

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

Referencia: NFJ075659

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 12 de noviembre de 2019

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 6451/2016

**SUMARIO:**

**Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Interrupciones y dilaciones. Incomparecencia reiterada del obligado tributario durante todas las actuaciones inspectoras: cómputo del plazo.** La controversia radica, esencialmente, en determinar si puede imputarse al obligado tributario una dilación por todo el período transcurrido desde la fecha de inicio de las actuaciones hasta la fecha en que se notificó el Acta de disconformidad, habida cuenta de su reiterada incomparecencia.

Pues bien, no debe admitirse, sin más justificación, un período de dilación en un procedimiento inspector abierto de forma indefinida. En un caso como éste -incomparecencia del obligado tributario- resulta evidente el entorpecimiento que la conducta del interesado produjo para la labor inspectora, aunque ésta pudiera desarrollarse a través de sus propios cauces, mediante requerimientos a terceros u obtenidos de otros herederos del causante incurso en procedimientos similares. Efectivamente, no son pocos los pronunciamientos de órganos jurisdiccionales reacios a admitir, como dilaciones imputables a obligados tributarios, períodos de «extraordinaria magnitud» -como puede ser ésta, de 427 días-, al entender que ello responde, al menos en parte, a una desidia de la Administración que, además, posee medios coercitivos suficientes para alcanzar su objetivo y cumplir con su tarea. No obstante, el Tribunal Central considera que, siendo necesaria la imputabilidad al contribuyente para que se admita una dilación en el procedimiento -en este caso, por la falta de comparecencia-, no puede exigirse, para admitirla como período que se descuenta del plazo de duración del procedimiento, que la conducta «paralizadora» impida totalmente que la Inspección continúe con su tarea y lleve a cabo actuaciones tendentes a lograr el objetivo de comprobar y, en su caso, regularizar, la situación tributaria del interesado.

La particularidad de este caso es que, aun con la reiterada incomparecencia del interesado, la Inspección de la Comunidad de Madrid pudo descubrir todos los elementos de la obligación tributaria a su cargo y elaborar, con ello, su propuesta de regularización. Es decir, aunque se produjera un entorpecimiento en su labor, los hechos acreditan que ésta pudo desarrollarse sin que la paralización debida a la incomparecencia fuese total.

A la vista de lo anterior y de cuáles son las exigencias jurisprudenciales a la hora de admitir períodos de dilación del procedimiento inspector imputables al obligado tributario, el Tribunal Central no puede admitir que todo el tiempo transcurrido desde la fecha de la efectiva notificación del inicio de las actuaciones y la fecha de notificación del Acta de disconformidad haya quedado suficientemente acreditado como período de dilación imputable al obligado tributario en los términos del art. 31.bis.2 del RD 939/1986 (RGIT), pues aunque existiera el elemento objetivo -una reiterada incomparecencia del sujeto pasivo-, no se ha justificado suficientemente en qué entorpeció la labor inspectora y cuándo dejó de producirse tal efecto, pues resulta claro que teniendo en cuenta las cuestiones en que se basó la regularización -Adición de bienes, comprobación de valores y eliminación de la reducción de vivienda habitual-, resulta razonable entender que la Inspección pudo obtener y dispuso de todos los datos e informaciones que consideró necesarias para elaborar la propuesta de regularización, sin que quepa admitir que la no comparecencia de los interesados haya impedido el desarrollo de tales actuaciones inspectoras. Lo anterior no supone que la incomparecencia de un contribuyente no pueda constituir una dilación, sino que es necesario que por el actuario se señalen las actuaciones específicas desarrolladas como consecuencia de la incomparecencia del obligado tributario, en cuyo caso las mismas deberán computar como dilaciones a excluir del período de actuación inspectora, pero no es admisible una referencia genérica y global como dilación por todo el período de duración de la inspección en el supuesto de incomparecencia del obligado tributario. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 136.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 67, 68, 104 y 150.  
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 102 y 104.  
RD 939/1986 (RGIT), arts. 31 y 31.bis.

