TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL
Resolución de 18 de junio de 2026
Sala 2.ª
R.G. 9991/2023

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Procedimientos de gestión tributaria en la Ley 58/2003. Comprobación limitada. *Caducidad del procedimiento. Cómputo indebido de dilaciones no imputables a la Administración tributaria.* El TEAC declara la caducidad de un procedimiento de comprobación limitada del IVA, al considerar improcedente el cómputo de dos periodos que la Administración tributaria había calificado como dilaciones no imputables a ella. Por un lado, rechaza que el tiempo transcurrido entre la puesta a disposición de una propuesta de liquidación en la dirección electrónica habilitada y su acceso por el contribuyente, dentro del plazo legal de diez días naturales, pueda computarse como dilación, puesto que la puesta a disposición únicamente permite entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración del procedimiento, sin que pueda equipararse a un intento de notificación a estos efectos. Por otro lado, tampoco admite que constituya una dilación la ampliación automática del plazo de alegaciones solicitada por el obligado tributario y no denegada expresamente por la Administración, que impide utilizar dicha ampliación para prolongar el plazo máximo de resolución en perjuicio del contribuyente. En consecuencia, al no resultar computables ninguno de los dos periodos, el procedimiento superó el plazo máximo de seis meses, por lo que el TEAC estima el recurso, declara la caducidad y anula la liquidación provisional practicada.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 20/12/2023 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 20/12/2023 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Castilla-La Mancha (R.G. 45-00450-2023) de 17 de noviembre de 2023, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la liquidación provisional, de fecha 19 de diciembre de 2022, emitida por la Oficina de Gestión Tributaria de Toledo, de la Delegación Especial de Castilla-La Mancha de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2021.

SEGUNDO.- Mediante requerimiento notificado el 6 de junio de 2022 se inicia, por la Oficina de Gestión Tributaria de Toledo, de la Delegación Especial de Castilla-La Mancha de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), un procedimiento de comprobación limitada correspondiente al IVA, periodos 1T/2021 a 4T/2021.

En dicho requerimiento se informaba del alcance del procedimiento en los siguientes términos:

"- Contrastar que los datos que figuran en los Libros Registro del Impuesto sobre el Valor Añadido han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones, así como comprobar si se cumplen los requisitos establecidos en la normativa vigente respecto de las facturas registradas que sean solicitadas a la vista de dichos libros. La comprobación no alcanza a la realidad material de las operaciones registradas.

- Comprobar las actividades desarrolladas por el contribuyente y que las mismas les otorgan derecho a la deducción.

- Comprobar si se cumplen los requisitos legales y formales establecidos en la normativa vigente en las deducciones practicadas por las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios, declaradas y registradas en el Libro Registro de Facturas Recibidas.

- Comprobar las partidas cuyo importe viene condicionado por límites que puedan variar como consecuencia de las regularizaciones que se practiquen de acuerdo con los alcances anteriores. Esta comprobación se referirá exclusivamente a las variaciones de la cuantía que se puedan producir por las indicadas modificaciones en los importes inicialmente declarados."

Seguidos los trámites oportunos, la Oficina de Gestión Tributaria emitió propuesta de liquidación provisional, de fecha 14 de noviembre de 2022, en la que se minoran las cuotas de IVA soportado deducible, así como el saldo a compensar y la devolución solicitada en el último período.

Finalmente, el 19 de diciembre de 2022 se notifica a la entidad **XZ** SL la liquidación provisional por la que finaliza el procedimiento de comprobación limitada. En dicha liquidación se considera que la entidad no tiene derecho a deducir las cuotas de IVA soportado por dedicarse exclusivamente al arrendamiento de fincas rústicas. En particular, se establece lo siguiente:

*"Como se le ha motivado anteriormente, la única actividad que ha sido desarrollada por **XZ** SL , es el arrendamiento de fincas rústicas, que es una actividad sujeta y exenta del artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, Impuesto sobre el Valor Añadido, que no otorga el derecho a deducir, y la venta de las citadas fincas rústicas que anteriormente estaban arrendadas se considera la venta del bien de inversión por la cual finaliza su actividad de arrendamiento, que no es una actividad empresarial o profesional diferente a la de arrendamiento de dichas fincas rústicas, por lo tanto, no constituye un sector diferenciado del artículo 9.1º.c) de la Ley del IVA ni supone la aplicación de la regla de la prorrata dado que no existe actividad alguna que otorgue el derecho a la deducción a la sociedad **XZ** SL al realizarse únicamente la citada actividad de arrendamiento de terrenos rústicos finca rústica " **FINCA_1** que no genera el derecho a la deducción de acuerdo a los art. 9 1º c), 92, 94, 99, 101, 102, 103, 104, 105, 106 y 108 de la Ley 37/1992 del IVA. Por tanto, no resulta conforme a Derecho deducción alguna de las cuotas de IVA de las facturas recibidas ya estén relacionadas o no con la venta de dicho bien de inversión.*

(...)

Es más, aunque ya con lo expuesto anteriormente resulta ajustado a Derecho la regularización, incluso en el artículo 104.Tres de la Ley 37/1992 del IVA se advierte de que las entregas de bienes de inversión no forman parte de la prorrata general ni tampoco las operaciones inmobiliarias que no son una actividad económica habitual (...)"

TERCERO.- Disconforme con dicha liquidación provisional, la entidad interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Castilla-La Mancha, tramitada con R.G. 45-00450-2023 alegando que la venta de la finca rústica no es una venta ocasional.

Dicha reclamación fue desestimada en resolución de fecha 17 de noviembre de 2023 con base en lo siguiente:

"TERCERO.- Lo primero que debemos poner de manifiesto es que de acuerdo con el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. En este sentido, tiene señalado la jurisprudencia que en materia de carga de la prueba le corresponde a la Administración tributaria la prueba de los elementos del hecho imponible en lo que para ella tiene de positivo -base y valoración económica-, mientras que al sujeto pasivo le cumpliría, en general, acreditar aquellas circunstancias que aminoran o eliminan la carga tributaria; cuando, como en el presente caso, se trata de la deducibilidad del IVA soportado por ejercer la actividad de arrendamiento de fincas rústicas y su posterior transmisión o el ejercicio de cualquier otra actividad que sí origine la deducibilidad en el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2021, periodos 1T, 2T, 3T y 4T.

Por tanto, como en este caso le es imposible acreditar la realidad de las operaciones este Tribunal está conforme con el acuerdo emitido por el órgano gestor, ya que, los argumentos invocados en esta vía por la parte reclamante son similares a los argumentos vertidos ante la oficina gestora anteriormente. Esta ausencia en vía económico-administrativa de elementos nuevos que puedan afectar al debate ya entablado en el ámbito gestor, unida a la fundamentada respuesta que la posición de aquélla recibió de la Administración en el acuerdo dictado, cuyo sentido y alcance último compartimos en su integridad, aconsejan evitar nuevas e innecesarias repeticiones, por lo que nos limitamos a ratificar lo ya dicho por aquélla, que damos por reproducido. En consecuencia, procede confirmar el acuerdo recurrido. En este punto conviene señalar que la remisión al acuerdo impugnado por su fundamentada respuesta que compartimos es la llamada motivación "in aliunde", admitida por el Tribunal Supremo entre otras en sus sentencias de 11-02-2011, recurso 161-2009 y de 13-05-2015, recurso 2505-2013.

Así mismo conviene traer a colación las sentencias del T.S.J.A. Sala de Málaga de 2-10-2019, recurso 980/2018 (...) Y de 2-10-2019, recurso 828/2018 que recoge: (...)

Estando el acuerdo impugnado suficientemente motivado en cuanto razona que "(...)

