de mayo de 2011 (Rec. de Casación 1360/2007) y 1 de junio de 2011 (Rec. de Casación 855/2007). Del mismo modo, la Sentencia de 4 de julio de 2011 (Rec. de Casación 683/2009) y la Sentencia de 22 de diciembre de 2011 (recurso nº 6688/2009).

Visto lo anterior, se impone confirmar la procedencia del acuerdo de ampliación de actuaciones por entenderse suficientemente motivado ya que en dicho acuerdo se acreditan las circunstancias tasadas que habilitan tal ampliación del plazo general de duración de las actuaciones, según la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Resulta relevante en el caso que nos ocupa que se han realizado actuaciones en relación al Impuesto sobre sociedades y al Impuesto sobre el valor añadido, que se están realizando actuaciones respecto a otras sociedades que tienen el mismo domicilio fiscal que el contribuyente y que se han efectuado requerimientos de información a todos los clientes y proveedores que figuran en la declaración informativa del modelo 347, en cada uno de los ejercicios.

Las actuaciones inspectoras se iniciaron, con carácter general, para la comprobación del Impuesto sobre Sociedades (periodos 2011 y 2012) e Impuesto sobre el valor añadido (periodos 2011 a 2013).

El Tribunal Supremo en numerosas ocasiones ha dicho que el volumen de operaciones, unido a otras circunstancias, como la necesidad de realizar las comprobaciones conjuntamente con otros impuestos, puede ser expresivo de la especial complejidad requerida en la norma [sentencias de 11 de abril de 2013 (casación 2414/10 , FJ 2º), 17 de abril de 2013 (casación 1826/10, FJ 2º) y 26 de febrero de 2015 (casación 4072/13 , FJ 8º)].

La STS de referencia precisa que "*Para empezar, se ha de tener en cuenta que, para tales casos, el legislador presume la especial complejidad [artículo 150.1.a) de la Ley General Tributaria de 2003], presunción que cabe que tenga reflejo en la exigencia de motivación, de modo que una que, in abstracto, pudiera ser insuficiente, no lo sea atendiendo al caso particular. Así los hemos dicho en la sentencia de 11 de abril de 2013 (casación 2414/10 , FJ 2º): «no es necesaria mayor concreción porque la especial complejidad de la concreta actuación inspectora resulta obvia por la mera circunstancia del elevado volumen de operaciones [...] y por formar parte de un grupo, atendiendo a las actuaciones inspectoras que se llevaban a cabo [...]».*

Finalmente, destacar que el hecho de que el contribuyente no presentara alegaciones frente a la propuesta de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones es un hecho que no pasa desapercibido para el Tribunal Supremo que ha dicho, en sentencia de 22 de diciembre de 2011, recaída en el recurso de casación 6688/2009 y 28 de diciembre de 2011, recaída en el recurso de casación 6232/2009:

*“TERCERO.- Es, por tanto, fundamental decidir si la resolución ampliatoria del procedimiento inspector es o no ajustada a derecho.*

*Interesa poner de relieve, en primer término, que cuando el recurrente se le dio audiencia para que alegara lo que tuviera por conveniente sobre la procedencia de ampliar el plazo de duración de las actuaciones inspectoras, no formuló alegación alguna contra esa ampliación, lo que parece indicar su conformidad con tal circunstancia. Si tal ampliación no era procedente, pudo manifestar su oposición a la ampliación solicitada y tenía obligación de hacerlo, pues no parece razonable callar en vía administrativa sobre la ampliación solicitada, y alegarla después, incluso como causa de anulación del procedimiento, en vía jurisdiccional, olvidando que un comportamiento leal en el procedimiento administrativo constituye un presupuesto de quien formula alegaciones formales en el proceso jurisdiccional. (El dicho del derecho inglés acerca de tener las manos limpias cuando se invoca la equidad es perfectamente aplicable al caso). No parece ser leal la postura de quien preguntado sobre la procedencia de un acto de evidente trascendencia en el procedimiento, no manifiesta, al menos, reservas sobre su validez, para luego, en vía jurisdiccional, sostener que aquello sobre lo que fue preguntado en el procedimiento administrativo es, nada menos, que una causa de anulación del procedimiento.*

*Por eso, no parece razonable aceptar una alegación contra la ampliación del procedimiento cuando al recurrente se le ofreció la ocasión de hacerlo, y nada alegó contra dicha ampliación.”*

Y en términos similares se pronuncia la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2012 (rec. nº. 2825/2010) cuando dice:

*“Desde otra perspectiva, la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no solo aparece suficientemente justificado, sino que tuvo lugar sin contradicción alguna de la parte interesada, que ni siquiera formuló alegaciones en el trámite conferido al efecto, lo que priva de fundamento al motivo de impugnación*

examinado que debe ser desestimado, al haber concluido tales actuaciones en el plazo de veinticuatro meses previsto.