Tribunal Económico-Administrativo Central  
SALA PRIMERA  
FECHA: 12 de noviembre de 2019

RECURSO: 00-06451-2016  
CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.  
NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA  
RECURRENTE: **XX SL** - NIF ...  
REPRESENTANTE: Jx... - NIF ---  
DOMICILIO: ... - España

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

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

Con fecha 09/06/2008 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Galicia emitió comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación respecto de la entidad **XX SL** por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002 y 2003, realizándose varios intentos de notificación en el domicilio fiscal de la sociedad y del administrador, todos infructuosos, y procediéndose a la notificación por comparecencia mediante anuncio publicado en el BOE el 25/06/2008, debiendo entender como fecha de inicio de las actuaciones inspectoras el día 11/07/2008. En ningún momento del procedimiento compareció la interesada, por lo que no se aportaron los documentos requeridos en la Comunicación de inicio (justificantes de las anotaciones contables, facturas emitidas y recibidas y contratos y documentos con trascendencia tributaria).

Cabe señalar que en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002, la Dependencia de Gestión Tributaria ya practicó liquidación provisional minorando la cuantía a devolver en concepto de pagos fraccionados, notificándose la misma a la entidad mediante anuncio publicado en el BOE el día 09/12/2004.

Por su parte, en el procedimiento de comprobación que ahora nos ocupa, a la vista de las imputaciones de ventas y compras del ejercicio 2002 que figuraban en la Base de Datos Centralizada, la Inspección efectuó requerimientos de información obteniendo copias de facturas emitidas y recibidas de la mercantil. Igualmente, se procedió a solicitar los movimientos de las cuentas bancarias en las que la sociedad figuraba como titular, al objeto de contrastar los datos de ingresos imputados con otras pruebas. Las conclusiones de dichos requerimientos fueron las siguientes:

**- Respecto del ejercicio 2002:**

La interesada había realizado en el ejercicio 2002 ventas o prestaciones de servicios por importe de 1.793.914,06 euros, figurando en sus cuentas bancarias dichos ingresos.

El total comprobado de gastos en compras y servicios prestados ascendió en el citado ejercicio 2002 a 288.194,06 euros. Al respecto, señala la Inspección que dado que la cifra de otros gastos de explotación declarada ascendía a 500.293,79 euros se considera dicho importe como deducible de los ingresos comprobados, al no constar que las facturas recibidas de la información solicitada a terceros fueran la totalidad de las facturas de gastos del sujeto pasivo y, además, al estar limitada la información obtenida a proveedores cuyas operaciones sobrepasaran los 3.005,06 euros, pudiendo existir otras no imputadas.

- En cuanto al ejercicio 2003:

Se constata únicamente la percepción de rendimientos de capital mobiliario (concretamente, intereses de cuentas corrientes), los cuales ya figuraban en la declaración presentada por la mercantil, por lo que no habiendo constancia de otros ingresos o gastos en los que hubiera podido incurrir, se considera correcta la declaración presentada.

Con fecha 18/11/2009 se dictaron dos Acuerdos de liquidación confirmando las propuestas contenidas en las Actas: una por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002, de la que resultaba una deuda total por de 597.079,26 euros, que se desglosa en 441.373,22 euros de cuota y 155.706,04 euros de intereses; y otra por el ejercicio 2003, de la que resultaba una deuda total de 0 euros.

### **Segundo.**

Iniciado el 31/07/2009 expediente sancionador relativo al ejercicio 2002, por entender que la conducta de la sociedad podía ser constitutiva de infracción, y una vez concluido el procedimiento, con fecha 18/11/2009, se dictó Acuerdo por el que impuso a la entidad sanción por infracción grave tipificada en el artículo 79 a) y c) de la Ley 230/63, General Tributaria, por importe de 441.373,22 euros.

### **Tercero.**

Disconforme la sociedad con los Acuerdos anteriores, con fecha 29/01/2010 interpuso ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia las reclamaciones n.º 36/347/2010 y 36/348/2010. En fecha 24/03/2010 se emitió requerimiento por el TEAR para la subsanación de defectos referentes al poder de representación, y no habiéndose logrado la notificación en el domicilio señalado por la reclamante, quedó depositado en el Secretaría del Tribunal con efectos del día 08/06/2010.

