



Roj: **STS 6496/2012 - ECLI:ES:TS:2012:6496**

Id Cendoj: **28079130022012101121**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **08/10/2012**

Nº de Recurso: **5114/2011**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Cataluña, Sección 1ª, 11-06-2010 (rec. 1107/2006), STS 6496/2012**

## **SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a ocho de Octubre de dos mil doce.

Visto por esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 5114/2011, interpuesto por el Procurador de los Tribunales, D. JAIME ROMEU SORIANO, en nombre y representación de MADEN S.A., contra la sentencia de fecha 11 de Junio de 2010, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso contencioso administrativo 1107/2006, en el que se conoció de la impugnación de seis resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña dictadas en relación a los Acuerdos de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de Barcelona de la AEAT recaídas en la fechas y conceptos y cuantía que mas adelante se señalan.

Interviene como parte recurrida la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, dictó sentencia de fecha 11 de Junio de 2010, que contiene el siguiente fallo: Estimamos en parte el recurso contencioso administrativo 1107/2006 promovido contra las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) a las que se contrae la presente litis y las CONFIRMAMOS por ajustarse a derecho, excepto en lo que se refiere a las sanciones tributarias que se dejan sin efecto, con los fundamentos que se desprenden de la presente resolución, sin costas.

**SEGUNDO.-** Notificada la sentencia, se presentó escrito, en 13 de Septiembre de 2010, por la representación procesal de MADEN S.A., en el que se solicitaba que se estimara el recurso y se declarara la prescripción alegada con revocación de la sentencia impugnada en los particulares indicados, dictándose en su lugar sentencia que anulara las liquidaciones impugnadas.

**TERCERO .-** La Administración General del Estado, por escrito de 22 de Septiembre de 2011, solicitó que se tuviera por formulada su oposición a dicho recurso, interesando que se declarase que no había contradicción con las sentencias de contraste puesto que se resolvían cuestiones distintas.

**CUARTO .-** Recibidas las actuaciones, por providencia de 3 de julio de 2012 se señaló para votación y fallo el día 3 de octubre de 2012 en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. **Rafael Fernandez Montalvo**, Presidente de la Sección



## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO** .- Se impugna, mediante este recurso de casación en unificación de doctrina, la sentencia de fecha 11 de Junio de 2010, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso contencioso administrativo 1107/2006 .

Dicho recurso se había interpuesto contra seis resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña dictadas en la siguientes reclamaciones económico administrativas interpuestas contra acuerdos de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de Barcelona de la AEAT recaídas en las fechas y por los conceptos que se indican:

- En fecha 14 de septiembre de 2006, reclamación económico-administrativa núm. 08/07230/2002 y 08/10281/2002 acumuladas, por el concepto de Impuesto de Sociedades, períodos 1996 a 1999. No superan el límite cuantitativo del recurso de casación para unificación de doctrina la cuota correspondiente al ejercicio de 1998 que era de 14.071,89 euros y los intereses se fijaron en 10.660,57 euros.
- En fecha 14 de septiembre de 2006, reclamación económico-administrativa 3/16 núm. 08/17670/2002, por el concepto de IRPF, ejercicios 1997 y 1998 y de cuantía 142.825,63 euros.
- En fecha 14 de septiembre de 2006, reclamación económico-administrativa núm. 08/17671/2002, por el concepto de IRPF, ejercicio 1999. La cuantía de esta reclamación se fijó en 8.475,97 euros.
- En fecha 14 de septiembre de 2006, reclamación económico-administrativa núm. 08/17672/2002, por el concepto de IRPF, ejercicios 1997 y 1998. La cuantía se fijó en 148.866,83 euros.
- En fecha 14 de septiembre de 2006, reclamación económico-administrativa núm. 08/17673/2002, por el concepto de IRPF, ejercicio 1999. La cuantía de esta reclamación se fijó en 8.475,97 euros.
- En fecha 14 de septiembre de 2006, reclamación económico administrativa núm. 08/17674/2002, por el concepto de Impuesto de Sociedades, ejercicio 1999. La cuantía de esta reclamación se fijó en 2.093,02 euros.

