Roj: **STS 1299/2017** - **ECLI:ES:TS:2017:1299**

Id Cendoj: **28079130022017100129**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **04/04/2017**
Nº de Recurso: **2659/2016**
Nº de Resolución: **600/2017**
Procedimiento: **CONTENCIOSO**
Ponente: **JOSE DIAZ DELGADO**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

SENTENCIA

En Madrid, a 4 de abril de 2017

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación núm. 2659/2016, interpuesto por la Procuradora Doña Ana Rayón Castilla, en representación GALERÍA DE PARQUES REUNIDOS S.L.,contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 7 de abril de 2016 , que estima parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de noviembre de 2013 a que las presentes actuaciones se contraen, y lo anula exclusivamente en cuanto a la sanción impuesta a la recurrente. Ha sido parte recurrida la Administración del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia impugnada en su parte dispositiva sostiene lo siguiente:

" Que debemos estimar y estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad Galerías de Parques Reunidos, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de noviembre de 2013 a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos exclusivamente en cuanto a la sanción impuesta a la recurrente, con las consecuencias legales inherentes a esta declaración, debiendo abonar cada parte las costas causadas por mitad".

SEGUNDO.- Contra la referida sentencia, la Procuradora Doña Ana Rayón Castilla, en representación GALERÍA DE PARQUES REUNIDOS S.L., preparó recurso de casación y, tras ser tenido por preparado, lo interpuso suplicando que " *se dicte sentencia por la que se declare haber lugar al recurso, casando y anulando la sentencia impugnada, para dictar otra en la que se estime el recurso contencioso-administrativo 61/2014 en aplicación de la doctrina mantenida en las sentencias alegadas como contradictorias, anulando el acuerdo de liquidación relativo al IS, ejercicio 2002 (único ejercicio al que, por razón de cuantía, se refiere el presente recurso)".*

TERCERO.- Conferido traslado se formalizó la oposición por el Abogado del Estado, solicitando una sentencia desestimando el recurso con imposición de costas a la parte contraria.

CUARTO.- Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 21 de marzo de 2017, en cuya fecha tuvo lugar la referida actuación procesal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Primer motivo de casación. Forma de cómputo del plazo de doce meses fijado en el artículo 150.1 de la LGT . Contradicción de la sentencia recurrida con el criterio sentado por el tribunal supremo en su sentencia de 25 de abril de 2014 (casación 182/2013) y por la audiencia Nacional en sus sentencias del 27 de marzo de 2013, en el recurso 186/2010 y 22 de abril de 2010, en el recurso 57/2007 .

Una de las alegaciones que hizo la recurrente en la demanda fue la prescripción del derecho a liquidar como consecuencia del incumplimiento del **plazo** máximo de duración de las actuaciones inspectoras, entre otros motivos, como consecuencia de la extemporaneidad del Acuerdo de ampliación a 24 meses del **plazo** de duración de las mismas, por haberse notificado la ampliación a los 12 meses y 1 días del inicio de las actuaciones esto es, cuando ya había transcurrido el **plazo** de 12 meses fijado en el art. 150.1 LGT .

Como afirma la sentencia impugnada *"la controversia se centra en el **cómputo** de **plazo** de los doce primeros meses."*

La recurrente sostuvo en su demanda que, al haberse iniciado las actuaciones inspectoras el día 8 de septiembre de 2005, el **plazo** de doce meses fijado en el artículo 150.1 LGT concluía el 7 de septiembre de 2006, y no el 8 de septiembre de 2006. En apoyo de tal pretensión invocó la STS de 25 de abril de 2014 (casación 182/2013) y la doctrina sentada por el TEAC en su resolución de 17 de marzo de 2015, que afirma que el **plazo** de 12 meses del art. 150.1 LGT concluye en el ordinal anterior al inicial del **cómputo** en el mes correspondiente.

La sentencia impugnada rechaza el planteamiento de la recurrente por considerar que, iniciadas las actuaciones inspectoras el 8 de septiembre de 2005 , el **plazo** de 12 meses fijado en el art. 150.1 LGT concluía el 8 de septiembre de 2006, y no el 7 de septiembre de 2006.

La sentencia impugnada rechaza que el acuerdo de ampliación a 24 meses fuese extemporáneo, y con ello rechaza igualmente el alegato de prescripción por incumplimiento del **plazo** máximo de duración de las actuaciones inspectoras. Señala lo siguiente:

*<<Los artículos 104 y 150 de la Ley 58/2003 , en su versión originaria, señalan, respectivamente, el día de inicio del **cómputo** del **plazo** y el **plazo** de las actuaciones inspectoras, pero no el **computo** en los **plazos** señalados por días, meses y años, por lo que, en aplicación de la Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/1992 , rige como supletoria dicha Ley, y, en consecuencia, el artículo 48 de la mencionada Ley 30/1992 establece:*

*" 2. Si el **plazo** se fija en meses o años, éstos se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo. Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el **cómputo**, se entenderá que el **plazo** expira el último día del mes."*

Esta norma, un tanto confusa en su formulación, debe interpretarse (criterio contextual) en relación a lo dispuesto en el artículo 5 del Código Civil y siguiendo los criterios jurisprudenciales anteriormente expuestos:

*"1. Siempre que no se establezca otra cosa, en los **plazos** señalados por días, a contar de uno determinado, quedará éste excluido del **cómputo**, el cual deberá empezar en el día siguiente; y si los **plazos** estuviesen fijados por meses o años, se computarán de fecha a fecha. Cuando en el mes del vencimiento no hubiera día equivalente al inicial del **cómputo**, se entenderá que el **plazo** expira el último del mes."*

*Así las cosas, el **cómputo** de 12 meses para la ampliación debe computarse de fecha a fecha, del 8 de septiembre de 2005 al 8 de septiembre de 2006 por ello, el Acuerdo de ampliación fue notificado en **plazo** legal. Las actuaciones inspectoras, correctamente ampliadas, duraron menos de 24 meses, pues el día de conclusión de tales actuaciones, como se recoge en la demanda, es el 5 de agosto de 2007>>.*

Para la recurrente la doctrina sostenida por la sentencia impugnada es contraria a la sentada en las sentencias que invoca como contradictorias, que señalan que, dado que el día en que se notifica la comunicación de inicio del procedimiento forma parte del **cómputo** del **plazo**, los **plazos** fijado por meses terminan en el ordinal anterior al de la notificación, no siendo de aplicación el art. 48 de la Ley 30/1992 .

Cita como sentencias de contraste las siguientes:

- Sentencia dictada por la Sección Segunda de la Audiencia Nacional el 27 de marzo de 2013, en el recurso 186/2010 .

En el Fundamento Jurídico Tercero de esta sentencia, la sentencia da la razón al recurrente en cuanto a la forma correcta de computar el **plazo** de 12 meses del art. 150.1 LGT , y declara la prescripción del **plazo** de 12 meses del art. 150.1 LGT concluye en el ordinal anterior al inicial del **cómputo** *en el mes correspondiente.*

- Sentencia dictada por la Sección Secunda de la Audiencia Nacional el 22 de abril de 2010, en el recurso 57/2007 .

En el Fundamento Jurídico Cuarto de este sentencia, la Audiencia Nacional se pronuncia sobre cuál era la fecha en que terminaba el **plazo** de 12 meses fijado en el artículo 29 de la Ley 1/1998 (que al igual que el art. 150.1 LGT fijaba en 12 meses el **plazo** máximo de duración de las actuaciones inspectoras) en un supuesto en que el procedimiento inspector se había iniciado el 17 de mayo de 1999, habiéndose notificado el acuerdo de liquidación el 17 de mayo de 2000.

La tesis defendida por el contribuyente en este recurso fue que el **plazo** de 12 meses se había incumplido, ya que el mismo concluía el 16 de mayo de 2000, y no el 17 de mayo de 2000. Como consecuencia de dicho incumplimiento el recurrente sostuvo que se había consumado la prescripción del derecho a liquidar. La sentencia da la razón al recurrente, y declara la prescripción del derecho a liquidar.

- Sentencia de 25 de abril de 2014 dictada por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo en el recurso 182/2013 .

En este pronunciamiento se analiza un procedimiento de comprobación de gestión tributaria, sometido a un **plazo** de seis meses, iniciado el día 2 de enero de 2008 y en el que la notificación de la resolución tuvo lugar el 2 de julio. El recurrente argumentó en su recurso que, iniciado el procedimiento el día 2 de enero, el **plazo** de seis meses fijado en el art. 104 LGT concluyo el día I de julio, y no el 2 de julio. La sentencia de contraste, señala lo siguiente:

<<TERCERO.- (...) el recurso interpuesto no puede prosperar.

*En efecto, aunque se acepte como correcta la tesis que defiende la recurrente sobre la inaplicación a los procedimientos de gestión y de inspección de lo dispuesto en el art. 48.4 de la Ley 30/1992, de 26 de Noviembre (que ordena si el **plazo** se fila en meses o años que éstos se computen a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate), dado que el **cómputo** del **plazo** ha de producirse aquí desde la comunicación del inicio de las actuaciones hasta la notificación resultante de las mismas, por lo que ha de tomarse como día inicial el mismo día en que se comunica el inicio de las actuaciones y no el día siguiente, es lo cierto que en el presente caso existieron interrupciones debidas al obligado tributario, al haber solicitado la recurrente prórroga para formular alegaciones a la propuesta de liquidación, debiendo significarse que, en relación con los efectos en el **cómputo** de la concesión de una ampliación del **plazo** para formular alegaciones en el procedimiento inspector, esta Sala no ha confirmado el criterio que mantenía la Audiencia Nacional. (..)>>.*

Es decir, la sentencia desestima el recurso por entender que existieron dilaciones indebidas imputables al recurrente, y solo *"obiter dicta"* se pronuncia sobre la tesis ahora cuestionada por la recurrente (" *aunque se acepte como correcta"*).

La recurrente imputa a la sentencia recurrida la infracción del artículo 150.1 LGT , en su redacción vigente hasta la reforma de la Ley 34/2015, disponía 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 >>.*

De este precepto destaca la recurrente que el **plazo** de 12 meses comienza a computar el mismo día en que se notifica el acuerdo de inicio de actuaciones inspectoras y no el día siguiente.