El 20/09/2010 el citado Tribunal dictó resolución acordando la inadmisión de las reclamaciones y el archivo de actuaciones por falta de subsanación del defecto de representación. El fallo fue notificado el 09/11/2010, interponiendo la interesada el 25/11/2010 recurso de anulación alegando haber subsanado el defecto el día 21/06/2010. Finalmente, con fecha 20/04/2011 se emite resolución estimatoria del recurso de anulación.

El 29/02/2012 se emitió por la Secretaría del TEAR de Galicia Acuerdo de puesta de manifiesto del expediente relativo a las reclamaciones 36/347/2010 y 36/348/2010, quedando el mismo depositado en la Secretaría del Tribunal con efectos desde el día 27/04/2012 al no haberse logrado su notificación en el domicilio señalado por la reclamante. Con fecha 31/05/2012 el Tribunal dictó resolución acumulada desestimatoria de las reclamaciones citadas, haciendo constar que la interesada no había formulado alegaciones.

### **Cuarto.**

Contra la resolución anterior interpuso la mercantil el 02/08/2012 recurso de alzada n.º 5515/2012 ante este Tribunal Económico-Administrativo Central alegando, en síntesis, incumplimiento del plazo de las actuaciones inspectoras y prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002, así como que el Tribunal Regional prescindió totalmente del procedimiento legalmente establecido al no haber dado traslado del expediente para formular alegaciones.

Con fecha 08/05/2014 este TEAC dictó resolución estimando el recurso de alzada y ordenando la anulación de la Resolución del TEAR de Galicia impugnada así como la retroacción de las actuaciones al momento de efectuar la notificación de la puesta de manifiesto.

### **Quinto.**

En cumplimiento de la citada resolución, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia puso de manifiesto a la sociedad el expediente, presentando esta el 04/05/2016 escrito en el que alegaba el incumplimiento del plazo de las actuaciones inspectoras, la prescripción de la acción para liquidar el ejercicio 2002

y, por último, indefensión por haber prescindido el Tribunal del procedimiento legalmente establecido al no haber dado traslado del expediente.

Dicha reclamación fue desestimada mediante resolución acumulada fallada por el TEAR de Galicia de fecha 22/06/2016, notificada a la entidad el 20/07/2016.

#### **Sexto.**

Disconforme la entidad con la anterior resolución, interpuso ante este Tribunal Económico-Administrativo Central el recurso de alzada que nos ocupa el 05/08/2016, en el que solicita que se declare la nulidad de las liquidaciones practicadas así como del expediente sancionador alegando, de forma sucinta y por lo que aquí interesa, los siguientes motivos de oposición:

Falta de motivación de la dilación indebida: la Inspección no justifica de ninguna manera por qué su incomparecencia provocó un retraso en las actuaciones de comprobación.

Prescripción de la acción de la Administración para liquidar el ejercicio 2002: el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento determina que no se tenga por interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras.

Caducidad: las actuaciones han estado indebidamente paralizadas, vulnerando el artículo 104 de la LGT.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

#### **Segundo.**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar el ajuste o no a Derecho de los Acuerdos de liquidación e imposición de sanción identificados en los antecedentes de hecho primero y segundo, lo que exige analizar la duración del procedimiento, la motivación de la dilación por causa no imputable a la Administración tributaria y, en su caso, si concurren los elementos necesarios para la imposición de una sanción tributaria.

#### **Tercero.**

Procedemos a analizar en primer lugar las alegaciones relativas a la duración del procedimiento inspector y, concretamente, la que se refiere a la indebida motivación de la dilación por incomparecencia de la entidad en el procedimiento inspector.

En relación con la duración del procedimiento inspector, el artículo 150 de la LGT, establece por lo que aquí interesa:

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

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

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

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

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

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley.

Tendrán, asimismo, el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras.

3. El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento. (...).

Por su parte, el mencionado artículo 104 dispone en su primer apartado:

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

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

Añadiendo en su apartado segundo:

"A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución. Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y

las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución".

