



Inf. A/5/36/11

**INFORME**

**ASUNTO: INFORME SOBRE CÓMPUTO DE PLAZOS EN LAS  
ACTUACIONES INSPECTORAS**

El tiempo transcurrido desde la aprobación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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 (en adelante, RGAT), y la experiencia en su aplicación han permitido efectuar con la suficiente perspectiva un análisis de la doctrina y de la jurisprudencia relativa al cómputo de los plazos del procedimiento inspector. A tal efecto, en particular, conviene destacar las más recientes sentencias del Tribunal Supremo de fechas 24 de enero (Rec. 5990/2007 y 485/2007), de 26 de enero (Rec. 964/2009) y de 28 de enero de 2011 (Rec. 5006/2005).

Se ha constatado que el tratamiento de los plazos en los procedimientos de aplicación de los tributos (supuestos de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector, cómputo de dilaciones e interrupciones justificadas e interrupción injustificada del procedimiento inspector durante más de seis meses) constituye uno de los motivos de alegación que de forma recurrente se citan en la mayoría de recursos administrativos y judiciales. De esta forma, las cuestiones procedimentales que deberían ser accesorias, dado que el procedimiento no es más que el cauce a través del que se instrumenta una verificación o comprobación por parte de la Administración, han pasado a adquirir una relevancia en numerosas ocasiones mayor que el tema sustantivo que se dilucida en el recurso o reclamación.



Dadas las indeseadas consecuencias que las circunstancias referidas al cómputo de los plazos pueden tener en el resultado final de las actuaciones inspectoras, en la medida en que pueden llegar a provocar la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda por la correspondiente liquidación, el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria ha venido resaltando a lo largo de los últimos tiempos en diversos documentos la necesidad de ser especialmente prudente y vigilante en esta materia, y de, en su caso, documentar adecuada y suficientemente los periodos de interrupciones justificadas y las dilaciones del procedimiento<sup>1</sup>. No obstante, las últimas resoluciones judiciales aparecidas aconsejan emprender cuantas actuaciones estén en nuestra mano para minorar el riesgo actualmente existente de perjuicio para las actuaciones inspectoras.

A la vista de los anteriores antecedentes, se considera que la actuación de los órganos de inspección se debería adecuar a los siguientes criterios en relación con el cómputo de los plazos en el procedimiento de inspección:

#### **1. AMPLIACIÓN DEL PLAZO MÁXIMO DE DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR.**

La regla general es que las actuaciones inspectoras deben finalizar en el plazo de doce meses contados desde la notificación al obligado tributario de su inicio. Los casos establecidos en el artículo 150.1.a) de la LGT y desarrollados en el artículo 184.2 del RGAT como actuaciones que revisten especial complejidad, no constituyen supuestos automáticos de ampliación, sino que serán supuestos

---

<sup>1</sup> En particular cabe destacar la Nota sobre "Plazo de las actuaciones inspectoras" (IOL 17/08 de la Base de Datos Documental) y la Nota sobre "Jurisprudencia relativa al cómputo del plazo del procedimiento inspector" (OID 1/09 de la Base de Datos Documental).



excepcionales que deberán encontrarse suficientemente justificados en el acuerdo motivado que dicte el órgano competente para liquidar, realizándose una valoración individualizada de las circunstancias concurrentes que determinan la especial complejidad en cada caso concreto.

En relación con esta cuestión, la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero de 2011 (rec. 229/2007) menciona la sentencia de 30 de noviembre de 2009 (rec. 269/2006) que señala: *"De lo expuesto deriva que no hay un derecho incondicionado a prorrogar el plazo de duración de las actuaciones inspectoras sino que, antes al contrario, la regla general viene constituida por el plazo de doce meses y sólo en casos excepcionales, cuando concurren particulares circunstancias que impidan o dificulten la culminación de las actuaciones en el plazo previsto, una vez debidamente acreditadas y razonadas, podrá prolongarse el procedimiento mediante acuerdo motivado.*