La parte recurrente plantea el recurso de casación para unificación de doctrina en relación a la aplicación de lo previsto en el artículo 29 de la Ley 1/98 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes según el cual las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas, y afirma en el párrafo 2 que "A los efectos del plazo previsto en el apartado anterior, no se computarán las dilaciones imputables al contribuyente, ni los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente".

Centra su impugnación la parte recurrente en la dilación consistente en la demora de 33 días derivada de la no aportación de documentación que era necesaria pues entiende que para que una dilación pueda imputarse a un contribuyente deben concurrir una serie de requisitos que enumera al folio 5 de su escrito de interposición del recurso de casación para unificación de doctrina: plazo previamente prefijado; previa advertencia de que el cumplimiento tardío podrá determinar la existencia de una dilación; que la dilación suponga un retraso del procedimiento en su conjunto; que ese retraso sea debido al contribuyente y que los datos sean requeridos en actuaciones de comprobación relativa a consecuencias desfavorables para el contribuyente.

Cita como sentencias de contraste las dictadas por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional correspondientes a los recursos 66/2006 ; 399/2005 ; 567/2005 ; 464/2006 y 154/2007 .

**SEGUNDO** .- El recurso de casación para la unificación de doctrina, regulado en la Sección Cuarta, Capítulo III, Título IV ( Art. 96 a 99) de la Ley procesal de esta Jurisdicción, se configura como un recurso excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho, que tiene por finalidad corregir interpretaciones jurídicas contrarias al ordenamiento jurídico, pero sólo en cuanto constituyan pronunciamientos contradictorios con los efectuados previamente en otras sentencias específicamente invocadas como de contraste, respecto de los mismos litigantes u otros en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales. "Se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de los criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, pero no en cualquier circunstancia, conforme ocurre con la modalidad general de la casación -siempre que se den, desde luego, los requisitos de su procedencia-, sino "sólo" cuando la inseguridad derive de las propias contradicciones en que, en presencia de litigantes en la misma situación procesal y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, hubieran incurrido las resoluciones judiciales específicamente enfrentadas... No es, pues, esta modalidad casacional una forma de eludir la inimpugnabilidad de sentencias que, aun pudiéndose estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de casación general u ordinario, ni, por ende, una última oportunidad de revisar jurisdiccionalmente sentencias eventualmente no ajustadas al ordenamiento para



hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para anular, sí, sentencias ilegales, pero sólo si estuvieran en contradicción con otras de Tribunales homólogos o con otras del Tribunal Supremo específicamente traídas al proceso como opuestas a la que se trate de recurrir" (S.15-7-2003).

Esa configuración legal del recurso de casación para la unificación de doctrina determina la exigencia de que en su escrito de formalización se razone y relacione de manera precisa y circunstanciada las identidades que determinan la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia (art. 97).

Por ello, como señala la sentencia de 20 de abril de 2004 , "la contradicción entre las sentencias aportadas para el contraste y la impugnada debe establecerse sobre la existencia de una triple identidad de sujetos, fundamentos y pretensiones. No cabe, en consecuencia, apreciar dicha identidad sobre la base de la doctrina sentada en las mismas sobre supuestos de hecho distintos, entre sujetos diferentes o en aplicación de normas distintas del ordenamiento jurídico.

Si se admitiera la contradicción con esta amplitud, el recurso de casación para la unificación de doctrina no se distinguiría del recurso de casación ordinario por infracción de la jurisprudencia cuando se invocara la contradicción con sentencias del Tribunal Supremo. No se trata de denunciar el quebrantamiento de la doctrina, siquiera reiterada, sentada por el Tribunal de casación, sino de demostrar la contradicción entre dos soluciones jurídicas recaídas en un supuesto idéntico no sólo en los aspectos doctrinales o en la materia considerada, sino también en los sujetos que promovieron la pretensión y en los elementos de hecho y de Derecho que integran el presupuesto y el fundamento de ésta."