"En conclusión, no cabe aplicar ni siquiera una prorrata especial del artículo 106 de la Ley del IVA, que permita deducir las cuotas de IVA relacionadas con una actividad sujeta y no exenta y no deducir las cuotas de IVA afectas a una actividad sujeta y exenta. Ni aplicar prorrata general alguna del art. 104 de la Ley del IVA. Además, aunque debiera de aplicarse alguna prorrata (Cuestión que no procede por lo expuesto), igualmente no resultaría procedente efectuar deducción alguna por todo lo expuesto en el presente acto al ser la actividad de la sociedad no generadora del derecho a la deducción. De hecho, se reitera que, en este caso concreto, la venta de las citadas fincas rústicas que anteriormente estaban arrendadas se considera la venta del bien de inversión por la cual finaliza su actividad de arrendamiento, que no es una actividad empresarial o profesional diferente a la de arrendamiento de dichas fincas rústicas y que no constituye una actividad económica habitual sujeta y no exenta de IVA que admita la deducción de las cuotas de IVA que pudiesen estar relacionadas con dicha venta de acuerdo al art. 101, 102, 103, 104, 105, 106 y 108 de la Ley del IVA.

(...)

*la única actividad que ha sido desarrollada por **XZ** SL , es el arrendamiento de fincas rústicas, que es una actividad sujeta y exenta del artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, Impuesto sobre el Valor Añadido, que no otorga el derecho a deducir, y la venta de las citadas fincas rústicas que anteriormente estaban arrendadas se considera la venta del bien de inversión por la cual finaliza su*

actividad de arrendamiento, que no es una actividad empresarial o profesional diferente a la de arrendamiento de dichas fincas rústicas, por lo tanto, no constituye un sector diferenciado del artículo 9.1º.c) de la Ley del IVA ni supone la aplicación de la regla de la prorrata dado que no existe actividad alguna que otorgue el derecho a la deducción a la sociedad ***XZ*** *SL al realizarse únicamente la citada actividad de arrendamiento de terrenos rústicos finca rústica "****FINCA_1****" que no genera el derecho a la deducción de acuerdo a los art. 9 1º c), 92, 94, 99, 101, 102, 103, 104, 105, 106 y 108 de la Ley 37/1992 del IVA. Por tanto, no resulta conforme a Derecho deducción alguna de las cuotas de IVA de las facturas recibidas ya estén relacionadas o no con la venta de dicho bien de inversión"*

Dicho acto administrativo se notificó el 21 de noviembre de 2023.

CUARTO.- Finalmente, contra la resolución desestimatoria dictada en primera instancia por el TEAR de Castilla-La Mancha, el 20 de diciembre de 2023, la entidad interpuso el presente recurso de alzada, tramitado con R.G. 00-00991-2023 alegando, en síntesis, lo siguiente:

- Caducidad del procedimiento de comprobación limitada por tener una duración superior a 6 meses.
- Falta de motivación de la resolución impugnada.
- Por último, solicita que se reconozca el derecho a deducir el IVA soportado en las operaciones relacionadas con la venta de la finca, al considerarse parte de la actividad habitual de la empresa. Defiende que la venta de la finca rústica "**FINCA_1**" forma parte de su actividad habitual, conforme a su objeto social, que incluye la compraventa y arrendamiento de bienes inmuebles. Por tanto, dicha operación debe considerarse sujeta y no exenta de IVA, generando derecho a deducción. Se remite, entre otras, a la sentencia del TS de 18 de junio de 2012, recurso de casación nº 1980/2010 y a la resolución del TEAC 00-2058-2011, de 16 de septiembre de 2014.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, 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:

La conformidad a Derecho de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha, (R.G. 45-00450-2023) de 17 de noviembre de 2023, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la liquidación provisional, de 19 de diciembre de 2022, emitida por la Oficina de Gestión Tributaria de Toledo, de la Delegación Especial de Castilla-La Mancha de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2021.

TERCERO.- Con carácter previo al análisis del fondo de la regularización efectuada, procede examinar si concurre la caducidad alegada por la reclamante.

El artículo 139.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece:

"1. El procedimiento de comprobación limitada terminará de alguna de las siguientes formas:

a) Por resolución expresa de la Administración tributaria, con el contenido al que se refiere el apartado siguiente.

b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta ley sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.

c) Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada"

De conformidad con lo establecido en el artículo 104.1 de la citada Ley General Tributaria:

"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 del procedimiento 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.

(...)"