En su desarrollo, el artículo 102.4 del Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante, RGGI), establece:

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

Finalmente, dispone el artículo 104 del RGGI:

"A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.

(...)

c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar. (...)".

#### **Cuarto.**

En el presente supuesto la Inspección señala a efectos de cómputo de la duración del procedimiento una dilación por causa no imputable a la Administración tributaria de 331 días (fecha de inicio: 21/07/2008 -diez días después de la notificación de la Comunicación de inicio- y fecha de finalización: 17/06/2009 -día de inicio del trámite de audiencia-).

Frente a ello, la recurrente alegó en su reclamación que las dilaciones tenidas en cuenta por la Inspección no le resultaban imputables, habiendo dicho al respecto el TEAR de Galicia en la resolución de 22/06/2016 ahora impugnada (RG 36/0347/2010 y 36/0348/2010, acumuladas):

De la lectura de los preceptos anteriores puede concluirse que a diferencia del supuesto de las interrupciones justificadas, que están tasadas reglamentariamente, las dilaciones no imputables a la Administración son solamente enunciativas a título de ejemplo. Esto significa que dado su carácter tasado, en el caso de las interrupciones justificadas, la invocación y prueba de su existencia por parte de la Administración implicará que, ex lege, se produzca el efecto de interrupción del cómputo del plazo. Sin embargo, en el caso de las dilaciones, no solamente deberá probarse la concurrencia de aquellas, sino que deberá quedar acreditado que no es posible continuar con la tramitación del expediente.

Por otra parte, de acuerdo a la redacción de la norma aplicable (Real Decreto 1065/2007) y a diferencia de la normativa anterior que se refería a "dilaciones imputables al propio obligado", resulta indiferente que la dilación le sea imputable al obligado tributario o no, lo importante, para su cómputo es que no resulte imputable a la Administración, situación que deberá quedar acreditada.

Considera la Inspección que en el presente procedimiento no deben considerarse a efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 150 de la Ley General Tributaria citado, 331 días, que comprenden el periodo que media entre el 21-07-2008 y el 17-06-2009 y ello por incomparecencia del obligado tributario a lo largo de todo el procedimiento de comprobación.

De acuerdo a lo anterior, el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras concluiría el 06-06-2010.

No se opone la reclamante a ningún periodo de dilación en concreto. Considera sin embargo que pese a su no comparecencia, no pueden imputársele al contribuyente aquellas dilaciones que por excesivas, no justifiquen que cumplido el plazo concedido para atender el requerimiento, la Administración no procede a actuar con diligencia. Y considera injustificable mantener 331 días paralizadas las actuaciones y considerar dicha paralización imputable al obligado tributario.

No obstante lo alegado, del examen del expediente se pone de manifiesto que dada la absoluta incomparecencia de la obligada tributaria a lo largo de todo el procedimiento de comprobación e investigación, la Inspección se vio obligada a requerir a los proveedores y clientes que figuraban en la Base de Datos Centralizada de la AEAT, a fin de obtener las copias de las facturas emitidas y recibidas por el sujeto pasivo. Igualmente realizó requerimientos a entidades bancarias a fin de determinar los movimientos realizados en las cuentas de las que **XX SL** es titular. Por lo que las actuaciones no estuvieron paralizadas, simplemente se dilataron en el tiempo, precisamente por la falta de presentación absoluta por parte de la mercantil, de la documentación que le había sido requerida. Por tanto, no puede admitirse la alegación realizada.

#### Quinto.

Alega la interesada en el recurso de alzada que la Inspección no justifica de ninguna manera el motivo por el cual su incomparecencia provocó un retraso en las actuaciones de comprobación. Y en relación con las dilaciones por incomparecencia del obligado tributario durante todas las actuaciones inspectoras, este Tribunal Central ya se pronunció en su resolución de fecha 11/04/2013 (RG 1236/2011) señalando que el simple hecho de la incomparecencia no justifica por sí sola una dilación permanente imputable al interesado por todo el procedimiento inspector, sino que para computar dilación, debe hacerse en el Acta alguna referencia a las actuaciones desarrolladas para obtener la información que no se pudo obtener del interesado y, por tanto, el Acuerdo de liquidación debe razonar sobre el período a computar por dicha incomparecencia, sin que sea admisible una referencia genérica y global:

La cuestión relativa a la duración del procedimiento inspector seguido a cargo del sujeto pasivo y del que resulta la actuación regularizadora a las que se refiere el expediente, obliga a partir de la fecha de inicio del mismo.