*En la fórmula legal y, de una manera más clara en la reglamentaria, no basta con la acreditación de que concurre alguna de las circunstancias que hacen posible acordar la prórroga, sino que es preciso relacionar tales circunstancias con las concretas actuaciones inspectoras de que se trate, pues "el volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional" son notas que permiten deducir, en algunos casos, que las actuaciones son complejas, pero no en todos los posibles, atendida la naturaleza y contenido de la comprobación, de donde resulta que no basta su mera concurrencia para justificar la ampliación."*

En sentencia de 16 de septiembre de 2010 (Rec. 4406/2005) el Tribunal Supremo afirma que *"para poder ampliar el plazo debe concurrir alguna o algunas de las circunstancias referidas y además*



*viene obligada la Administración a justificar suficientemente la concurrencia de alguno de los presupuestos habilitantes, art. 54.1.e) de la Ley 30/1992, que exige la motivación de los procedimientos tributarios conforme a su Disposición Adicional Quinta; sin que baste la mera invocación a la concurrencia de aquellas circunstancias, sino que es necesario dotar de contenido real a los presupuestos habilitantes, verdaderos conceptos jurídicos indeterminados a integrar caso por caso, siguiendo para ello las pautas que facilita el art. 31. ter del RGIT, en redacción por Real Decreto 136/2000."*

En sentencia de 31 de mayo de 2010 (rec. 2259/2005) el Tribunal Supremo señala que *"En consecuencia, no basta la mera concurrencia de alguna de las circunstancias que el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 menciona para que proceda la ampliación del plazo. Resulta menester, además, justificar la necesidad de dilatarlo a la vista de los pormenores del caso; esa justificación demanda la exteriorización de las razones que imponen la prórroga y su plasmación en el acuerdo en que así se decreta. En otras palabras, ha de ser una decisión motivada, sin que a tal fin resulte suficiente la mera cita del precepto y la apodíctica afirmación de que concurren los requisitos que el precepto legal menciona".*

Por tanto, la motivación de la ampliación del plazo no se limitará a señalar el supuesto reglamentario, sino que requerirá una justificación concreta que la fundamente en atención a la dificultad del expediente y a la consiguiente ralentización de las actuaciones de comprobación, pese a la diligencia desplegada por la Administración. Es necesario, pues, que los elementos abstractamente reseñados en la norma (volumen de operaciones, dispersión geográfica, etc.) se pongan en relación con las dificultades concretas del



expediente, para acreditar la efectiva complejidad del procedimiento en relación con el contenido de lo actuado y con los hechos que se comprueban. Dicha motivación deberá evaluar las actuaciones ya emprendidas, las dificultades o resistencias encontradas para su práctica y las actuaciones pendientes, de forma que se evidencie que la imposibilidad de completar las actuaciones en el plazo de doce meses responde a la complejidad real de la comprobación y no resulta de una deficiente organización administrativa o de una escasa diligencia en el impulso de la actividad de comprobación. En todo caso, se evitará la aplicación de fórmulas reiterativas o estandarizadas de motivación, debiendo siempre ser individualizada para cada caso concreto.

Las propuestas de ampliación de plazo efectuadas por los equipos y unidades de inspección deberán estar suficientemente motivadas con arreglo a los criterios anteriores y deberán remitirse con un plazo suficiente para su tramitación.

En caso de que se acuerde la ampliación solicitada, las actuaciones deberán seguir realizándose con la mayor celeridad posible.

## **2. PERIODOS DE INTERRUPCIÓN JUSTIFICADA Y DILACIONES POR CAUSAS NO IMPUTABLES A LA ADMINISTRACIÓN.**

Como ha señalado recientemente el Tribunal Supremo, es necesario evitar el automatismo en la consideración de las dilaciones no imputables a la administración y las interrupciones justificadas del procedimiento "*no obstante los términos literales*" en los que se expresa el reglamento (STS 28 de enero de 2011 rec. 761/2003).



*"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."* (STS 24 de enero de 2011 rec. 485/07)

## **2.1. PERÍODOS DE INTERRUPCIÓN JUSTIFICADA.**

A la vista de la reciente jurisprudencia, de entre los períodos de interrupción justificada merece especial atención el supuesto previsto en la letra a) del artículo 103 RGAT, que se refiere a aquellos casos en los que la Inspección solicite datos o informes a otros órganos o Administraciones.