Por su parte, en el apartado 2 del artículo 104 de la LGT se establece lo siguiente:

"2. 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.

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta Ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución."

Asimismo, establece el artículo 104.5 de la LGT que *"producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones".*

El procedimiento de comprobación limitada desarrollado por la Oficina de Gestión Tributaria se inició en fecha 6 de junio de 2022, mediante la notificación de requerimiento de información.

Por otro lado, en fecha 19 de diciembre de 2022 se produjo la notificación de liquidación provisional correspondiente a IVA, ejercicio 2021, puesta a disposición del obligado tributario, en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, en fecha 9 de diciembre de 2022 a las 00:07 horas.

De conformidad con lo establecido en el artículo 104.2 de la LGT, a efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, "s*erá suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución*", indicándose en dicho artículo que en el caso de sujetos obligados a recibir notificaciones practicadas "*a través de medios electrónicos",* la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entiende cumplida *"con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada*".

En el presente supuesto se aprecia que entre el 6 de junio de 2022 (fecha de notificación de requerimiento) y el 9 de diciembre de 2022 (fecha de puesta a disposición de la liquidación provisional) han transcurrido más de seis meses, plazo previsto en el artículo 104.1 de la LGT. No obstante, la Administración Tributaria hace referencia a la existencia de 17 días de dilaciones no imputables a la Administración.

Dichas dilaciones consisten, según la liquidación provisional, en:

- Una dilación de 10 días relativa a retraso en la notificación de la propuesta de liquidación, computada desde el 5-11-2022 al 14-11-2022.

- Y una dilación de 7 días relativa a ampliación de plazo, computada desde el 29-11-2022 al 5-12-2022.

Atendiendo al iter cronológico de las actuaciones, procede examinar, en primer lugar, la dilación de 10 días relativa al retraso en la notificación de la propuesta de liquidación.

Indica la liquidación provisional, respecto de dicha dilación de 10 días:

> *"En el presente procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada , existe un periodo de dilaciones no imputable a la AEAT de 10 días en virtud del artículo 104 e) 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, el cual establece que se considerará dilación no imputable a la Administración tributaria "El retraso en la notificación de las propuestas de resolución o de liquidación, por el tiempo que transcurra desde el día siguiente a aquel en que se haya realizado un intento de notificación hasta que dicha notificación se haya producido". En concreto, esta dilación no imputable a la AEAT se extiende desde el 05/11/2022 día siguiente a la fecha en que la notificación del acto de propuesta de resolución y trámite de alegaciones Nº Certificado: …80 se pone a disposición (04/11/2022) del obligado tributario en su Dirección Electrónica Habilitada en el certificado de notificación del servicio de Dirección Electrónica Habilitada Única (DEHÚ) código CSV DEHU-…, hasta el día 14/11/2022, fecha de aceptación. En concreto, un total de 10 días de dilación no imputable a la AEAT."*

En relación con las dilaciones por causa no imputable a la Administración Tributaria, procede hacer referencia a lo establecido en el artículo 104 del 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante, RGAT), en el que se dispone lo siguiente, según redacción dada por el Real Decreto 1060/17, de 29 de diciembre:

"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:

(...)

e) El retraso en la notificación de las propuestas de resolución o de liquidación, por el tiempo que transcurra desde el día siguiente a aquel en que se haya realizado un intento de notificación hasta que dicha notificación se haya producido

(...)"

Considera la recurrente que dicho apartado e) del artículo 104 del RGAT no sería de aplicación por cuanto es la propia normativa la que establece que el administrado dispone de diez días naturales para acceder al contenido de la notificación, otorgando únicamente un valor especial a la fecha de depósito a efectos de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos.

Este Tribunal coincide con lo alegado por la interesada y considera, igualmente, que la normativa vigente únicamente prevé tomar como referencia la fecha de puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración tributaria o en la dirección electrónica habilitada a los efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos. Pero ello no supone equiparar dicha "puesta a disposición" con un "intento de notificación", permitiendo, cuando se trata de la notificación de una propuesta de resolución o de liquidación, el cómputo de una dilación no imputable a la Administración por el tiempo transcurrido hasta que el destinatario acceda a la misma, o se entienda rechazada por el transcurso de diez días sin que se haya accedido.