Para la recurrente la doctrina que sostiene la sentencia impugnada, conforme a la cual un **plazo** de 12 meses iniciado el 8 de septiembre de 2005 concluiría el 8 de septiembre de 2006 , y no el día 7, infringe el artículo 150.1 LGT , ya que el tiempo transcurrido entre el 8 de septiembre de 2005 y el 8 de septiembre de 2006 son 12 meses y 1 día, y no doce meses.

Mientras que el artículo 48 de la Ley 30/1992 señala expresamente que el **cómputo** del **plazo** comienza *"a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate"*, el artículo 150.1 LGT señala que el **plazo** debe computarse *"desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo"*. Resulta evidente que el *"dies a quo"* que fijan ambos preceptos es diferente, motivo por el cual sostiene la recurrente que el *"dies ad quem"* que resulte de ambos preceptos al computar un **plazo** por meses no puede ser el mismo.

Como reconoce la recurrente la sentencia impugnada cita en apoyo de sus planteamientos las sentencias de esta Sala de 17 de enero de 2011 y 16 de mayo de 2014 . Ambos pronunciamientos citan, a su vez, las STS de 10 de junio de 2008 (recurso 32/2006) y 9 de mayo de 2008 (recurso 9064/2004), que señalan que es reiteradísima la doctrina de esta Sala sobre los **plazos** señalados por meses que se computan de fecha a fecha, iniciándose el **cómputo** del **plazo** al día siguiente de la notificación o publicación del acto, pero siendo la del vencimiento la del día correlativo mensual al de la notificación .

Sin embargo, sostiene que las sentencias del Tribunal Supremo invocadas por la Sala de instancia se refieren todas a ellas a la forma en que deben computarse los **plazos** por meses en supuestos de impugnación de actos administrativos, en los que el día de la notificación del acto que se impugna queda excluido del **cómputo** del **plazo**.

Pues bien, ha de desestimarse el presente recurso por cuanto la doctrina de la sentencia impugnada, avalada por las sentencias que cita de esta Sala, se inclina por la solución contraria, y en este sentido se resuelve en la sentencia de 25 de octubre de 2016 , si bien referida a los **plazos** para interponer el recurso contencioso-administrativo, haciendo la interpretación de que el **plazo** de dos meses previsto en el artículo 46 de la LJCA ha de computarse de fecha a fecha, desde la fecha de la notificación. a la misma fecha del segundo mes, e incluso, en aplicación del artículo 135 de la LEC , hasta las 15 horas del día siguiente. En su fundamento jurídico quinto se dice lo siguiente:

*<<Acerca del primer motivo de casación planteado, referente al **plazo** de caducidad del contencioso-administrativo, su **cómputo** y la fijación del día final, es reiteradísima la doctrina de esta Sala Tercera sobre el **cómputo** de los **plazos** señalados por meses, sobre el inicio de ese **cómputo** al día siguiente de la notificación o publicación del acto y sobre su finalización o vencimiento en el día correlativo mensual al de la notificación. No hay duda jurídica al respecto ni variaciones respecto de esta línea constante y reiterada.*

Efectivamente, en la (recurso de casación nº 592/2003), reiterada después en numerosos supuestos, se afirmaba, respecto del artículo 48.2 de la Ley 30/92, de 26 de noviembre , lo siguiente:

*"[...] La reforma legislativa de 1999 tuvo el designio expreso -puesto de relieve en el curso de los debates parlamentarios que condujeron a su aprobación- de unificar, en materia de **plazos**, el **cómputo** de los administrativos a los que se refiere el artículo 48.2 de la Ley 30/1992 con los jurisdiccionales regulados por el artículo 46.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en cuanto al día inicial o dies a quo: en ambas normas se establece que los 'meses' se cuentan o computan desde (o 'a partir de') el día siguiente al de la notificación del acto o publicación de la disposición. En ambas normas se omite, paralelamente, la expresión de que el **cómputo** de dichos meses haya de ser realizado de fecha a fecha.*

*Esta omisión, sin embargo, no significa que para la determinación del día final o dies ad quem pueda acogerse la tesis de la actora. Por el contrario, sigue siendo aplicable la doctrina unánime de que el **cómputo** termina el mismo día (hábil) correspondiente del mes siguiente. En nuestro caso, notificada la resolución el 17 de enero y siendo hábil el 17 de febrero, éste era precisamente el último día del **plazo**. La doctrina sigue siendo aplicable, decimos, porque la regla 'de fecha a fecha' subsiste como principio general del **cómputo** de los **plazos** que se cuentan por meses, a los efectos de determinar cuál sea el último día de dichos **plazos**.*

*Sin necesidad de reiterar en extenso el estudio de la doctrina jurisprudencial y las citas que se hacen en las sentencias de 25 de noviembre de 2003 (recurso de casación 5638/2000), 2 de diciembre de 2003 (RJ 2004, 67) (recurso de casación 5638/2000) y 15 de junio de 2004 (RJ 2004, 3610) (recurso de casación 2125/1999) sobre el **cómputo** de este tipo de **plazos**, cuya conclusión coincide con la que acabamos de exponer, sentencias a las que nos remitimos, nos limitaremos a reseñar lo que podría ser su síntesis en estos términos:*