En la sentencia de 24 de enero de 2011 (rec. 532/04) el Tribunal Supremo señala que no se puede afirmar que *"en todo caso y circunstancia, la petición de informes a otras Administraciones constituye una interrupción justificada de las actuaciones, con abstracción de las circunstancias concurrentes y, por tanto, de si pese a esa petición no cabe hablar en realidad de interrupción alguna porque la Inspección pudo avanzar en su labor"*.

Sólo constituye interrupción justificada *"aquella que, por la naturaleza y el contenido de la información interesada, impida proseguir con la tarea inspectora o adoptar la decisión a la que se endereza el procedimiento. Item más, aun siendo justificada, si durante el tiempo en que hubo de esperarse a la recepción de la información pudieron practicarse otras diligencias, dicho tiempo no debe descontarse necesariamente y en todo caso para computar el plazo máximo de duración. Ocurrirá así cuando la entrada de los datos tenga lugar una vez expirado el plazo máximo previsto en la Ley, pero no si todavía se disponía de un suficiente margen temporal para, tras el pertinente análisis de la*



*información recabada, practicar la oportuna liquidación. Por consiguiente, cuando, pese a la petición de informes, la Inspección no detuvo su tarea inquisitiva y de investigación, avanzando en la búsqueda de los hechos que determinan la deuda tributaria y, además, una vez recabados los elementos de juicio que aquella petición de informes buscaba acopiar, demoró la adopción de la decisión final, le corresponde a la Administración acreditar que, pese a todo ello, no pudo actuar con normalidad, pudiendo hablarse, desde una perspectiva material, de una auténtica interrupción justificada de las actuaciones."*

En la sentencia de 26 de enero de 2011 (rec 964/2009) el Tribunal Supremo transcribe la sentencia de 24 de enero de 2011 y señala que *"si durante el tiempo en que se esperaba a esa información la actividad inspectora continuó y si, una vez recibida, la Administración dejó pasar 7 meses hasta redactar el acta y otros 10 para liquidar, se revela manifiestamente contraria a la finalidad perseguida por el legislador con el artículo 29 de la Ley 1/1998 la decisión de restar para computar el plazo máximo de duración de las actuaciones el tiempo que tardó en llegar una información que no impidió continuar con las actuaciones y que no provocó el retraso en liquidar, pues ya contaba la Administración con los datos recabados mucho antes de que expirara el plazo máximo de veinticuatro meses."*

Por todo ello, aun cuando se formule la petición prevista en dicha letra a) se seguirán realizando aquellas actuaciones inspectoras cuya realización sea posible.

Ahora bien, a los efectos de fundamentar la existencia de interrupción justificada de la actuación inspectora, en su caso, se dejará constancia en las



diligencias que se extiendan al obligado tributario que la información solicitada resulta precisa para efectuar determinadas actuaciones o para realizar determinadas comprobaciones, pero que por el criterio de celeridad – establecido por el artículo 75 de la Ley 30/1992, y que tiene reflejo en los artículos 150.2 de la LGT que prohíbe las interrupciones injustificadas y 102.7 del RGAT–, se seguirán realizando aquellas actuaciones que admitan su desarrollo simultáneo por no estar condicionadas a la recepción de la información solicitada.

Hay que tener en cuenta además que, con carácter general, las actuaciones inspectoras no pueden paralizarse por la concurrencia de una interrupción justificada. A este respecto, la concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 103 RGAT determina que el periodo de la interrupción justificada se excluya del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones, pero no supone con carácter general la interrupción del plazo de los 6 meses establecido en el artículo 105.2 LGT. En concreto, el artículo 184 RGAT, por el que se ha desarrollado el artículo 150 LGT, no ha recogido una disposición similar a la contenida en artículo 32.3 del derogado RGIT, que establecía que las actuaciones inspectoras se consideraban interrumpidas de forma injustificada cuando no se hubieran practicado durante seis meses seguidos “salvo que ello sea consecuencia de la concurrencia de alguna de las circunstancias previstas en el artículo 31 bis” (artículo que se refería a los supuestos de interrupción justificada y dilaciones). Por consiguiente, para evitar que se entiendan interrumpidas las actuaciones por el transcurso de seis meses, es necesario seguir realizando actuaciones inspectoras aún en el caso de interrupciones justificadas, salvo que no sea posible la realización de actuaciones, como en el supuesto de remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente que determina necesariamente la paralización de las actuaciones.