El apartado 2 del artículo 104 de la Ley General Tributaria fue modificado por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre de 2015, que introdujo el segundo párrafo referido a las notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, cuyo contenido reproducimos nuevamente:

"En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada".

Sin embargo, dicha modificación no ha tenido reflejo en la regulación de las dilaciones por causa no imputable a la Administración tributaria, prevista en el artículo 104 del 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. La Ley únicamente otorga relevancia a la fecha de la puesta a disposición en la sede electrónica *"A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos"* (art. 104.2 LGT), pero no a los efectos de computar como dilación el tiempo transcurrido entre la puesta a disposición de la propuesta de liquidación y el acceso a la notificación (o expiración del plazo de 10 días).

Por lo que respecta a la práctica de notificaciones por medios electrónicos, el artículo 43 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, establece lo siguiente:

"1. Las notificaciones por medios electrónicos se practicarán mediante comparecencia en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante, a través de la dirección electrónica habilitada única o mediante ambos sistemas, según disponga cada Administración u Organismo.

A los efectos previstos en este artículo, se entiende por comparecencia en la sede electrónica, el acceso por el interesado o su representante debidamente identificado al contenido de la notificación.

2. Las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido.

Cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, o haya sido expresamente elegida por el interesado, se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido.

3. Se entenderá cumplida la obligación a la que se refiere el artículo 40.4 con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante o en la dirección electrónica habilitada única.

4. Los interesados podrán acceder a las notificaciones desde el Punto de Acceso General electrónico de la Administración, que funcionará como un portal de acceso."

Los interesados disponen, por tanto, de un plazo de diez días para acceder a la notificación electrónica antes de que la misma se entienda rechazada. Se trata, por tanto, de un derecho de los contribuyentes, y el ejercicio del mismo no puede conllevar la consecuencia perjudicial de un mayor plazo para la Administración.

Considerar como dilación el mero retraso en el acceso a la notificación electrónica -dentro del plazo en el que como contribuyente tiene derecho para acceder- traslada al mismo a una situación desproporcionada en la que únicamente si accede a la notificación el mismo día en que se pone a disposición no existirá dilación.

Por otro lado, sería una dilación no informada, respecto de la que no se le ha advertido previamente al contribuyente y que no goza de amparo normativo.

Por último, cabe indicar que ese plazo de diez días debe formar del plazo de duración. A partir de la jurisprudencia del Tribunal Supremo recogida en la sentencia de 19 de abril de 2023, recurso de casación

n.º 5540/2021, se debe considerar que en el desarrollo normal de un procedimiento ha de tener cabida la eventualidad de que la notificación electrónica de la propuesta de resolución o de liquidación tenga lugar en los días posteriores a la puesta a disposición, hasta diez días después como máximo, y aún así, concluir dentro del plazo legalmente establecido.

En consecuencia, no procede computar una dilación de 10 días por retraso en la notificación de la propuesta de liquidación.

CUARTO.- La Administración señala, además, una dilación de 7 días:

> *"Es preciso señalar que, en el presente procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada , existe un periodo adicional de dilaciones no imputable a la AEAT de 7 días en virtud del art. 104 c) y 91 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, al haber presentado en fecha 21/11/2022 el interesado una solicitud de ampliación para la contestación al acto de propuesta de resolución y trámite de alegaciones Nº Certificado: … que se notificó el día 14/11/2022 ya que el último día para contestar fue en fecha 28/11/2022 (día siguiente al transcurso de 10 días hábiles siguientes al día 14/11/2022). En consecuencia la dilación adicional no imputable a la AEAT es de 7 días naturales, desde el día 29/11/2022 hasta el día 05/12/2022 (ambos inclusive) por ampliación automática de plazo para alegar hasta 15 días hábiles de acuerdo al art. 104 c) y 91 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio".*

Produciéndose la notificación de la propuesta de liquidación provisional el 14 de noviembre de 2022, el plazo para formular alegaciones de 10 días hábiles finalizó el 28 de noviembre de 2022.