Este mismo criterio resulta de sentencias recientes de esta Sala como la dictada con fecha 23 de Enero de 2012 (Rec. 2105/2011 ).

**TERCERO** .- Antes de entrar a resolver sobre la cuestión planteada en relación a la unificación de doctrina pretendida, no puede dejar de señalarse que el importe individualizado de alguna de las cuotas tributarias no superan en la cifra de tres millones de pesetas (18.030,36 Euros), (ello tal como hemos señalado en el Fundamento Jurídico Primero al describir cada una de resoluciones impugnadas), que es el límite mínimo establecido para el acceso al recurso de casación para la unificación de doctrina.

En aplicación de la regla contenida en el art. 41.3 de la LJCA 29/98, en los casos de acumulación -es indiferente que ésta se haya producido en vía administrativa o jurisdiccional- aunque la cuantía venga determinada, en la anterior instancia, por la suma del valor económico de las pretensiones objeto de aquélla, tal acumulación no comunica a las de cuantía inferior al límite legal para el acceso al recurso, la posibilidad de casación y, todo ello, con independencia de que las actas levantadas hayan dado lugar a uno o varios actos administrativos por cuanto debe entenderse que es la cuantía individualizada de cada liquidación, y no la suma de las que la Administración decida en cada caso acumular en uno o en varios procedimientos administrativos, la que debe determinar objetivamente la cuantía del proceso contencioso-administrativo a efectos de casación (Auto de la Sección Cuarta de 20 de marzo de 1995 en recurso de casación 6419/1993).

Esta razón ya obliga a la inadmisión parcial del recurso de casación para unificación de doctrina en relación a buena parte de las resoluciones impugnadas y que fueron confirmadas por la sentencia objeto de impugnación. Se trata, en concreto, de las liquidaciones correspondientes al Impuesto de Sociedades correspondiente a 1998, y a las reclamaciones económico administrativas dictadas en los expedientes 08/17671/2002; 08/17673/2002 y 08/17674/2002.

**CUARTO** .- En cuanto al fondo hay que señalar que la sentencia impugnada, en su fundamento jurídico Cuarto, señala que nos encontramos ante una liquidación del impuesto de sociedades, ejercicios 1996 a 1999 y que se habían iniciado las actuaciones inspectoras mediante comunicación de fecha 17 de Enero de 2001 (notificada el día 19 de enero de 2001) y que se había dictado el acuerdo de liquidación con fecha 28 de Febrero de 2002 aunque el Inspector reconocía una dilación imputable al obligado de 43 días que eran las que correspondían a:

- del 3 de Octubre de 2001 al 5 de Noviembre de 2001 por retraso en la documentación requerida. (33 días)
- del 27 de Abril de 2001 al 7 de Mayo de 2001 por aplazamiento de la visita a petición del contribuyente. (10 días)

Sobre esta base razona la sentencia que: <<Por tanto, las dilaciones extendidas en el curso de las actuaciones y que han sido puestas de manifiesto constatan la existencia de dilaciones imputables al contribuyente (consistentes tanto en la no aportación de documentación que era necesaria así como en peticiones de aplazamiento) y las mismas alcanzan un total de 43 días que restado de los días que duraron en total las actuaciones, resulta que la duración de las mismas, a efectos del artículo 29 de la ley 1/98 ha sido inferior a 12 meses, por tanto ninguna consecuencia relativa a la prescripción puede ser estimada.>>



Así pues, en la sentencia impugnada nos encontramos ante un supuesto en el que, descontándose el periodo de 43 días correspondientes a las dilaciones imputables al obligado tributario, no se alcanza el plazo de 12 meses y no es posible entender que haya transcurrido el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras por lo que no se declaró la caducidad de dichas actuaciones pretendida por la parte ahora recurrente. De la duración total del procedimiento (405 días) la Administración descontó 43 con lo que resultaban 362 (menos de un año) mientras que la parte recurrente pretende que solo sean descontados 10 con lo que se habría excedido el plazo total máximo de un año a que se refiere el artículo 29 de la Ley 1/1998 .