Según ha quedado acreditado en el expediente, la Inspección Tributaria de la Comunidad de Madrid entiende que la fecha de inicio de las actuaciones es el 21 de Noviembre de 2005, ya que esa es la fecha en la que se debe entender notificada la comunicación de inicio de las actuaciones publicada en Boletín Oficial, ante la imposibilidad de entregarla personalmente en su domicilio, el 5 de Noviembre de 2005.

Una vez concretadas las fechas de inicio de los procedimientos, debe acudir al artículo 150.1 LGT que recoge que (...).

En este caso, también ha quedado acreditado en el expediente que el acuerdo liquidatorio se entendió notificado a D. **Ix...** el 9 de Julio de 2007, según Diligencia de Entrega de Notificaciones, firmada por el Agente Tributario Notificador de la Comunidad de Madrid (D. **Dx...**, NRP ...), y en la que se identifica debidamente a la esposa del interesado (D<sup>a</sup>. **Bx...**) como la persona que se hace cargo de recibir el acuerdo.

A la vista del período transcurrido entre ambas fechas (21 de Noviembre de 2005 y 9 de Julio de 2007), parecería haberse excedido la duración del procedimiento inspector, respecto de los 12 meses establecidos por el artículo 150.1 LGT anteriormente referido. No obstante, lo relevante de la cuestión radica en el matiz que introduce el artículo 104.2 LGT, ya que excluye expresamente del cómputo de dicho plazo de resolución "(...) los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración".

En este sentido, habida cuenta de que a la fecha de inicio del procedimiento (21 de Noviembre de 2005) aún no había entrado en vigor el RD 1065/2007, de 27 de Julio, Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria (lo

hizo el 1 de Enero de 2008), a los efectos de ser la normativa aplicable para determinar las dilaciones o períodos de interrupción justificada producidos debe acudir al RD 939/1986, de 25 de Abril, Reglamento General de Inspección de los Tributos.

En realidad, por ser más concretos, la cuestión debe centrarse en la dilación imputada al sujeto pasivo desde el 21 de Noviembre de 2005 hasta el 27 de Febrero de 2007, fecha de firma del Acta (427 días), ya que de la consideración de este período depende la conclusión de si, efectivamente, las actuaciones se desarrollaron dentro de su preceptivo plazo.

(...)

La controversia radica, esencialmente, en determinar si puede imputarse al obligado tributario una dilación por todo el período transcurrido desde la fecha de inicio de las actuaciones hasta la fecha en que se notificó el Acta de Disconformidad, habida cuenta de su reiterada incomparecencia.

Para analizar si una dilación es imputable al obligado tributario debe tenerse en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Supremo conforme a la cual las dilaciones no operan automáticamente sino que es necesario que exista una actuación (o, más concretamente, una falta de actuación) del obligado tributario que impida el normal desarrollo de actuaciones inspectoras, sin que para que exista dilación sea necesario un elemento subjetivo de intencionalidad entorpecedora del procedimiento. Así, según su Sentencia de 24 de enero de 2011 (recurso nº 485/2007), Fundamento de Derecho Tercero

"Para resolver el dilema que suscita esta queja del (...) se ha de tener presente que, como hemos subrayado en sentencia de esta misma fecha (casación 5990/97 , FJ 5º), el legislador quiso, a través del artículo 29 de la Ley 1/1998 , que las actuaciones de inspección se consumaran en un plazo máximo de doce meses, sin perjuicio de su posible prórroga hasta el límite de otros doce si concurren las circunstancias que la propia Ley prevé (apartado 1 ), determinando, no obstante, que para su cómputo se descuenten las dilaciones imputarle al contribuyente y las interrupciones justificadas que se determinen reglamentariamente (apartado 2).