*A) Cuando se trata de **plazos** de meses (o años) el **cómputo** ha de hacerse según el artículo quinto del Código Civil , de fecha a fecha, para lo cual, aun cuando se inicie al día siguiente de la notificación o publicación del acto o disposición, el **plazo** concluye el día correlativo a tal notificación o publicación en el mes (o año) de que se trate. El sistema unificado y general de **cómputos** así establecido resulta el más apropiado para garantizar el principio de seguridad jurídica.*

*B) El **cómputo** del día final, de fecha a fecha, cuando se trata de un **plazo** de meses no ha variado y sigue siendo aplicable, según constante jurisprudencia recaída en interpretación del artículo 46.1 de la vigente Ley Jurisdiccional de modo que el **plazo** de dos meses para recurrir ante esta jurisdicción un determinado acto administrativo si bien se inicia al día siguiente, concluye el día correlativo al de la notificación en el mes que corresponda [...]".*

*En definitiva, constituye doctrina jurisprudencial unánime que si los **plazos** están fijados por meses se computarán de fecha a fecha, quedando circunscritas las excepciones a los supuestos en los que en el mes del vencimiento no exista día equivalente al inicial (en cuyo caso es aplicable lo dispuesto por los artículos 5.1 del Código civil (LEG 1889, 27) y 48.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre) o en los que el último día del **cómputo** sea inhábil (en cuyo caso se ha de entender prorrogado al primer día hábil siguiente, como establece el artículo 48.3 de la mencionada Ley 30/1992, de 26 de noviembre). Tales excepciones no concurren aquí.*

*Trasladando el criterio jurisprudencial expuesto al supuesto aquí analizado, es evidente el acierto de los autos impugnados: el acuerdo del TEAC se notificó a la interesada el 11 de abril de 2014, de manera que el **plazo** de dos meses para deducir el recurso contencioso-administrativo vencía el 11 de junio siguiente, día hábil que constituye el correlativo, en el mes final, a aquél en que se hizo la notificación. Por eso, la presentación del recurso el día 13 de junio de 2014 resultaba extemporánea, lo que hace inadmisible el recurso, por razón de lo establecido en el artículo 46.1, en relación con el 69. e) de la Ley Jurisdiccional .*

Por lo demás, es claro que las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia mencionadas por la recurrente, y con más razón aún, los votos particulares emitidos en ellas, no constituyen jurisprudencia invocable en sede casacional -en puridad, no son jurisprudencia- por lo que cabe concluir que la interpretación efectuada por la Sala de instancia se atempera íntegramente a la reiteradísima jurisprudencia de esta Sala sobre el ***cómputo*** *de los* ***plazos*** *fijados por meses y sobre la exégesis del artículo 48 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre .*

Tal es el criterio establecido, por lo demás, en las sentencias de esta misma Sala y Sección de 17 de septiembre de 2012 (recurso de casación para unificación de doctrina nº 191/2010); 16 de mayo de 2014 (recurso de casación para unificación de doctrina nº 2700/2012); y de 2 de noviembre de 2015 (recurso de casación nº 2739/2013), por limitarnos sólo a la cita de las más recientes>>.

En consecuencia, y aun reconociendo que el tenor del artículo 150 de la LGT puede dar lugar a diversas interpretaciones, la mantenida por la sentencia recurrida es la conforme con la mantenida por esta Sala, y la más acorde con el principio de seguridad jurídica, al unificar el criterio para el **cómputo** de los **plazos** por meses. En consecuencia el recurso por este motivo ha de ser desestimado.

SEGUNDO.-Segundo motivo de casación.La imputación de una dilación exige que la inspección haya concedido un plazo expreso -y no implícito- para aportar la documentación. Alega contradicción de la sentencia recurrida con el criterio sentado por el tribunal supremo en sus sentencias de 2 de julio de 2013 (casación 5956/2010) y 9 de noviembre de 2012 (casación 1904/2009) y por la audiencia nacional en su sentencia de 26 de marzo de 2015 (recurso 25/2012).

A la recurrente le fueron descontados 253 días por dilaciones que comprendían dos periodos:

- 113 días comprendido entre el 26 de septiembre de 2006 y el 17 de enero de 2007.

- 140 días entre el 14 de octubre de 2005 y el 26 de mayo de 2006. En este periodo de, según la recurrente, sólo podían imputarse 46 días de dilaciones, debiendo por tanto descontarse 94 días del cálculo realizado por la Inspección.

La sentencia impugnada admite que no se concedió un **plazo** expreso para aportar la documentación requerida. Ello no obstante, considera que la concesión de **plazo** de forma "implícita" al fijarse la fecha de las sucesivas diligencias respetando el mínimo de 10 días regulado en cl art. 36.4 del RGIT .

A juicio de la recurrente la tesis que sostiene la sentencia impugnada (posibilidad de entender concedido el **plazo** de forma "implícita", sin que sea necesario una concesión "expresa" de **plazo**) es contraria a la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en sus sentencias de 9 de noviembre de 2012 (casación 1904/2009) y 8 de octubre de 2012 (casación 5114/2011), y por la Audiencia Nacional en su sentencia de 26 de marzo de 2015 (recurso 25/2012).

- Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de noviembre de 2012 (casación 1904/2009).

Esta sentencia, tras recordar que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha considerado esencial la concesión de un **plazo** cuando se requiera al obligado tributario la aportación de documentación, señala que la concesión del **plazo** debe ser expresa. La sentencia señala lo siguiente:

<<2. El artículo 36. 4, del Reglamento General de la Inspección dispone que "cuando la Inspección requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes u otros antecedentes que no resulten de la documentación que ha de hallarse a disposición de aquélla ni de los justificantes de los hechos o circunstancias consignados en sus declaraciones, se le concederá un ***plazo*** *no inferior a diez días para cumplir con su deber de colaboración." Del tenor literal del precepto cabe señalar, en primer término, que todo requerimiento al comprobado para que aporte datos, informes o antecedentes debe venir acompañado de la concesión de un* ***plazo****, que será como mínimo de 10 días, pero que podrá ser superior.*

Como ha recordado la sentencia de esta Sala de 8 de octubre de 2012 (cas. 5114/2011), la concesión de un ***plazo*** *no inferior a diez días para cumplir con su deber de colaboración, ha sido considerada como esencial por la jurisprudencia emanada de esta Sala pero eso no puede interpretarse como que también sea preciso, junto a la concesión del* ***plazo****, una advertencia individualizada a los efectos del posible incumplimiento. Esta exigencia no deriva del texto del precepto que acabamos de citar.*

En el caso de autos, el ***plazo*** *de 7 días concedido en Diligencia de 7 de diciembre de 1999 no puede ser considerado, en ningún caso, como dilación imputable a la parte, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 29. 2, de la Ley 1/98 . Ello por dos razones: la primera es que la Administración estaba obligada a conceder un* ***plazo*** *al contribuyente para que éste pudiera cumplimentar el requerimiento efectuado. La segunda es que, conforme al artículo 36. 4, del Reglamento General de la Inspección , ese* ***plazo*** *al menos debía de ser de 10 días.*

*Únicamente en la Diligencia de 14 de diciembre de 1999 se fija **plazo**, hasta el 10 de enero de 2000, para aportar la documentación interesada.*

*En el resto de las diligencias practicadas se incumplió por la Inspección el deber de asignar **plazo** expreso máximo para la aportación de la documentación, por lo que no es posible en absoluto interpretar en sentido completamente favorable a la justificación de sus propios retrasos y desfavorable al interesado, que desde el transcurso de diez días todo es dilación que afecta al **plazo**, pues tal efecto no es sino un modo de burlar la ley y adaptar el **plazo** a las necesidades e incluso disfunciones administrativas>>.*

- **Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 2012 (casación 5114/2011).**

Esta sentencia, tras recordar que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha considerado esencial la concesión de un **plazo** cuando se requiera al obligado tributario la aportación de documentación, señala que dicha obligación no se cumple cuando la Inspección se limita a fijar la fecha de la siguiente diligencia. La sentencia señala lo siguiente:

"Sobre esta base, y aplicando la doctrina de esta Sala a la que nos referimos en el Fundamento Jurídico anterior resulta que, las consecuencias extraídas por la sentencia recurrida no son conformes con la doctrina emanada de esta Sala del Tribunal Supremo puesto que, cuando se levantó el Acta de fecha 21 de Septiembre de 2001 no se fijó fecha para la aportación de las facturas (y se limitó a señalar la fecha de la siguiente diligencia); además esa demora de 33 días no parece que tuviera ningún efecto relevante pues luego se levantaron otras cinco actas hasta el día 10 de Diciembre de 2001 sin que nunca se volviera a hablar en ellas de las facturas de mobiliario solicitadas, resultando que al final, en la liquidación, no se admitió la deducción de los gastos de mobiliario pero no por la falta de las facturas que se habían solicitado, sino porque los gastos de mobiliario de un hogar no eran deducibles".

- **Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de marzo de 2015 (recurso 25/2012).**

En esta sentencia, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional aprecia que no hay dilación porque no se fijó un **plazo** concreto para aportar la documentación requerida (el libro diario), habiéndose limitado la Inspección a fijar la fecha de la siguiente visita. La sentencia señala lo siguiente:

*<<Por otra parte, también es criterio jurisprudencial que, en relación con las dilaciones imputables a la Administración, declara que, al no establecer **plazo** para el cumplimiento del requerimiento de aportación de documentación, no existe dilación imputable al contribuyente (STS de 13 de febrero de 2014 -RC 4884/2011); de forma que la falta de señalamiento de un concreto **plazo** para cumplir el requerimiento, no puede ser considerada dilación imputable al sujeto pasivo (SSTS de 30 de septiembre de 2010 RC 401/2007 - y de 2 de julio de 2013 -RC 5956/2010).*

*En el presente caso, como puede apreciarse del contenido de la comunicación de inicio de las actuaciones, y de la primera Diligencia citada, no se desprende la fijación de un **plazo** concreto para la aportación de los "libros de contabilidad", sino que la Inspección fija la fecha de la próxima visita, pero sin hacer una referencia específica para la aportación, en este caso, del Libro Diario>>.*

Sostiene la recurrente que se da la identidad en cuando a los hechos, fundamentos y pretensiones entre la sentencia recurrida y las sentencias de contraste invocadas.