En consecuencia, se entenderá que existe un periodo de interrupción justificada cuando la falta de disposición de la información solicitada impida desarrollar algún aspecto relevante de la actuación inspectora, pese a que pueda avanzarse en otros, no cuando la Inspección puede continuar con la actuación de un modo razonable. El carácter indeterminado de este supuesto de interrupción y su inevitable casuismo hacen necesario extremar por tanto la prudencia en la apreciación de estas circunstancias.

## **2.2. DILACIONES NO IMPUTABLES A LA ADMINISTRACIÓN.**

Respecto de las dilaciones no imputables a la Administración, las que han suscitado una mayor atención en el ámbito jurisprudencial han sido las referidas a las letras a) y c) del artículo 104 RGAT.

### **2.2.1. Retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos (artículo 104 a) RGAT).**

La sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2011 (Rec. 485/2007) ha admitido una dilación de 159 días por el retraso en la aportación de documentación por parte de la entidad entendiendo la Sala que *“al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero discurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea. 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.*

*Pues bien, a nuestro juicio, las anteriores reflexiones abonan la conclusión de que los 159 días considerados en este caso por la Administración constituyen, en efecto, un retraso imputable al obligado tributario(...) se ha de tener en cuenta de un lado que, por muy complicados y dificultosos que resultasen los antecedentes recabados, se trataba de informaciones inherentes a la actividad de la entidad (...) tampoco parece discutible que la información requerida, relativa a las cuentas abiertas por no residentes y sus respectivos saldos a 31 de diciembre de 1996 y de 1997, era relevante para practicar las liquidaciones pertinentes."*

Por su parte, la Audiencia Nacional en Sentencia de 26 de junio de 2008 (Rec. 434/05, JUR 2008/260012) señala que el requerimiento debe fijar el plazo para su cumplimentación, que no puede presumirse, y que este plazo no tiene por qué ser de 10 días, sino que dependerá de la dificultad para aportar la información solicitada, argumentando que "... la mera existencia de un plazo mínimo exige considerar, con pleno respeto al principio de proporcionalidad, que éste únicamente ha de regir cuando la aportación de datos o informaciones sea sencilla,



*tanto por su facilidad de búsqueda u obtención como por la claridad del requerimiento, pero no puede interpretarse, en absoluto, que este plazo se mantenga cuando la prueba que se solicita sea compleja, como sucede en este caso donde no sólo se requirió una muy abundante documentación sino que se le exigió le fuera presentada en determinadas condiciones materiales y formales, en soporte informático y con arreglo a bien precisas reglas que se le impusieron al obligado, lo que evidencia la complejidad de la información que debía ser suministrada y, por ende, la impropiedad de presuponer que todo lo que exceda de diez días es una dilación que deba descontarse del cómputo global”.*

En cualquier caso, el periodo de una dilación no puede permanecer abierto de forma indefinida. Así la dilación podrá extenderse hasta que los datos requeridos que debían haber sido aportados por el obligado tributario se obtengan por otras vías, o, en aquellos casos en los que sólo pueda obtenerse del propio obligado tributario, hasta que éste manifieste que no va a aportarlos u objetivamente quepa concluir que no va a hacerlo (STS de 13 de febrero de 2007 (Rec. 8094/2002, RJ 2007/535): “... la actividad que había que desplegar la debería llevar a cabo el sujeto pasivo, aportando la documentación requerida. La pasividad sólo sería imputable a la Administración si el recurrente hubiese manifestado que carecía de documentación desde que se iniciaron los requerimientos”).