(...)

Será, pues, su falta de oposición otra de las razones desestimatorias del motivo impugnatorio de la recurrente, pues es relevante el momento en que planteó su impugnación de la ampliación inspectora, que no se produjo cuando se le dio traslado para alegaciones sino que, por primera vez, la planteó ante el TEAC, en vía de revisión de la actuación inspectora, dando lugar a la aplicación de la doctrina de la Sentencia de 11 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 8980/2004), que viene a sentar el siguiente criterio (...).”

Por todo lo anterior, este Tribunal declara conforme a derecho el acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, ya que el mismo está suficientemente motivado. Por tanto, las actuaciones inspectoras fueron válidamente ampliadas a un plazo de 24 meses, de conformidad con el artículo 150 de la Ley 58/2003 y artículo 184 del RGAT.

### Tercero.

También sostiene la entidad el incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras porque la dilación de 221 días que la inspección le imputa no es correcta.

El artículo 150 de la Ley 58/2003 General Tributaria establece:

«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

(....).

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. (...).»

Por su parte, el artículo 104.2 aludido, establece lo siguiente:

“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”.

Especificándose en el artículo 102.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de

las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGAT), aplicable al presente procedimiento, que:

*“Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento”.*

Y disponiendo el artículo 104 del referido RGAT que:

*“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. ...*

*(...)*

*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...”.*

Los datos que constan en el expediente son:

- El 10-10-2014 se notifica el inicio de actuaciones inspectoras en relación con el IS de los ejercicios 2011 y 2012 y con el IVA de los ejercicios 2011 a 2013.
- El 30-07-2015 se notifica la ampliación de las actuaciones inspectoras a 24 meses.
- El 23-06-2017 se dicta acuerdo de liquidación por el IS de los ejercicios 2011 y 2012 y se notifica en mano (por agente tributario) el 26/06/2017.
- Se imputan al interesado 261 días de dilaciones según detalle que figura en las paginas 32 a 34 del acuerdo de liquidación.

En el escrito de alegaciones la reclamante se refiere únicamente a la dilación que la inspección le imputa de 221 días (del 01/11/2014 al 10/06/2015) por incomparecencia. En el escrito de alegaciones reconoce que sí hay motivos para imputar incomparecencia al contribuyente pero no admite que haya una dilación ya que durante ese periodo la inspección ha realizado actuaciones de comprobación como es la emisión de requerimientos de información a todos los clientes y proveedores; consta en el escrito de alegaciones lo siguiente: *“En nuestra opinión, si hay motivos para imputar tal incomparecencia al contribuyente, pero negamos que haya dilación en el procedimiento”.*

En primer lugar señalar que aunque en el escrito de alegaciones se dice que el acuerdo de liquidación se ha notificado el 04-07-2017 lo cierto es que existe una primera notificación efectuada el 26-06-2017, que cumple los requisitos legales para su validez.

El acuerdo de liquidación de fecha 23-06-2017 se notificó, a través de agente tributario, el 26-06-2017 a las 12:20 horas. Obra en el expediente el acuse de recibo. Figura identificada la persona que recibe la notificación y en calidad de que la recibe.

Ese mismo Acuerdo de liquidación se notificó también a través de correo certificado el 04-07-2017 a las 11:50 horas, según consta en acuse de recibo que obra en el expediente.

Ambas notificaciones se dirigen al administrador concursal de la entidad, al mismo domicilio y son recibidas por la misma persona.

La entidad no discute la validez de las notificaciones efectuadas limitándose, en el escrito de alegaciones, a indicar como fecha de notificación del acuerdo de liquidación el 04-07-2017, sin embargo, existe una primera notificación efectuada el 26-06-2017 que tiene validez y eficacia a los efectos que aquí interesan por lo que la fecha

a tener en cuenta a efectos del cumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras es la del 26-06-2017.

Respecto al periodo de dilación cuestionado por la reclamante consta en el expediente lo siguiente.

La comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación, de carácter general, referida, entre otros, al IS de los ejercicios 2011 y 2012, fue emitida con fecha 09-10-2014 y notificada a la entidad el 10-10-2014.

En dicha comunicación se fija como fecha y hora para la comparecencia el 31-10-2014 a las 10:30 horas.

El 03-03-2015 se emitió una comunicación de continuación de actuaciones, notificada a la entidad el 04-03-2015. Se establecía nueva fecha de comparecencia ante la inspección para el 26 de marzo de 2015 y se solicita de nuevo la documentación requerida en la comunicación de inicio de actuaciones.