Es decir, en la sentencia recurrida se admitió la dilación y la demora y descontándose ese exceso de días el plazo de duración total del procedimiento resultó que no había transcurrido el plazo de 12 meses.

Realizaremos un examen detallado de los supuestos de hecho de la sentencia recurrida y de las citadas como de contraste que pondrá de manifiesto como deben rechazarse dos de los motivos que utiliza la parte recurrente para entender que la referida dilación de 33 días no le era imputable y que se refieren a que la documentación que se le había solicitado eran facturas que no condicionaban la marcha del procedimiento inspector y que la documentación solicitada no era necesaria. Detallaremos las razones de dicha discrepancia de supuestos:

- La sentencia correspondiente al recurso 66/2006 (FJ quinto) parte de que no toda inobservancia del plazo fijado unilateralmente por la Administración para aportar documentos o datos es una dilación imputable al contribuyente y toma en consideración que se trataba de un grupo de empresas y concluye que, descontados los días que se entiende justificada la demora, se había superado el plazo máximo para las actuaciones inspectoras. El supuesto es distinto pues si bien se reconoce dilación, esta no se admite por el mismo número de días que pretendía la administración y ello al valorar las circunstancias fácticas del caso concreto.

- La sentencia del recurso 3990/2005 (FJ cuarto) concluye que no hubo dilaciones imputables al obligado tributario pero sí retraso por parte de la administración en relación a la que se habla e una "desviada conducta de la Administración" y de unas "innecesarias actuaciones complementarias que no eran tales sino un ardid para evitar la prescripción". Obviamente, también en este caso estamos ante un supuesto fáctico distinto al de la sentencia objeto el presente recuso de casación para unificación de doctrina.

- La Sentencia dictada en el recurso 567/2005 (FJ quinto) trata de un supuesto de ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras derivado de la especial complejidad del asunto del que se trataba y no por la demora imputable al obligado, que es una cuestión que no se plantea. Por esa razón, tampoco podemos admitir que estemos ante un supuesto semejante al planteado en la sentencia que se recurre.

- La sentencia del recurso 464/2006 estima el recuso y declara prescrita la acción liquidatoria de la administración pero sobre la base de que debe analizarse la conducta de la administración que pudiera haber solicitado diligencias innecesarias ó por goteo tratando de ensanchar a capricho los plazos. Se trata, pues, de una valoración de la actuación de la administración que no concurre en el caso presente y que hará imposible considerar que se produce la identidad de supuestos.

- Por ultimo, la sentencia dictada en el recurso 154/2007 (F.J. cuarto) plantea que para que pueda hablarse de dilación es preciso que se haya plasmado en un retraso o entorpecimiento en el curso del procedimiento, lo que no es compatible con que éste se haya desarrollado con normalidad pese al supuesto incumplimiento. No cabe imputar dilaciones en caso de la aportación de documentos referidos a datos favorables al interesado, pues su incumplimiento o retraso no impediría una regularización sin tener en cuenta el gasto o beneficio de que se trate en cada caso, prescindiendo del dato no acreditado. Concluye la sentencia no computando la dilación que había reconocido la administración por lo que, claramente, tampoco concurre la identidad de supuestos que permitiría valorar la supuesta unificación de doctrina.

**QUINTO** .- Deberemos ahora referirnos al tercero de los motivos por el que la parte recurrente considera que la referida dilación de 33 días no le es imputable (lo que obligaría a realizar otro computo con el que se superaría el plazo de un año al que se refiere el citado artículo 29 de la ley 1/98 ) y que hace referencia a que la inspección no advirtió previa y expresamente al contribuyente que la no cumplimentación del requerimiento podía depararle la imputación de una dilación.