Examinado el expediente, se aprecia que en fecha 21 de noviembre de 2022 la entidad presentó escrito solicitando una prórroga de 5 días hábiles del plazo de alegaciones. Las alegaciones se presentaron, según escrito obrante en el expediente, el 5 de diciembre de 2022.

Debe indicarse que según el artículo 102.5 del RGAT, "*a efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración se contarán por días naturales*". De este modo, concluyendo el plazo para formular alegaciones en fecha 28 de noviembre de 2022, la dilación sería de 7 días naturales comprendidos entre el 28 de noviembre de 2022 y el 5 de diciembre de 2022, fecha en la que se presentaron las alegaciones.

Por otro lado, no se aprecia en el expediente acuerdo concediendo la ampliación de plazo solicitada, ni tampoco se hace referencia a acuerdo de concesión de ampliación de plazo en la liquidación provisional impugnada en vía económico administrativa.

En relación con la ampliación y aplazamiento de los plazos de tramitación, en el artículo 91 del RGAT se establece lo siguiente:

"1. El órgano a quien corresponda la tramitación del procedimiento podrá conceder, a petición de los obligados tributarios, una ampliación de los plazos establecidos para el cumplimiento de trámites que no exceda de la mitad de dichos plazos.

2. No se concederá más de una ampliación del plazo respectivo.

3. Para que la ampliación pueda otorgarse serán necesarios los siguientes requisitos:

a) Que se solicite con anterioridad a los tres días previos a la finalización del plazo que se pretende ampliar.

b) Que se justifique la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen.

c) Que no se perjudiquen derechos de terceros.

4. La ampliación se entenderá automáticamente concedida por la mitad del plazo inicialmente fijado con la presentación en plazo de la solicitud, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de la finalización del plazo que se pretenda ampliar.

La notificación expresa de la concesión de la ampliación antes de la finalización del plazo inicialmente fijado podrá establecer un plazo de ampliación distinto e inferior al previsto en el párrafo anterior.

(...)"

Procede hacer referencia a lo dispuesto en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 19 de abril de 2023 (recurso de casación nº 5540/2021), en el que la cuestión de interés casacional planteada consiste en "*determinar si la concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo por silencio administrativo, por el tiempo que medie desde el siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar, constituye una dilación del procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, que, por tanto, no se incluirá en el cómputo del plazo máximo de resolución de los procedimientos".*

Responde a la cuestión de interés casacional el Tribunal Supremo indicando que conforme a lo dispuesto en los artículos 87.4 y 91.1 y 4 del RGIT, "*la ampliación automática a falta de denegación expresa por la Administración del plazo contemplado en el citado art. 87, 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,*

no constituye una dilación del procedimiento sin que altere el plazo máximo de resolución de los procedimientos".

Así, en el Fundamento de Derecho Tercero de la mencionada sentencia de fecha 19 de abril de 2023 se establece lo siguiente:

"(...)

Ciertamente, como bien dice la Sra. Abogado del Estado, el caso que nos ocupa difiere del que fue objeto de atención en la sentencia de 30 de septiembre de 2019, pero también resulta innegable que la misma contiene doctrina legal sobre la interpretación que procede realizar del citado artº 91 del RGAT, precepto que es de aplicación al presente caso. Se dijo entonces respecto del citado artículo lo siguiente -añadimos las negritas para enfatizar los pasajes más a propósito-:

"Como hemos expuesto, el Abogado del Estado enarbola la posibilidad que brinda el art 91 RGIT de entender otorgada directamente la ampliación, sin necesidad de un pronunciamiento expreso de la Administración que, en virtud del precepto, serviría exclusivamente para denegarla "antes de la finalización del plazo que se pretenda ampliar".

Ciertamente, así es. Sin embargo, el art 91 RGIT no eleva a la categoría de regla general, el otorgamiento automático de la ampliación pues, el reglamento prevé en su apartado 4, la notificación expresa de la concesión (es decir, su otorgamiento mediante resolución expresa), exigencia completamente lógica desde el momento que la Administración debe valorar si concurren los requisitos que el apartado 3 califica de "necesarios" para su concesión.