Existe identidad sustancial en cuanto a los hechos, ya que en la sentencia recurrida y en las de contraste el origen de la controversia se encuentra en acuerdos de liquidación en los que se discute si se había respetado el **plazo** máximo de duración del procedimiento inspector, siendo el debate en todos los casos la imputación de dilaciones por no haberse concedido un **plazo** expreso para aportar la documentación requerida, pese a que la Inspección había fijado la fecha de la siguiente comparecencia.

Existe asimismo identidad sustancial en cuanto a los fundamentos jurídicos. Así, en todas ellas se discuten los requisitos que deben cumplirse para poder imputar una dilación al contribuyente por retraso en la aportación de documentación (art. 31.bis del Reglamento General de Inspección), y más concretamente el requisito, de concesión de un **plazo** no inferior a diez días. El debate se circunscribe a determinar si la concesión de dicho **plazo** debe ser expresa (tesis defendida por la recurrente y que recogen las sentencias de contraste) o si, por el contrario, puede entenderse implícitamente fijado un **plazo** cuando la Inspección señala la fecha de la siguiente visita con un margen de 10 a o más días, aunque no señale de forma expresa que la documentación requerida debe aportarse en dicha visita (tesis que sostiene la sentencia impugnada).

Existe igualmente identidad de pretensiones, ya que tanto en la sentencia impugnada como en las de contraste se solicitaba la declaración de prescripción del derecho a liquidar por incumplimiento del **plazo** máximo que la ley fijaba para el procedimiento inspector.

Sostiene la recurrente que la sentencia recurrida infringe el artículo 31 bis.2 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril , por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, según el cual *"se considerarán dilaciones imputables al propio obligado tributario el retraso por parte de éste en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias formuladas o solicitadas por la Inspección dentro del ámbito de sus competencias, así como el aplazamiento o retraso de las actuaciones solicitado por el propio contribuyente en los casos en que se considere procedente. Las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a efectos de este* ***cómputo*** *hasta que no se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al interesado. A efectos de dicho* ***cómputo****, el retraso debido a dilaciones imputadas al contribuyente se contará por días naturales"*.

La infracción de dicho artículo se habría producido porque sólo es posible imputar una dilación por retraso en la aportación de documentación si previamente se ha concedido un **plazo** expreso (no implícito) para aportar la documentación.

Como recuerdan las sentencias de contraste invocadas, la necesidad de conceder un **plazo** expreso para aportar la documentación requerida ha sido reiteradamente reconocida por la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Es más, la necesidad de conceder un **plazo** expreso resulta de la propia noción de "dilación", ya que si no se fija un **plazo** para aportar la documentación, no puede incurrirse en retraso, y no puede existir dilación.

Compartimos la tesis de la recurrente de que cuando la Administración requiere la aportación de la documentación sin fijar un **plazo** concreto, y se limita a fijar la fecha de la siguiente visita, respetando el margen de 10 días que establece el art. 36.4 RGIT , no puede entenderse que se esté concediendo un **plazo** "implícito" al obligado tributario para aportar la documentación requerida. El requisito de concesión de **plazo** podría entenderse cumplido si la Inspección fijase la fecha de la siguiente comparecencia y señalase que la documentación se solicita "para la siguiente comparecencia" (cosa que no ocurrió en el presente supuesto).

La recurrente afirmaba en su demanda que la exigencia de motivar la imputación de las dilaciones, explicando de forma razonada en qué medida impidieron continuar las actuaciones, había sido establecida por el Tribunal Supremo en sus sentencias de 28 de enero de 2011 (recuso 5006/2005), 19 de abril de 2012 (recurso 541/2011), 21 de septiembre de 2012 (recurso 3077/2009), 19 de octubre de 2012 (recurso 4421/2009), 21 de febrero de 2013 (recurso 1860/2010) y 24 de enero de 2011 (recurso 485/2007).

También alegaba que la necesidad de motivar adecuadamente las causas que dan lugar a la imputación de dilaciones había sido el motivo determinante de la declaración de prescripción del derecho a liquidar en relación al TS, ejercicio 1997, contenida en la sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de noviembre de 2012, dictada respecto de este mismo contribuyente en el recurso contencioso-administrativo n°21/2009 , y que en este recurso se invoca como contradictoria.

La sentencia impugnada admite que la falta de motivación que denuncia la recurrente es real. Así, señala lo siguiente:

<<Pues bien, en el Acta A0271362174 de fecha 14 de octubre de 2007, pág. 1 de 9, no hay referencia alguna en orden a determinar en qué manera las dilaciones producidas han afectado al desarrollo normal del procedimiento, limitándose dicho documento público a mencionar exclusivamente los periodos computados como dilación por "No aportar documentación con un total de 253 días>>.

Lo mismo sucede en el Acuerdo de Liquidación de 21 de abril de 2008, pág. 2 de 62."