Si no existe una manifestación clara del obligado tributario en este sentido, el actuario deberá reflejar claramente en diligencia el momento en el que decide continuar la investigación prescindiendo de dichos datos, pues, tal como se acaba de indicar, no podrá computarse una dilación en la que no exista una fecha inicial y final de la misma.



En ese sentido se expresa, entre otras, la SAN 2 de octubre de 2010 rec. 419/2007 *"Es necesaria la fijación de un plazo para cumplir con lo requerido e incumplido, proceder a nuevos requerimientos cuyos plazos pueden ser computados como dilaciones al recurrente, pero ello dentro de lo razonable a fin de cumplir con las funciones inspectoras, pues la ausencia reiterada de la cumplimentación de lo requerido, no puede justificar un alargamiento irracional de las actuaciones, ya que el ordenamiento jurídico arbitra medios para fijar los elementos tributarios aún frente a la inactividad del interesado. Por ello la falta de cumplimiento de lo requerido no autoriza a la Administración a mantener abierto el plazo de dilaciones imputables al interesado de manera indefinida, sino tan solo por el tiempo necesario para constatar que tal requerimiento no será cumplido y posteriormente actuar las facultades en Derecho para la delimitación de los elementos tributarios"*; otra es la SAN 18 de noviembre de 2010 rec. 223/2007: *"Por lo demás, como esta Sala ha señalado en numerosas sentencias, es absolutamente irregular atribuir dilaciones de esa extraordinaria magnitud, como en este caso, 944 días, pues a tal anomalía no puede ser ajena la desidia de la Administración, que posee medios coercitivos suficientes para mover la voluntad renuente o adversa del administrativo, en el hipotético caso de que ésta se produzca, articulando entre otros los instrumentos sancionadores"*).

Por su parte la RTEAC de 14 de marzo de 2008 (RG 859/2005, JT 2008/771) señala que *"no existe dilación imputable al contribuyente cuando éste contesta un requerimiento comunicando que no dispone de la documentación solicitada."*



Por todo ello, para la apreciación de una dilación como consecuencia de un retraso por parte del obligado tributario en el cumplimiento de un requerimiento (artículo 104.a RGAT), se tendrán en cuenta lo siguiente:

- Para poder computar esta dilación se requiere que en la solicitud de documentación o comparecencia se haya fijado un plazo concreto para su cumplimiento, que –tratándose de datos o justificantes que no deban hallarse a disposición inmediata de la Administración tributaria– será como mínimo de 10 días hábiles contados a partir del día siguiente a la comunicación del requerimiento. En caso de que su aportación sea sencilla se concederá un plazo de 10 días, pero si su obtención o preparación pudiese resultar compleja se dará un plazo mayor, proporcional a la dificultad previsible (SAN de 26-6-2008, Rec. 434/2005), indicándose en la diligencia que el plazo concedido lo ha sido en función de la concreta complejidad de la información solicitada.
- Al efectuar un requerimiento de información o documentación al obligado tributario se le advertirá expresamente de que el retraso en su aportación puede constituir una dilación por causas no imputables a la Administración. Si no cumple el requerimiento, se le reiterará en las diligencias sucesivas la solicitud y la citada advertencia y sus posibles consecuencias a efectos del régimen sancionador. La reiteración del requerimiento deberá efectuarse de forma diligente, sin que exista un periodo excesivo o no razonable entre la desatención y la reiteración.
- Se computará como dilación solo si la actuación del obligado tributario supone un retraso o entorpecimiento que incida en el desarrollo normal de la marcha del procedimiento. No se computará como dilación si la actuación del obligado tributario se ajusta a la debida colaboración con la Administración, aportando la información requerida con normalidad,