Además, convertir en premisa general lo que -entendemos- debe ser una mera previsión residual (otorgamiento automático de la ampliación) comportaría la paradoja de que en el ámbito tributario -terreno en el que se manifiesta una contraposición de los "derechos" de la Administración y del contribuyente- no deban observarse las garantías que al respecto establece la legislación administrativa común, escenario en el que, además, no se contraponen derechos, sino potestades frente a derechos

En efecto, ante la ausencia de una regulación detallada sobre una eventual ampliación de plazos en la LGT, cabe destacar la coincidencia del artículo 32 de la Ley 39/2015 con el artículo 91 RGI tanto porque la Administración puede conceder una ampliación de los plazos que no exceda de la mitad de los mismos, como por la previsión de que no cabe recurso contra la concesión o denegación de la ampliación.

Sin embargo, del art. 32 de la Ley 39/2015 se infiere, primero, que la resolución administrativa será expresa (por cuanto deberá ser notificarse a los interesados) y segundo, que esa resolución será motivada pues habrá que tener en cuenta "si las circunstancias lo aconsejan y con ello no se perjudican derechos de tercero".

Por tanto, el artículo 91 RGI puede y debe ser objeto de una interpretación conforme en su contraste con los artículos 103 LGT con relación al artículo 54 Ley 30/1992 (artículo 35 Ley 39/2015) y con el citado art. 32 de la Ley 39/2015 .

De ese modo, esa previsión reglamentaria -que fomenta la agilidad procedimental-, puede justificar que la Administración no resuelva expresamente la petición del contribuyente sobre la extensión del plazo y, pese a ello, se entienda concedida la misma, únicamente cuando esa ampliación no traspase el ámbito temporal que tiene la Administración para resolver en plazo, es decir, cuando no exista conflicto, porque de todas formas -con o sin ampliación- la prescripción no juega en su contra.

Sin embargo, cuando el otorgamiento de la ampliación suponga exceder del plazo legal de terminación del procedimiento, la Administración no puede invocar la "concesión automática" de la ampliación sobre la base del art 91 RGIT para imputar una dilación indebida al contribuyente y poder mantener así, que ha liquidado en plazo, desde el momento que esa extensión temporal sirve, al mismo tiempo, para afirmar su derecho (el de la Administración) y para negar otro (el del contribuyente), lo que precisaría que se hubiera colmado la obligación legal de "resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa" (artículo 103.1 LGT)".

En el caso que nos ocupa con el inicio del procedimiento de comprobación limitada se le concedió a la entidad interesada el plazo mínimo previsto normativamente de 10 días, tal y como establece el art. 87. 4 del RGIT, "Salvo en los supuestos de iniciación mediante personación, se concederá al obligado tributario un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la comunicación de inicio, para que comparezca, aporte la documentación requerida y la que considere conveniente, o efectúe cuantas alegaciones tenga por oportunas".

Ya se ha dejado dicho que la Administración a la solicitud de ampliación realizada, conforme al art. 91 del RGIT, guardó silencio, por lo que automáticamente el plazo se amplió a cinco días más, cumplimentando el requerimiento la parte interesada a los tres días siguientes.

En estas circunstancias cobra toda su significación lo dicho en la referida sentencia. O dicho de otro modo, del juego de los citados artículos, ha de convenirse que el contribuyente tenía derecho a diez días más cinco, de solicitarlo, para cumplimentar el requerimiento, excepto que, art. 91.4 en relación con el art. 104.c), ambos del RGIT, la Administración se lo hubiera expresamente denegado dentro del fugaz plazo que señala la Sra. Abogado del Estado, al no realizar la denegación expresa, en modo alguno cabe entender que estemos ante un supuesto de dilaciones del procedimiento en los términos que se recoge en el art. 104.2

de la LGT, sino dentro del desarrollo normal del procedimiento, como se desprende no sólo de la interpretación realizada en atención a las consideraciones antes transcritas, sino de la propia literalidad del precepto, puesto que como se recordaba en la sentencia de 30 de septiembre de 2019, "Concebido el derecho tributario como un sistema coherente, habrá que partir de la premisa de que, en caso de plazos "normativamente abiertos", el otorgamiento del máximo previsto no debería comprometer, por sí mismo, la tramitación regular del procedimiento (administrativo o tributario)... Es decir, cabe suponer que el legislador haya previsto que, incluso, con el otorgamiento del máximo de días posible, el procedimiento está diseñado para resistir esa eventualidad y concluir dentro del plazo legalmente establecido."