En la diligencia nº 1 extendida el 10-06-2015 consta lo siguiente:

*“En la comunicación de inicio se le requirió para comparecer el día 31 de octubre de 2014. No ha comparecido hasta el día de hoy. Se le informa que el retraso en la atención de requerimientos podrá ser considerado dilación no imputable a la administración a efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.*

*En la misma se le requirió que aportara:*

*(....)*

*No aporta nada de lo solicitado excepto el documento de representación. Se le reitera el requerimiento ....*

*(....).*

*El compareciente presta su conformidad con los hechos y circunstancias que se hacen constar en esta diligencia.*

*Las actuaciones inspectoras continuarán el próximo día 24 de junio de 2015 en estas oficinas”.*

El artículo 104. a) del RGAT señala que se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria *“los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias ...”* y, en este caso, dicho retraso se ha producido, hecho que es reconocido por la propia reclamante en su escrito de alegaciones, en el que señala que *“sí hay motivos para imputar tal incomparecencia al contribuyente”*.

Por su parte, el artículo 102.7 del RGAT dispone que *“Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirá la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse”*.

A este respecto ha de tenerse en cuenta la sentencia del Tribunal Supremo de 02/03/2016 (rec.nº 2130/2014), en la que se aborda una situación sustancialmente igual a la aquí enjuiciada.

En el caso allí planteado, ante una incomparecencia del contribuyente este TEAC argumentaba que, con fundamento en el artículo 31 bis del RGIT, se trataba de una dilación imputable al interesado, ya que no había comparecido en la fecha señalada ni se dirigió a los actuarios con el fin de solicitar la continuación de las actuaciones en una fecha posterior a la fecha de la comparecencia señalada. Como consecuencia, hubo de ser nuevamente requerido por la inspección para que compareciera ante la Administración. Y el hecho de que la Inspección no comunicara este nuevo requerimiento hasta el 7 de junio de 2004, más de cinco meses después de la incomparecencia producida, no es impedimento para la consideración de este periodo como dilación imputable al obligado tributario, puesto que correspondía al reclamante comunicar la imposibilidad de acudir a las oficinas de la inspección en la fecha indicada, con el fin de poder fijar otra en la que los motivos que le impidieron comparecer dejaran de producirse.

La Audiencia Nacional rechaza este razonamiento y expone:

*“En el caso que examinamos tras la fijación de un plazo para comparecer y aportar documentación, se produce un incumplimiento por parte del obligado; pero la Administración no deja constancia de esa incomparecencia, y no se reanuda ni impulsa el procedimiento hasta cinco meses después. Por tanto, partiendo del*

criterio que subyace en las sentencias citadas en el Fundamento de Derecho precedente, la Sala considera que ese lapso de tiempo en que el que no hay actuación alguna por parte de la Inspección, no puede trasladarse al obligado tributario como dilación a él imputable, pues es a la Administración a la que correspondía volver a realizar los requerimientos o adoptar las medidas correspondientes, sin que sea razonable ni esté justificado tan amplio periodo de inactividad.”

El abogado del Estado, en el recurso de casación interpuesto por la Administración del Estado, vuelve a hacer hincapié en el incumplimiento por parte del obligado tributario que la incomparecencia supone. Insiste en que es carga del interesado la de comparecer y permitir la continuación del procedimiento, de modo que, en caso de no poder hacerlo, debe solicitar un aplazamiento por escrito e incitar así el señalamiento de nueva comparecencia.

Considera que la sentencia altera completamente el sentido de las normas, haciendo que el interesado, que no comparece ni alega razones para ello, obtenga por este medio, y pese a ser responsable de la incomparecencia, y de no haber hecho uso de la posibilidad de promover un aplazamiento, la ventaja de imputar a la Administración el retraso, con desconocimiento de sus deberes y facultades, ha provocado. Ello comporta, concluye el Abogado del Estado, la clara infracción del artículo 32 del RGIT .