La sentencia recurrida al final de su fundamento jurídico Tercero, tras detallar los dos periodos de dilaciones que se imputan a la empresa recurrente (de 33 y 10 días) se limita a afirmar que <<las dilaciones extendidas en el curso de las actuaciones y que han sido puestas de manifiesto constatan la existencia de dilaciones imputables al contribuyente (consistentes tanto en la no aportación de documentación que era necesaria así como peticiones de aplazamiento) y las mismas alcanzan un total de 43 días que restado de los días que duraron en total las actuaciones resulta que la duración de las mismas, a efectos del citado artículo 29 de la ley 1/98 ha sido inferior a 12 meses, por lo tanto, ninguna consecuencia relativa a la prescripción puede ser





estimada.>> Por lo tanto, la sentencia recurrida no considera que sea esencial la advertencia al contribuyente sobre los efectos de la no aportación de documentación y toma en consideración los 43 días de demora que permiten realizar un cómputo del plazo que le obliga a rechazar la pretensión de caducidad de las actuaciones inspectoras.

En relación a esta cuestión, la parte recurrente en casación para unificación de doctrina cita tres sentencias procedentes todas ellas de la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

- La sentencia dictada en el recurso 66/2006 parte de que todo requerimiento para que se aporten datos debe venir acompañado de un plazo mínimo de 10 días (en aplicación del artículo 36.4 del Reglamento de Inspección aprobado por el R.D. 939/86 y del artículo 31.bis 2 del mismo Reglamento a partir del R.D. 136/2000) y entiende que para que exista dilación no solo es preciso que se fije previamente un plazo sino que añade que <<Pero conjuntamente con ese requisito se precisa, tal como exige el artículo, la advertencia al interesado de que el cumplimiento tardío, defectuoso o incompleto de su deber puede determinar la existencia de una dilación que afectaría al cómputo total de duración del procedimiento. De no darse tal advertencia expresa, no puede hablarse de dilación indebida y, cuando ésta se da, debe entenderse rectamente que la dilación computa desde la advertencia o desde el exceso del plazo perentorio conferido en ésta para la entrega de los datos necesarios>>. Examinadas las diligencias reseñadas en el Acta de Inspección de aquel supuesto se apreciaba que ó no se concedía plazo ó no constaba advertencia por lo que los 408 días de dilaciones imputadas a la parte fueron sustancialmente reducidos por la sentencia llegándose a la conclusión de que se había superado el plazo señalado en el artículo 29 de la ley 1/1998 .

- La Sentencia del recurso 399/2005 recogía ya buena parte del razonamiento de la sentencia dictada en el recurso 66/2006 a la que nos acabamos de referir. Citaba los mismos preceptos afirmando (apartado 3 del Fundamento jurídico Cuarto) que se precisa la advertencia al interesado para que el incumplimiento se considere dilación que afecte al cómputo total de la duración del procedimiento. Ahora bien, esta sentencia incide fundamentalmente en lo que considera un uso abusivo por parte de la administración de la posibilidad de descontar del periodo máximo de duración del procedimiento las dilaciones imputables al comprobado y habla de la <<la desviada conducta de la Administración y que, en cierto modo, se ha dejado apuntada más arriba: si la liquidación se hubiera dictado dentro del plazo conferido al efecto ( Art. 60.4 RGIT ), prescindiendo de las innecesarias actuaciones complementarias que se acordaron y que, como hemos visto, no eran tales, sino un ardid para prolongar la duración de un procedimiento abocado a su inminente fracaso como instrumento para evitar la prescripción material de la facultad de liquidar, entonces no habría sido preciso acudir al artificio de unas supuestas dilaciones con las que se juega *a posteriori* para encajar los plazos y crear la apariencia de que se ha respetado el margen temporal concedido por la ley y de que, si no se ha resuelto antes, es por causa directamente imputable al administrado.>>