Esas previsiones constituyen, como la exposición de motivos de la propia Ley 1/1998 dice respecto de todo su contenido, expresión de un principio programático del sistema tributario enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente para alcanzar el anhelado equilibrio en sus relaciones con la Administración (punto II).

Así pues, el propósito del titular de la potestad legislativa es que, como principio general, la Inspección de los tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses, prorrogable como mucho hasta veinticuatro si concurren las causas tasadas en la norma, si bien autoriza, para computar el tiempo, a descontar las demoras provocadas por los contribuyentes y los paréntesis necesarios para la tarea inspectora y de comprobación. En cualquier caso, ha sido tajante al dejar muy claro que el tiempo que transcurra entre la notificación del inicio de las actuaciones y el acto que las culmina no exceda de aquellos lapsos temporales (artículo 29, apartados 1 y 4 ).

Con este espíritu debe abordarse la interpretación de la noción "dilaciones imputables al contribuyente", a las que alude el artículo 29.2 de la Ley 1/1998 y que el artículo 31 bis, apartado 2 , define con mayor detenimiento como el retraso en que incurriere al cumplimentar las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias, así como el que se derive de los aplazamientos que interesare. Podemos ya, pues, dejar sentados dos criterios al respecto: en primer lugar, que la noción de "dilación" incluye tanto las demoras expresamente solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Inspección como aquellas pérdidas materiales de tiempo provocadas por su tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora; en segundo término, y como corolario de la anterior, se ha de dejar constancia de que la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado. Así, pues, cabe hablar de "dilación" tanto cuando pide una prórroga para el cumplimiento de un trámite y les es concedida, como cuando, simple y llanamente, lo posterga, situaciones ambas que requieren la existencia de un previo plazo o término, expresa o tácitamente fijado, para atender el requerimiento o la solicitud de información.

Al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero ocurrir, 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. En tal tesitura, habida cuenta de la finalidad que la norma contenida en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 persigue, el tiempo perdido no puede imputarse a la Administración a los efectos de computar el plazo máximo de duración de las actuaciones,

según prevén el apartado 2 de dicho precepto legal y el párrafo segundo del artículo 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos .

Parece evidente, pues, que en el análisis de las dilaciones hay que huir de criterios automáticos, ya que no todo retraso constituye per se una "dilación" imputable al sujeto inspeccionado".

En cualquier caso, asumiendo el criterio del Alto Tribunal, no debe admitirse, sin más justificación, un período de dilación en un procedimiento inspector abierto de forma indefinida. En un caso como éste (incomparecencia del obligado tributario) resulta evidente el entorpecimiento que la conducta del interesado produjo para la labor inspectora, aunque ésta pudiera desarrollarse a través de sus propios cauces, mediante requerimientos a terceros u obtenidos de otros herederos del causante incurso en procedimientos similares; de hecho, se alcanzó una propuesta de regularización que se hizo constar en la correspondiente Acta de Disconformidad, de Febrero de 2007. Efectivamente, no son pocos los pronunciamientos de órganos jurisdiccionales reacios a admitir, como dilaciones imputables a obligados tributarios, períodos de "extraordinaria magnitud" (como puede ser ésta, de 427 días), al entender que ello responde, al menos en parte, a una desidia de la Administración que, además, posee medios coercitivos suficientes para alcanzar su objetivo y cumplir con su tarea (Sentencia Audiencia Nacional, de 18 de Noviembre de 2010, Rec. 223/2007). No obstante, este Tribunal Central considera que, siendo necesaria la imputabilidad al contribuyente para que se admita una dilación en el procedimiento (en este caso, por la falta de comparecencia), no puede exigirse, para admitirla como período que se descuenta del plazo de duración del procedimiento, que la conducta "paralizadora" impida totalmente que la Inspección continúe con su tarea y lleve a cabo actuaciones tendentes a lograr el objetivo de comprobar y, en su caso, regularizar, la situación tributaria del interesado. En este punto, el artículo 31 RD 939/1986, en su último párrafo, concreta que "La interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse", haciendo posible que exista paralización imputable (una dilación) y, a la vez, que la administración haya practicado diligencias y actuaciones.