aunque pudieran existir algunos retrasos puntuales de elementos que no resulten sustanciales y que no impidan el avance efectivo de la comprobación. Por consiguiente, al computar estas dilaciones deberá hacerse referencia a la actuación del obligado tributario y a la incidencia de los retrasos o demoras en el avance de la instrucción del expediente, que no permitan el adecuado impulso del procedimiento al impedir realizar determinadas comprobaciones aunque, por el principio de celeridad, la Inspección haya seguido realizando otras actuaciones para el impulso de otros trámites que no se vean afectados por la demora o el retraso del obligado tributario. La dilación debe apreciarse de forma objetiva, por lo que no se exige un juicio de valor o reproche sobre la conducta del inspeccionado (STS de 24 de enero de 2011, Rec. 485/2007). Por consiguiente, no se requiere demostrar que la conducta del obligado tributario haya sido culpable (ya sea de un modo malicioso o simplemente negligente). No obstante, cuando conste que la conducta del contribuyente ha sido deliberadamente renuente o con un propósito de entorpecimiento de la actuación inspectora, se indicará expresamente esta circunstancia y los hechos que fundamenten esa apreciación.

- En caso de incumplimiento del deber de colaboración con la Inspección por la falta de aportación por el contribuyente, pese a su reiteración, de la documentación solicitada que razonablemente deba estar en su poder, o por obstaculizar de cualquier otro modo el desarrollo de las actuaciones inspectoras, se hará constar detalladamente esta circunstancia en el expediente. En estos casos, se continuarán las actuaciones tomando en consideración esos hechos en la práctica de las correspondientes propuestas de liquidación o liquidaciones, sin perjuicio de la posible apreciación de resistencia, obstrucción, excusa o negativa por parte del contribuyente a los efectos de la imposición de las sanciones que procedan.



- **El periodo de una dilación no puede permanecer abierto de forma indefinida** (SAN de 2-10-2010, Rec. 419/2007). . En caso de que el obligado tributario manifieste que no dispone de la información o documentación o que no va a aportarla no se computará dilación o, en su caso, dejará de computarse, desde ese mismo momento, sin necesidad de reiteración alguna y sin perjuicio de lo dispuesto en punto 3 relativo al régimen sancionador. Si no existe una manifestación clara del obligado tributario en ese sentido, pero cabe alcanzar idéntica conclusión, el actuario reflejará claramente en la diligencia el momento en el que continúa las actuaciones prescindiendo de dichos datos, momento a partir del cual no cabrá computar dilación alguna.

Si posteriormente, y antes de la firma de las actas, el contribuyente aporta la documentación solicitada, y como consecuencia de la misma se deben realizar determinadas actuaciones, éstas se desarrollarán a la mayor celeridad posible, y podrá computarse el plazo de dilación correspondiente hasta su aportación, justificando en el expediente dichas circunstancias. De la misma forma se actuará si la información inicialmente desatendida se aporta tras la firma de las actas y antes de la finalización del trámite de alegaciones, de forma que sea necesario ordenar que se completen actuaciones como consecuencia de dicha información. Y si dicha información se aporta tras el trámite de alegaciones y se acredita la imposibilidad de su aportación anterior, se aplicará la dilación contemplada en el artículo 104.b) del RGAT, siempre que como consecuencia de dicha información resulte necesario realizar determinadas actuaciones o se ordene la práctica de actuaciones complementarias.



- Cuando se trate de un obligado tributario que no haya comparecido en ningún momento o haya dejado de comparecer ante la inspección, no se considerará como dilación no imputable a la administración desde el momento que se deba continuar con las actuaciones inspectoras sin la presencia del obligado tributario. En este sentido se pueden distinguir los siguientes supuestos:
  - o En el supuesto de que el procedimiento se haya iniciado por incomparecencia tras el transcurso del plazo dado en la publicación del anuncio en el boletín oficial de acuerdo con el artículo 112 de la LGT, al resultar el obligado tributario ilocalizado, como la actuación previsiblemente se va a realizar sin la presencia del mismo, no se computará dilación alguna por falta de comparecencia. No obstante, si con posterioridad compareciera podrá computarse dicha dilación.
  - o En el caso de un obligado tributario que haya comparecido en el procedimiento resulte a lo largo del mismo ilocalizado o deje de comparecer, se podrá computar dilación desde la incomparecencia hasta el momento en que tras constatar alguna de esas circunstancias y tras haber agotado las posibilidades de continuar las actuaciones con su presencia se deban proseguir sin la misma. No obstante, si con posterioridad compareciera podrá computarse dicha dilación.