- La sentencia correspondiente al recurso 567/2005 se refiere a un supuesto en el que se imputa al contribuyente una demora de 273 días por incumplir (y solo parcialmente) el requerimiento de aportación de documentación. Afirma la Sala en relación a esta cuestión que: <<la diligencia que resulta exigible en la actuación inspectora obliga a que se considere necesario recordar la falta de aportación de la documentación requerida y las consecuencias que pueden derivarse de dicho incumplimiento, pues no puede olvidarse que conforme a la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías del Contribuyente la regla general viene constituida por el establecimiento del plazo de doce meses y sólo en casos excepcionales, cuando concurren particulares circunstancias que impidan o dificulten que la culminación de las actuaciones se pueda realizar en el plazo previsto, una vez debidamente acreditadas y razonadas, pueda prolongarse el procedimiento dado que ello supone una agravación de la situación jurídica del sujeto pasivo, sin que resulte conforme al espíritu de dicha normativa el que una vez transcurridos 270 días desde que se efectuó el requerimiento de documentación, requerimiento que fue cumplimentado parcialmente, y sin otro recordatorio posterior, se manifieste al obligado tributario que dicho retraso en la cumplimentación, se insiste, "parcial" de la documentación, le resulta íntegramente imputable>>.

Resulta claro, pues, que entre la sentencia recurrida y las sentencias citadas como de contraste existe un discrepancia fundamental y que es la que hace referencia a exigencia (que mantienen las sentencias de contraste) de la advertencia previa para después poder considerar como indebida la dilación derivada de la falta de aportación de documentación que se haya reclamado a un determinado contribuyente a lo largo del procedimiento de investigación. Sin embargo, esa exigencia, en términos estrictos y llevada a sus últimas consecuencias, no es conforme con la doctrina que emana de la jurisprudencia dictada por esta Sala en supuestos semejantes y que es mucho más matizada.



**SEXTO** .- Analizaremos en este Fundamento Jurídico la jurisprudencia y la doctrina dictada por esta Sala en supuestos semejantes al presente para analizar, posteriormente sus efectos sobre la sentencia objeto del presente recurso.

La sentencia de fecha 24 de Enero de 2011 (Rec. 485/207 ) recoge una serie de criterios interpretativos que se basan en el principio general de que el artículo 29 de la Ley 1/98 es un principio esencial del sistema tributario enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente para alcanzar el anhelado equilibrio en sus relaciones con la administración. Dichos criterios son:

- Dentro del concepto de "dilación" se incluyen tanto demoras expresamente solicitadas como pérdidas materiales de tiempo provocadas por la tardanza en aportar datos y elementos de juicio imprescindibles.
- "Dilación" es una idea objetiva desvinculada de todo juicio ó reproche sobre la conducta del inspeccionado.
- Al mero transcurso del tiempo debe añadirse un elemento teleológico y ello pues es necesario que impida a la inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea.
- Hay que huir de criterios automáticos pues no todo retraso constituye una "dilación" imputable al sujeto inspeccionado.

Estos mismos criterios son asumidos, y transcritos literalmente, por la Sentencia de fecha 21 de Septiembre de 2012 (Rec. 3077/2009 ) que realiza en su Fundamento Jurídico Segundo un recordatorio general de la doctrina sobre las dilaciones imputables al contribuyente y añade los siguientes criterios:

- Según la sentencia de fecha 28 de Enero de 2011, dictada en el recuso 5006/05 , la falta de cumplimiento de la documentación exigida no es dilación si no impide continuar con normalidad el desarrollo de la actividad inspectora.
- Las sentencias dictadas en los recursos 541/2011 y 6555/2009 afirman que retrasarse es diferir ó suspender la ejecución de algo y dicho efecto solo puede ser computado a partir del señalamiento de un momento determinado para llevar a cabo dicha ejecución.