Pese a ello, la sentencia impugnada desestima el alegato de prescripción argumentando que el principio de buena fe exigía que la recurrente hubiese alegado en contra de la imputación de dilaciones en el trámite de alegaciones al Acta, y que al no haberlo hecho la falta de motivación del acuerdo de liquidación (que la sentencia admite) no puede perjudicar a la Administración.

A juicio de la recurrente la tesis que sostiene la sentencia impugnada, de acuerdo con la cual la Inspección no está obligada a motivar la imputación de dilaciones en el acuerdo de liquidación cuando el obligado tributario no se ha opuesto a las dilaciones en el trámite de alegaciones al acta de disconformidad, es contraria a la doctrina que, respecto a este mismo contribuyente y en un caso idéntico (no oposición a las dilaciones en el escrito de alegaciones al Acta de disconformidad), aplicó la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en su sentencia de 8 de noviembre de 2012, recurso 21/2009 , donde la Sala apreció la prescripción del derecho a liquidar por no haber motivado el acuerdo de liquidación la imputación de dilaciones.

Según la recurrente se da la identidad en cuando a los hechos, fundamentos y pretensiones entre la sentencia recurrida y las sentencias de contraste invocadas.

Existe identidad sustancial en cuanto a los hechos, ya que en la sentencia recurrida y en la de contraste el origen de la controversia se encuentra en acuerdos de liquidación en los que se discute si se había respetado el **plazo** máximo de duración del procedimiento inspector, siendo el debate en ambos casos si la imputación de dilaciones requiere que el acuerdo de liquidación motive la procedencia de las mismas, en el sentido de explicar: (i) la concreta documentación que faltaba por aportar; (ii) los motivos por los que los que la existencia de documentación pendiente de aportar incidió en el normal el desarrollo de la actuación inspectora.

Existe asimismo identidad sustancial en cuanto a los fundamentos jurídicos. Así, en todas ellas se discuten los requisitos que deben cumplirse para poder imputar una dilación al contribuyente por retraso en la aportación de documentación (art. 31.bis del Reglamento General de Inspección), y más concretamente el requisito de motivación de las dilaciones en el acuerdo de liquidación.

Existe igualmente identidad de pretensiones, ya que tanto en la sentencia impugnada como en las de contraste se solicitaba la declaración de prescripción del derecho a liquidar por incumplimiento del **plazo** máximo que la ley fijaba para el procedimiento inspector.

Existe, incluso, identidad de recurrentes y de Sala y Sección sentenciadora, ya que la sentencia invocada como contradictoria fue dictada respecto de la recurrente por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

Pese a ello, las conclusiones que alcanzan ambas sentencias son contradictorias, ya que mientras la sentencia impugnada sostiene que, en virtud del principio de buena fe, la no oposición a las dilaciones en el trámite de alegaciones al Acta impide al contribuyente alegar la falta de motivación del acuerdo de liquidación (ya que, de haberse manifestado en contra en las alegaciones al acta, el acuerdo de liquidación sí las habría motivado), la sentencia de contraste señala, en un caso idéntico, que la Administración debe en todo caso motivar las dilaciones en el acuerdo de liquidación, y señala que el principio de buena fe no juega a favor de la Administración, sino en su contra, afirmando que:

*<<el principio de buena fe que ha de presidir las relaciones de la Administración con los administrados impide la exclusión sobre los **plazos** máximos de resolución de los periodos que decide por si la Administración - como si se tratara de una facultad discrecional y no estrictamente reglada- que se deben a dilaciones del comprobado surgidas dar a éste la oportunidad de conocer si son tales dilaciones ni sus efectos. No es admisible imponer tan grave sanción al descuido, ni tampoco prescindir del principio de proporcionalidad, que exige equilibrar las consecuencias jurídicas de las decisiones a la intensidad y gravedad de los hechos que las provocan>>.*

La sentencia recurrida infringe el artículo 31 bis.2 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril , por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, según el cual *"se considerarán dilaciones imputables al propio obligado tributario el retraso por parte de éste en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias formuladas o solicitadas por la Inspección dentro del ámbito de sus competencias, así como el aplazamiento o retraso de las actuaciones solicitado por el propio contribuyente en los casos en que se considere procedente. Las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a efectos de este **cómputo** hasta que no se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al interesado. A efectos de dicho **cómputo**, el retraso debido a dilaciones imputadas al contribuyente se contará por días naturales"*.

La infracción de dicho artículo que por la sentencia impugnada se ha producido porque, conforme reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo (por todas, sentencias de 28 de enero de 2011, recurso 5006/2005 , y 24 de enero de 2011, recurso 485/2007), sólo es posible imputar una dilación por retraso en la aportación de documentación si la Inspección razona en el acuerdo de liquidación, respecto de cada periodo de dilación, (i) la concreta documentación que faltaba por aportar, y (ii) los motivos por los que los que la existencia de documentación pendiente de aportar incidió en el normal desarrollo de la actuación inspectora. La exigencia de motivación de las dilaciones deriva no sólo del art. 31 bis.2 del Real Decreto 939/1986 , y de jurisprudencia del Tribunal Supremo. También de la exigencia de motivación de los actos de gravamen que impone el art. 54 de la Ley 30/1992 y del principio de buena fe, que, como señala la sentencia de contraste, *"impide la exclusión sobre los **plazos** máximos de resolución de los periodos que decide por sí la Administración - como si se tratara de una facultad discrecional y no estrictamente reglada- que se deben a dilaciones del comprobado surgidas dar a éste la oportunidad de conocer si son tales dilaciones ni sus efectos"*.