El Tribunal Supremo acoge la tesis de la Audiencia Nacional, desestimando el recurso de la Administración del Estado, exponiendo:

*“Pues bien, para decidir la controversia hemos de partir de que en diligencia de 12 de diciembre de 2003, se fijó como fecha para una próxima comparecencia del interesado la del día 9 de enero de 2004, pero llegado el mismo no se produjo aquella, circunstancia ésta que, sin embargo, no se reflejó de forma inmediata en el expediente, siendo la siguiente actuación inspectora la de nueva citación en 7 de junio de 2004, para comparecer el 17 siguiente.*

*Ante la decisión de la sentencia de no admitir como dilación indebida los 160 días que van desde el 9 de enero al 17 de junio, el Abogado del Estado, a partir del artículo 32.bis) del Reglamento General de Inspección de 1986 , tras la modificación del Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, pone el acento en la obligación de comparecer del obligado tributario, de exponer justa causa que lo impida y de la posibilidad que se le ofrece de solicitar un aplazamiento, por lo que entiende que debe imponerse la consecuencia prevista en el artículo 31.bis .2, que atribuye la consideración de indebida a la dilación al retraso en las comparecencias.*

Ahora bien, la sentencia no niega que exista incumplimiento del obligado y buena prueba de ello es que manifiesta en el Fundamento de Derecho Noveno que "En el caso que examinamos, tras la fijación de un plazo para comparecer y aportar documentación, se produce un incumplimiento por parte del obligado".

Lo que hace la sentencia es resaltar también, que ni se dejó constancia de la incomparecencia en 9 de enero de 2004 ni se reanudó e impulsó el procedimiento de nuevo hasta nada menos que cinco meses después.

(...)

Esta Sala comparte el criterio de la de instancia, pues la ausencia reiterada de cumplimentación de lo requerido no puede justificar un alargamiento irracional de las actuaciones, ya que el ordenamiento jurídico arbitra diferentes medios para fijar los elementos tributarios frente a la inactividad del interesado. Y ello esta tanto más claro cuando el alargamiento es de cinco meses frente a los doce de que dispone la Inspección para culminar un procedimiento de regularización.

*Por otra parte, el Abogado del Estado, que, como hemos dicho, basa su alegato en lo dispuesto en los artículos 31. bis ) y 31 ter) del Reglamento de Inspección, no contradice la argumentación de la Sala a la que acabamos de referirnos, por lo que ha de confirmarse el criterio de no computar como dilaciones indebidas los días que transcurren entre el 9 de enero de 2014 y el 17 de junio siguiente (160 días).”*

En el caso que nos ocupa, se da la misma situación que la contemplada por el alto tribunal, toda vez que la Inspección, producida la incomparecencia de la obligada tributaria el 30/10/2014 no reflejó tal circunstancia ni llevó a cabo actuación alguna de impulso del procedimiento, dejando transcurrir casi cinco meses hasta efectuar una segunda comunicación de continuación del procedimiento, con requerimiento de nueva comparecencia. Por consiguiente, siguiendo el criterio del Tribunal Supremo, este periodo no debería computarse como dilación imputable al contribuyente.

No sucede lo mismo con el periodo transcurrido desde que se le fijó a la obligada nueva fecha de comparecencia para el 26 de marzo de 2015 y de nuevo vuelve a no comparecer hasta el 10/06/2015. En este periodo la Inspección no incurre en el defecto achacado por el Alto Tribunal, de permanecer inactiva, sino que, como

el Tribunal Supremo recomienda, acudió a otros medios que el Ordenamiento le habilitaba y concretamente obra en el expediente cómo inicia el 6/03/2015, y continúa sucesivamente a lo largo de esos meses, una serie de requerimientos a una ingente pluralidad de empresas, solicitando facturas expedidas y recibidas con la entidad comprobada; así como requerimientos a entidades bancarias.

No cabe aquí oponer para evitar computar dilación a la reclamante, que la Inspección llevó a cabo esas actuaciones. Ello situaría a la Inspección en una situación "kafkiana", en un callejón sin salida, pues de estar parada incurriría de nuevo en la tacha atribuida por el TS para no computar dilación al contribuyente; con lo que, en última instancia, se estaría haciendo de mejor condición al contribuyente sistemáticamente incompareciente.

En conclusión, conforme al criterio del Tribunal Supremo aplicado al presente caso, de la dilación de 221 días cuestionada por la reclamante solo ha de computarse desde 27 de marzo de 2015 (día siguiente al fijado para la segunda comparecencia, sin que lo haga) al 10 de junio de 2015. Es decir, 75 días.

Quiere esto decir que, iniciado el procedimiento el 10/10/2014 y ampliado a 24 meses, las actuaciones debían haber concluido el 28/06/2017. De este modo, notificada la liquidación el 26/06/2017, se respetó el plazo máximo de duración, por lo que no cabe apreciar la prescripción del ejercicio 2011 aducida.

En consecuencia, se desestiman las alegaciones de la reclamante en este punto.

Respecto a las regularizaciones efectuadas en el acuerdo de liquidación la entidad nada alega.

**POR LO EXPUESTO,**

**EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA,** en la presente reclamación,

**ACUERDA:**

**DESESTIMARLA,** confirmando el acuerdo impugnado.

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