Poco anterior en el tiempo es la sentencia de esta misma Sala de fecha 24 de Noviembre de 2011 (Rec. 791/2009 ) que aunque solo se refiere a la necesidad de la fijación de un plazo, es muy clara al afirmar que <<Por tanto, existe una norma de cuyo tenor literal se deduce que cuando la Inspección requiere la presentación de datos, informes u otros antecedentes, ha de conceder un plazo, siempre no inferior a diez días, para su cumplimentación, de tal forma que la inobservancia de este deber como ha sucedido en el caso de autos, impide a la Administración beneficiarse de una indeterminación creada por ella y achacar al inspeccionado el incumplimiento de un plazo que no ha sido determinado, sin que el defecto expresado pueda subsanarse computando un plazo de quince días siguientes a la solicitud de la Inspección>>.

También es importante, y además se ha dictado en un recurso de casación para unificación de doctrina, lo dicho por esta Sala en la sentencia de fecha 13 de Diciembre de 2011 (Rec. 127/2008 ) que insiste en la necesidad de fijar un plazo y afirma que <<Por nuestra parte consideramos perfectamente acorde con la normativa y el espíritu de garantía temporal suficiente que anida en el artículo 29 de la Ley 1/1998 el aceptar la interpretación que subyace en la alegación del Abogado del Estado, en cuanto que *fijado un plazo (...)* para la realización de las actuaciones inspectoras y *advertida la parte con carácter general y al comienzo de éstas* sobre las consecuencias en cuanto al cómputo de las dilaciones derivadas del incumplimiento por los sujetos pasivos de sus obligaciones de comparecer o de aportar los documentos requeridos, la norma reglamentaria invocada no tiene por qué interpretarse en un sentido de exigencia de que haya de reiterarse en todas y cada una en las que concurra alguna de aquellas circunstancias, a la vista de que tampoco se trata de una consecuencia extravagante en un discurrir de sentido común de los acontecimientos, que por eso imponga como elemento necesario para formar convicción de una repetición -no por eso desaconsejable- de una advertencia sobre un extremo intrínsecamente lógico, cual es el de que los retrasos no dependientes de la conducta dilatoria de la propia Administración no deben de imputarse a ésta.

En este sentido, a salvo circunstancias particulares que aquí no constan, debemos de considerar que, *hecha la clara y precisa advertencia inicial, nada se opone a nivel normativo a que sea aplicado a cada uno de los retrasos por incomparecencia o no aportación íntegra* de la documentación requerida la regla general de la imputación de las dilaciones consecuentes a los contribuyentes incumplidores>>.

En cualquier caso, la imputabilidad de la paralización no tiene que ser total ni que impida a la administración tributaria continuar con la tramitación de la Inspección, pues no se olvide que el último párrafo del artículo 31 señala que "La interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse" por lo tanto, es posible que exista paralización imputable y, a la vez, que la administración haya practicado diligencias y actuaciones.



Lo que no puede confirmarse, por excesiva, es la interpretación que subyace en las sentencias de contraste en relación a lo previsto en el artículo 36.4 del Reglamento de la Inspección aprobado por RD 939/1986, cuando dispone que "Cuando la Inspección requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes y otros antecedentes que no resulten de la documentación que ha de hallarse a disposición de aquella ni de los justificantes de los hechos o circunstancias, consignados en sus declaraciones, se les concederá un plazo no inferior a diez días para cumplir con su deber de colaboración". La concesión del plazo ha sido considerada como esencial por la Jurisprudencia emanada de esta Sala que acabamos de citar pero eso no puede interpretarse como que también sea preciso, junto a la concesión del plazo una advertencia individualizada de los efectos del posible incumplimiento. Esta exigencia no deriva del texto del precepto que acabamos de citar.

Igualmente, en relación al artículo 31, bis, 2, in fine, del mismo Reglamento, a partir de la redacción introducida por el Real Decreto 136/2000 y cuando afirma que "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". Debe interpretarse como que la advertencia se refiere al hecho de que no se ha cumplimentado la documentación requerida, pero no es una exigencia general de advertencia de los efectos del incumplimiento del plazo (fijación de plazo que sí es obligatoria).