#### **2.2.2. Concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo o aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado (artículo 104 c) RGAT).**

Respecto a la imputación de dilaciones por la concesión de aplazamientos de plazo merece especial atención la ampliación de plazo para formular



alegaciones supuesto en el que hasta ahora los pronunciamientos administrativos y judiciales han sido contradictorios.

El TEAC ha venido considerando la concesión de prórrogas del plazo de alegaciones solicitado por el obligado tributario como una dilación imputable al contribuyente (por ejemplo, la RTEAC de 2 de marzo de 2005), y tanto la SAN de 18 de julio de 2006 (Rec. 1095/03, JUR 2006/247976) como la SAN de 11 de octubre de 2006 (Rec. 802/2003, JUR 2006/267789) entienden que la solicitud de ampliación de plazo para formular alegaciones constituye dilación, señalando que se encuentra expresamente recogido en la normativa y resulta lógico ya que retrasa la liquidación que pone fin a las actuaciones, que deben dictarse dentro del plazo máximo de duración establecido.

En cambio, posteriormente, las SAN de 20 de septiembre de 2006, SAN de 29 de junio de 2007 (Rec. 510/04, JUR 2007/236893), SSAN de 3 de octubre de 2007 (Recs. 563/04, JUR 2007/334914; 504/04, JUR 2007/334915; y 507/04, JUR 2007/334899) han entendido que no constituye un supuesto de dilación imputable al contribuyente, argumentando que constituye un trámite procedimental cuyo plazo – inicial o ampliado– no puede constituir dilación, y que el expediente se calificó de especial dificultad (ampliando la Administración el periodo de duración del procedimiento inspector de 12 a 24 meses) lo que justifica la conducta del obligado tributario de solicitar unos días más para formular las correspondientes alegaciones.

El Tribunal Supremo en su sentencia de 24 de enero de 2011 (Rec. 485/2007) frente a la alegación del obligado tributario en la sostenía que no cabía computar dilación al tratarse *“de una prórroga legal, de un derecho conferido por el ordenamiento jurídico, que debe considerarse*



*en la fijación del plazo de doce meses establecido por el legislador” la Sala entiende que “no es incompatible el ejercicio de un derecho con la asunción de determinadas cargas. Conceptualmente son admisibles derechos subjetivos derivados o subordinados, cuyo ejercicio se condiciona a ciertas consecuencias que protegen otras titularidades coexistentes, basadas en relaciones jurídicas vinculadas. Por tanto, no es contrario a la naturaleza jurídica de un eventual derecho a la prórroga de un trámite -el de alegaciones del contribuyente al acta- en el procedimiento de inspección tributaria el que su ejercicio se subordine a la ampliación también del plazo de actuación válida y eficaz de la Inspección o, lo que es lo mismo, a que no se computen los días de la prórroga para determinar la duración de esa actuación administrativa.*

*Dicho en otros términos, si ninguna norma expresa lleva a la conclusión que defiende la entidad recurrente, tampoco cabe invocar un principio inmanente al ordenamiento jurídico que haga imposible la dependencia del ejercicio de un derecho a determinadas exigencias o condicionamientos para hacerlo compatible con otras titularidades o situaciones jurídicas que también contempla y protege el ordenamiento jurídico. Así, en el presente caso, puede considerarse que los plazos (iniciales o ampliados) que resultan del artículo 29 de la Ley 1/1998 son los establecidos para la actuación de la Administración tributaria en el procedimiento de inspección, siempre que no se ejercite el eventual derecho a la ampliación de un trámite del inspeccionado y que si éste ejercita tal derecho, para restablecer las situaciones jurídicas contempladas en la norma, haya de excluirse del cómputo dicha ampliación para respetar la duración del periodo en que legalmente la actuación inspectora es interruptora de la prescripción.*

*(B.2) El plazo inicial de quince días previsto en el artículo 56.1 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos para presentar el*