Dicho lo anterior cabe dar la siguiente respuesta a la cuestión de interés casacional, conforme a lo dispuesto en los arts. 87.4 y 91.1 y 4 del RGIT, la ampliación automática a falta de denegación expresa por la Administración del plazo contemplado en el citado art. 87, 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, no constituye una dilación del procedimiento sin que altere el plazo máximo de resolución de los procedimientos.

Por tanto, conforme a la regulación aplicable, visto que el procedimiento de comprobación limitada no finalizó en el plazo de seis meses desde su inicio, resulta correcta la sentencia impugnada."

Asimismo, en relación con esta cuestión, este Tribunal Central ha dictado en fecha 31 de marzo de 2025 resolución en unificación de criterio, RG 00/09995/2023, declarándola inadmisible por existir ya doctrina reiterada del Tribunal Supremo reflejada en la citada sentencia de 19 de abril de 2023, rec. cas. 5540/2021, y en sentencia de 30 de septiembre de 2019, rec. cas. 6276/2017. Señala este Tribunal Central :

"A la vista de las anteriores sentencias, debemos plantearnos si procede la admisión a trámite del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Y la respuesta ha de ser negativa, pues no existe criterio a unificar por parte de este Tribunal Central al haber fijado ya doctrina el Tribunal Supremo a través de las sentencias de 30 de septiembre de 2019 (recurso 6276/2017) y 19 de abril de 2023 (recurso de casación 5540/2021), la cual ha de ser aplicada en tanto el Tribunal Supremo no la matice o rectifique.

Sentencias que, para más claridad, de hecho fijan criterio casacional sobre la improcedencia jurídica de calificar como dilación no imputable a la Administración Tributaria la concesión por inactividad administrativa de la ampliación de los plazos inicialmente fijados en dos supuestos idénticos al que aquí nos ocupan.

Así, con base en las citadas sentencias cabe concluir que, en relación a los plazos contemplados en el artículo 87.4 RGAT y 99.8 LGT en los que la norma confiere al obligado tributario un plazo mínimo y máximo para la cumplimentación del respectivo trámite, si la Administración concede el plazo mínimo sin justificación alguna, la ampliación automática de dichos plazos a falta de denegación expresa por la Administración de la solicitud del contribuyente (art. 91.1 y 4 RGAT) no puede ser entendida como dilación no imputable a la Administración que pueda ser invocada por esta última para concluir que ha terminado en plazo sus actuaciones.

En definitiva, la existencia de jurisprudencia del Tribunal Supremo resolviendo la cuestión interpretativa que se solicitaba unificar por este TEAC, determina la inadmisibilidad del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio."

De este modo, de conformidad con las anteriores sentencias y resolución de este Tribunal Central (RG 00-09995-2023), en el presente supuesto, en el que, solicitada la ampliación del plazo para formular alegaciones, de 10 días hábiles, por otros 5 días hábiles, y no habiendo sido concedido expresamente, tampoco procede considerar esos 7 días naturales por ampliación automática del plazo para formular alegaciones como dilación no imputable a la Administración Tributaria.

QUINTO.- Considerando lo dispuesto en los anteriores Fundamentos de Derecho, cabe concluir que en el momento en el que se efectuó el intento de notificación de la liquidación provisional, el 9 de diciembre de 2022, había concluido el plazo máximo de duración del procedimiento de comprobación limitada, por lo que debe apreciarse la caducidad del mismo, y en consecuencia, anularse el acuerdo de liquidación practicado, sin que proceda entrar a conocer de las restantes cuestiones planteadas.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR el presente recurso.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...