**SEPTIMO** .- Aplicado esta doctrina que acabamos de extraer al caso que nos ocupa, debemos empezar por señalar algunos datos de contenido fáctico que resultan del expediente:

- Desde el 18 de enero de 2001 se realizaron diversas Diligencias; en la Comunicación del Inicio de Actuaciones de Inspección (folio 5 del expediente) se habla, tras la cita del artículo 29 de la ley 1/98 y de que no se computaran dilaciones imputables al contribuyente, de que "la incomparecencia en el lugar, día y hora señalados ó la no aportación de los documentos requeridos, podrá considerarse dilación imputable al contribuyente".

- En diligencia número 11 de fecha 21 de Septiembre se piden las facturas de mobiliario adquirido en los años 1986 y 1987 que son amortizados como gasto en los años 1996 a 1999. Se aplaza la visita hasta el día 3 de Octubre.

- En la Diligencia de 3 de Octubre se dice que se aportan los documentos requeridos en la anterior diligencia y que se proceden a concretar los puntos discrepantes de la comprobación.

- No obstante, en la Diligencia 13, de 5 de Noviembre, manifiesta el contribuyente que no encuentra las facturas requeridas el día 21 de septiembre por lo que se hace constar que hay una dilación imputable hasta esa fecha de 33 días.

- Posteriormente se realizan mas Diligencias, hasta la número 17 y se dicta el Acta de Disconformidad A02 70496030 en cuyo folio 5, y con ocasión de los gastos de amortización, se dice que no se admiten como gastos deducibles los gastos de mobiliario diverso del hogar familiar.

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.

Por todo ello no parece acorde con el criterio de esta Sala, imputar el retraso de 33 días a la empresa recurrente, pues concurren los siguientes tres elementos fundamentales derivados de la doctrina de la Sala: no se fijó un plazo en la diligencia en la que se requería la aportación de documentación; la demora no impidió a la administración continuar sus tareas de investigación (pues en la diligencia intermedia de 3 de Octubre se trabajó en relación a los puntos discrepantes de la comprobación); finalmente, la documentación requerida, y que dio lugar a la imputación de la demora, no era necesario para la resolución final de la cuestión pues resultaba que los gastos a que se refería, no eran deducibles, con independencia de lo que aquella acreditara.

**OCTAVO** .- En atención a todo lo expuesto, procede declarar la inadmisión del recurso en relación a los impuestos y ejercicios que mencionamos en el Fundamento Jurídico Tercero cuya cuota no alcanza la cifra de 18.030,36 € y, a la vez, la estimación del recurso de casación para la unificación de doctrina en todo lo demás, por lo que procede, por tanto, la estimación del recurso, sin hacer imposición de costas ni en casación, ni en la instancia.



Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución.

### FALLAMOS

Que debemos INADMITIR en recurso de casación para unificación de doctrina en relación a las liquidaciones correspondiente al Impuesto de Sociedades correspondiente a 1998, y a las reclamaciones económico administrativas dictadas en los expedientes 08/17671/2002; 08/17673/2002 y 08/17674/2002. En lo demás, procede ESTIMAR el recurso de casación para la unificación de doctrina, interpuesto por la representación procesal de MADEN S.A., contra la sentencia de fecha 11 de Junio de 2010, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso contencioso administrativo 1107/2006, sentencia que anulamos así como la resolución del TEAR de la que trae causa; solo en cuanto a los conceptos por los que, siendo admisible, se estima el recurso; todo ello sin imposición de las costas causadas ni en casación ni en la instancia.

Así por esta nuestra sentencia, deberá insertarse en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos **Rafael Fernandez Montalvo** Juan Gonzalo Martinez Mico Emilio Frias Ponce Jose Antonio Montero Fernandez Ramon Trillo Torres **PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. **Rafael Fernandez Montalvo**, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretario, certifico.