*escrito de alegaciones al acta de disconformidad ni es dilación ni es "imputable" a la Administración o a quien es objeto del procedimiento de inspección, pues constituye un plazo normativamente establecido con carácter general que se integra por el artículo 29 de la Ley 1/1998 en el conjunto de las actuaciones, al establecer la duración con eficacia plena del procedimiento de inspección. Por el contrario, la prórroga de dicho plazo supone un desplazamiento temporal de la resolución del procedimiento que es "imputable" al contribuyente, en el sentido de "atribuible" por cuanto se otorga en virtud de su específica solicitud. Y así, aunque se reconozca, cuando proceda, un derecho a la prórroga, será con la contrapartida lógica de que la Inspección vea asimismo ampliado el plazo para la resolución del procedimiento.*

*Dicho en otros términos, si no se produjera la referida corrección automática y entendiéramos que con la solicitud de la prórroga se está ejercitando un derecho absoluto e incondicionado llegaríamos a la conclusión de que la concreta duración del procedimiento de inspección, con eficacia interruptora de la prescripción, quedaría a la decisión del contribuyente".*

No obstante la justificación dada por el Tribunal Supremo, que compartimos, dados los pronunciamientos de tribunales inferiores y en tanto no cambien su criterio, se recomienda, por prudencia, que en aquellos casos que no sea necesario no se compute dicho periodo de ampliación del plazo de alegaciones como un periodo de dilación no imputable a la administración.

### **3. RÉGIMEN SANCIONADOR POR NO FACILITAR INFORMACIÓN (ART. 203.1.a))**

De lo indicado anteriormente se deduce que la Administración debe impulsar los procedimientos de acuerdo con el principio de celeridad. Para ello, la



Administración debe realizar sus actuaciones con la debida diligencia y sin demoras indebidas, al tiempo que debe exigir la debida colaboración al obligado tributario para evitar dilaciones y retrasos en la atención de los requerimientos de información. Y para reaccionar contra los posibles supuestos de falta de la debida colaboración por parte de los obligados tributarios se ha dotado a la Administración de la correspondiente potestad sancionadora.

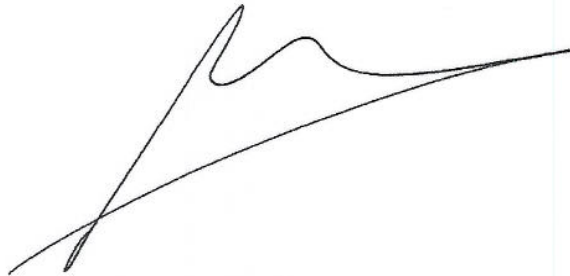
En concreto, el artículo 203.1.a) de la LGT tipifica la infracción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria cuando no se facilita el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos contables y cualquier otro dato con trascendencia tributaria. La sanción correspondiente se cuantifica, entre otros aspectos, en función del número de requerimientos, con un máximo de dos reiteraciones del requerimiento inicial.

Para analizar las posibles infracciones por desatención de los requerimientos por parte de los obligados deberá efectuarse una valoración de las circunstancias concurrentes en cada caso y, en especial, de la concurrencia de la culpabilidad en su conducta, sin que resulte posible una aplicación automática de la sanción por el mero incumplimiento del requerimiento. Asimismo, se indicará expresamente que el dato o justificante solicitado se encontraba a disposición del contribuyente o que éste estaba obligado a disponer del mismo, que tiene trascendencia tributaria y que resulta necesario para la realización de determinadas actuaciones de comprobación tributaria.

En la diligencia en la que se constate la desatención de un requerimiento se debe advertir expresamente al obligado tributario que esa conducta puede constituir una infracción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, tipificada en el artículo 203.1.a) LGT.

Se debe tener en cuenta que para que un requerimiento se considere reiteración de otro anterior debe tener el mismo contenido, sin que se le puedan añadir nuevas solicitudes o modificar de otra forma su contenido.

Madrid, 25 de mayo de 2011  
EL SUBDIRECTOR GENERAL



Fdo.: Marcos Álvarez Suso.