Como sostiene la recurrente, a lo anterior cabe añadir que la interpretación del principio de buena fe que realiza la sentencia impugnada es claramente incorrecta, ya que aceptar la misma supondría que cualquier obligado tributario que no formulase alegaciones al Acta no podría posteriormente invocar ningún defecto de motivación del acuerdo de liquidación.

La Sala acoge este motivo de casación y por los mismos argumentos estima el recurso para la unificación de doctrina y declara haber lugar al recurso, casando y anulando la sentencia impugnada, para dictar otra estimatoria del recurso contencioso-administrativo 61/2014 en aplicación de la doctrina mantenida en las sentencias alegadas como contradictorias, anulando el acuerdo de liquidación relativo al IS, ejercicio 2002 (único ejercicio al que, por razón de cuantía, se refiere el presente recurso).

Y dada la estimación del recurso de casación , no procede hacer un pronunciamiento expreso de las causadas tanto en la instancia, como en la casación, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la ley jurisdiccional .

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido : 1º.- Ha lugar al recurso de casación núm. 2659/2016, interpuesto por la Procuradora Doña Ana Rayón Castilla, en representación GALERÍA DE PARQUES REUNIDOS S.L.,contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 7 de abril de 2016 , que estima parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de noviembre de 2013 a que las presentes actuaciones se contraen, que anulamos y dejamos sin efecto. 2º.- Debemos anular el acuerdo de liquidación relativo al IS, ejercicio 2002". 3º.- Sin costas en casación ni en instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la coleccion legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen, Presidente, D. Emilio Frias Ponce D. Jose Diaz Delgado D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Juan Gonzalo Martinez Mico D. Rafael Fernandez Montalvo **T R I B U N A L S U P R E M O** Sala de lo Contencioso- Administrativo VOTO PARTICULAR

Voto Particular

VOTO PARTICULAR

VOTO PARTICULAR

Voto particular concurrente que formula el Magistrado Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, a la sentencia recaída en el recurso de casación nº. 2659/2016, al que se adhiere el Magistrado Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis.

Con el mayor respeto que me merece el criterio de la mayoría no lo puedo compartir respecto del **cómputo** del **plazo** de doce meses fijado en el artículo 150.1 de la LGT , por las razones que paso a exponer. En concreto cuál es el *dies a quo* para el inicio del **cómputo** del **plazo**.

El criterio mayoritario tiene como base la interpretación que se ha realizado del antiguo art. 48 de la Ley 30/1992 , que expresamente disponía que el **cómputo** del **plazo** comienza «a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate», interpretación que desde luego comparto, pero claro está en aquellos supuestos en los que sea de aplicación el citado precepto, lo que no es el caso en el presente.

Al caso que nos ocupa le es de aplicación el artículo 150.1 LGT , cuya redacción vigente al tiempo que ahora interesa, difiere claramente de la transcrita anteriormente del citado artículo 48, así se disponía que el **plazo** debe computarse «desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo».

A mi modo de ver, la diferente redacción de ambos supuestos indica que el legislador ha pretendido establecer una excepción a la norma general, pues no se entiende que se de distinta redacción a dos preceptos que regulan situaciones parejas si no es para distinguirlas. Norma general que recordemos ha sido de creación jurisprudencial, y que el legislador hizo suya, ,a partir del día siguiente,, de suerte que el día inicial no se incluye en el **cómputo** del **plazo**, empezando a correr el **plazo** desde el día siguiente al de notificación; pero esta norma general se excepciona para el **cómputo** del **plazo** respecto del procedimiento inspector, ,desde la fecha de notificación,.

Cualquier observador ve las diferencias entre ,a partir del día siguiente de la notificación,, frente a ,desde la fecha de la notificación,; distinto enunciado que no puede más que indicar que por mucha complejidad y por más que quepan varias interpretaciones posibles, se ha querido distinguir y separar de la regla general el caso de los procedimientos inspectores, por eso el distinto tratamiento legal y la distinta redacción. Lo cual, por demás, responde a las características propias de este procedimiento, en tanto que si con la notificación del

acuerdo de inicio empieza a producir efectos este y las medidas que se adopten en dicho acuerdo, es lógico que ese mismo día cuente para el **cómputo**, de otra forma no sería lógico que en el mismo día que produce efectos el acto de inicio se excluya para el **cómputo** de un **plazo** que, recordemos, y así lo ha dicho en numerosas ocasiones esta Sala, se establece en beneficio del contribuyente y en equilibrar, en la medida de lo posible, la posición de las partes en dicho procedimiento.

De ahí que debió entenderse que pasado el **plazo**, no podía dictarse válidamente acto de ampliación de **plazo**. Sin perjuicio de lo anterior muestro mi conformidad con el resto de lo resuelto, por lo que el presente voto es concurrente en cuanto al pronunciamiento de la Sala.

Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Jose Diaz Delgado, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