La particularidad de este caso es que, aun con la reiterada incomparecencia del interesado, la Inspección de la Comunidad de Madrid pudo descubrir todos los elementos de la obligación tributaria a su cargo y elaborar, con ello, su propuesta de regularización. Es decir, aunque se produjera un entorpecimiento en su labor, los hechos acreditan que ésta pudo desarrollarse sin que la paralización debida a la incomparecencia fuese total.

A la vista de lo anterior y de cuáles son las exigencias jurisprudenciales a la hora de admitir períodos de dilación del procedimiento inspector imputables al obligado tributario, este Tribunal Central no puede admitir que todo el tiempo transcurrido desde la fecha de la efectiva notificación del inicio de las actuaciones (21 de Noviembre de 2005) y la fecha de notificación del Acta de Disconformidad (27 de Febrero de 2007) haya quedado suficientemente acreditado como período de dilación imputable al obligado tributario en los términos del artículo 31.bis.2 RD 939/1986, pues aunque existiera el elemento objetivo (una reiterada incomparecencia del sujeto pasivo), no se ha justificado suficientemente en qué entorpeció la labor inspectora y cuándo dejó de producirse tal efecto, pues resulta claro que teniendo en cuenta las cuestiones en que se basó la regularización (Adición de bienes, comprobación de valores y eliminación de la reducción de vivienda habitual), resulta razonable entender que la Inspección pudo obtener y dispuso de todos los datos e informaciones que consideró necesarias para elaborar la propuesta de regularización, sin que quepa admitir que la no comparecencia de los interesados haya impedido el desarrollo de tales actuaciones inspectoras.

Lo anterior no supone que la incomparecencia de un contribuyente no pueda constituir una dilación, sino que es necesario que por el Actuario se señalen las actuaciones específicas desarrolladas como consecuencia de la incomparecencia del obligado tributario, en cuyo caso las mismas deberán computar como dilaciones a excluir del período de actuación inspectora, pero no es admisible una referencia genérica y global como dilación por todo el período de duración de la inspección en el supuesto de incomparecencia del obligado tributario.

#### **Sexto.**

En el supuesto que nos ocupa, examinado el expediente administrativo remitido, se comprueba que no existe explicación alguna ni en las Actas, ni en los Informes de disconformidad, como tampoco en los Acuerdos de liquidación, sobre en qué medida la incomparecencia de la interesada entorpeció, obstaculizó o dilató la marcha del procedimiento, limitándose la Inspección a señalar en dichos documentos que la mercantil no compareció ni

aportó la documentación solicitada, y que la comprobación se desarrolló mediante requerimientos de información a clientes, proveedores y entidades bancarias.

Pues bien, no pudiendo este Tribunal Central admitir que la incomparecencia de la interesada en el procedimiento inspector automáticamente abra un período de dilación de manera indefinida hasta la notificación del trámite de audiencia, como tampoco que la mera mención a los requerimientos efectuados pueda justificar "per se" la dilación, y no habiendo la Administración motivado en el presente caso las circunstancias concretas por las que la incomparecencia supuso un retraso en la actuación inspectora, los 331 días de dilación deben rechazarse, por lo que habiéndose iniciado el procedimiento el 11/07/2008, y no existiendo ningún otro período de interrupción justificada o dilación por causa no imputable a la Administración, aquel debió finalizar el 11/07/2009. En consecuencia, resultando que el procedimiento finalizó con la notificación de la liquidación a la mercantil el día 29/12/2009, hemos de concluir que la Administración incumplió el plazo de duración del procedimiento inspector, no pudiendo, en virtud del artículo 150.2.a) de la LGT antes transcrito, entender interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas.

### Séptimo.

Así las cosas, hemos de analizar ahora la siguiente de las alegaciones de la recurrente, relativa a la prescripción de la acción de la Administración para liquidar el ejercicio 2002, siendo preciso traer a colación los artículos 66 a 68 de la LGT, en los que se determina, por lo que aquí interesa, lo siguiente:

- Artículo 66 de la LGT:

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones:

a) El derecho de la Administración, para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación".

- Artículo 67 de la LGT:

"El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes normas:

En el caso a), desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación".

- Artículo 68 de la LGT:

"1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria".

Por su parte, el artículo 136 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), dispone:

"...La declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo".

Por otro lado, en resolución de fecha 05-07-2016 (RG 35/2013) ya dijimos:

De forma tal que analizadas las sentencias de 12-03-2015 (rec. nº. 4074/2013), 23-05-2016 (rec. nº. 789/2014) y 21-06-2016 (rec. nº. 1591/2015), referidas todas ellas a supuestos en los que resultaba aplicable la

Ley 58/2003, no cabe duda que las mismas constituyen jurisprudencia acerca de que "la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector" [En términos de la STS de 12-03-2015 (rec. nº. 4074/2013)] no supone interrupción de la prescripción "si bien se producirá la interrupción mediante la reanudación formal posterior al transcurso del plazo de duración legal, supuesto en el que el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que las actuaciones que vayan a realizarse" [En términos de la STS de 12-03-2015 (rec. nº. 4074/2013)].

Y en cuanto a la "reanudación formal" tiene dicho este Tribunal en su resolución de 05-04-2018 (RG 676/15):

Pues bien, teniendo en cuenta lo anterior, los efectos interruptivos de la prescripción han de predicarse respecto del acta de disconformidad y ello a la vista de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de diciembre de 2017 (recurso 123/2014), que en su fundamento de derecho segundo ha dicho al respecto:

"De este modo, se reconduce la cuestión a constatar si las actas de disconformidad incoadas el 23 de noviembre de 2006 producen aquel efecto interruptivo de la prescripción lo que, a juicio de la Sala, resulta indudable a la vista de su concreto contenido. En efecto, es claro que dichas actas, documentos públicos extendidos por la Inspección de los tributos con el fin de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, que proponen la regularización que se estima procedente de la situación del obligado tributario, constituyen una actuación tendente a continuar con el procedimiento que refleja los datos que requiere el artículo 150.2.a) pues constan en las mismas los períodos y conceptos a que alcanzan las actuaciones, además de conceder al obligado tributario trámite expreso de alegaciones.

La eficacia interruptiva de la prescripción de dichas actas no se ve enervada por el criterio mantenido por el Tribunal Supremo en la sentencia de 24 de marzo de 2017, recurso núm. 213/2016, que invoca la entidad actora, pues en el caso entonces enjuiciado se discutía la relevancia, a estos efectos, no de las actas de disconformidad, como sucede aquí, sino de una diligencia que no reflejaba más que "la mera continuación de las actuaciones", siendo así que sería necesaria, según la propia sentencia, "una decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no realizó en el tiempo legalmente requerido", por lo que, dice el Tribunal Supremo, "el precepto matiza en su segunda parte que el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse".

Tal es el alcance que debe atribuirse a las actas de disconformidad cuyo contenido evidencia que con su notificación al obligado tributario éste ha conocido con precisión los referidos períodos y conceptos, además de habérsele dado traslado a fin de que presentara las oportunas alegaciones".

Así pues, aplicando dicho criterio al presente supuesto, habiéndose suscrito las Actas en fecha 17/07/2009, debemos declarar prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002 y 2003 ya que la referida reanudación formal tuvo lugar en fecha posterior al 26/07/2008 (el 26/07/2004 finalizó el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación relativa al Impuesto sobre Sociedades del 2003) y a la fecha en que se entendió notificada la liquidación provisional del procedimiento gestor relativo al Impuesto sobre Sociedades del 2002 que se notificó mediante anuncio publicado en el BOE el 09/12/2004, en que habría tenido lugar, respectivamente, la prescripción de los referidos ejercicios, estimándose por tanto las pretensiones de la recurrente y anulando, consecuentemente, los Acuerdos impugnados.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

**ACUERDA**

ESTIMAR el presente recurso.

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