



Roj: **SAN 983/2024 - ECLI:ES:AN:2024:983**

Id Cendoj: **28079230042024100084**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **4**

Fecha: **14/02/2024**

Nº de Recurso: **1044/2020**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **IGNACIO DE LA CUEVA ALEU**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **AUDIENCIA NACIONAL**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

### **SECCIÓN CUARTA**

**Núm. de Recurso:** 0001044 /2020

**Tipo de Recurso:** PROCEDIMIENTO ORDINARIO

**Núm. Registro General:** 08203/2020

**Demandante:** Simón

**Procurador:** CRISTINA BORRAS BOLDOVA

**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilmo. Sr.:** D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

### **SENTENCIA Nº :**

**Ilma. Sra. Presidente:**

D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D<sup>a</sup>. CARMEN ALVAREZ THEURER

D<sup>a</sup>. ANA MARTÍN VALERO

Madrid, a catorce de febrero de dos mil veinticuatro.

Vistos los autos del recurso contencioso administrativo nº 1044/20 que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido por **D. Simón**, representados por la Procuradora D<sup>a</sup> Cristina Borrás Boldova, contra la resolución de 21 de julio de 2020, del Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC), parcialmente estimatoria del recurso de alzada deducido contra la resolución de 29 de marzo de 2019 por el Tribunal Económico-administrativo Regional (TEAR) de Valencia, mediante la que se desestimó la reclamación deducida en relación con la liquidación del IRPF, ejercicio 2010, y sanción subsiguiente.

Siendo parte demandada la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**



**PRIMERO.**- Por la parte recurrente expresada se interpuso recurso contencioso administrativo mediante escrito presentado en fecha 16 de septiembre de 2020 contra las resoluciones antes mencionadas, fue admitido a trámite por decreto de fecha 18 de septiembre de 2020, con reclamación del expediente administrativo.

**SEGUNDO.** - Una vez recibido el expediente administrativo y en el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó demanda, mediante escrito presentado el 23 de diciembre de 2020, en el cual, tras alegar los hechos y fundamentos oportunos, terminó suplicando:

*<<(…)que teniendo por presentado este escrito, se sirva admitirlo; tenga por devuelto el expediente administrativo; por formalizada demanda en la representación que ostento de Simón, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 21 de julio de 2020, recaída en la Reclamación N° NUM000, por el concepto tributario Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas, ejercicio 2010; mande dar traslado de la demanda y demás documentos, mediante copias, a la Administración demandada para que, dentro del plazo legal formule las alegaciones que tenga por conveniente; y, previos los trámites preceptivos, dicte sentencia, por la que, con estimación del presente recurso se declare nula, anule o revoque y deje sin efecto la resolución impugnada por ser contraria a Derecho, decrete las medidas necesarias para el restablecimiento de la situación jurídica perturbada >>.*

**TERCERO.** - La Abogacía del Estado contestó a la demanda, mediante escrito presentado en fecha 19 de enero de 2021, en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso.

**CUARTO.**- Practicada la prueba propuesta, quedaron los autos conclusos y pendientes de señalamiento para votación y fallo cuando por turno correspondiera.

**QUINTO.**- Se señaló para votación y fallo el día 7 de febrero de 2024, fecha en que tuvo lugar.

**SEXTO.** - La cuantía del recurso se ha fijado en 232.100,83 euros.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU, quien expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.**- Este recurso contencioso-administrativo se dirige frente a la resolución de 21 de julio de 2020, del Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC), parcialmente estimatoria del recurso de alzada deducido contra la resolución de 29 de marzo de 2019 por el Tribunal Económico-administrativo Regional (TEAR) de Valencia, mediante la que se desestimó la reclamación deducida en relación con la liquidación del IRPF, ejercicio 2010, y sanción subsiguiente.

La resolución de TEAC estimó parcialmente el recurso de alzada, anuló la sanción impuesta y desestimó la reclamación en cuanto a la liquidación del IRPF del ejercicio 2010, único aspecto que aquí se controvierte.

**SEGUNDO.**- La liquidación originariamente impugnada trae causa del procedimiento de inspección seguido con el demandante con carácter parcial respecto de las operaciones realizadas por el actor con el Club de Fútbol Levante Unión Deportiva, S.A., primero en relación con el ejercicio 2010 y luego ampliadas al ejercicio 2008.

El procedimiento de inspección dio lugar a dos liquidaciones distintas correspondientes a los ejercicios 2008 y 2010.

La liquidación del IRPF correspondiente a 2008 fue objeto de enjuiciamiento por el Tribunal Superior de Justicia de Valencia, cuya Sala de lo Contencioso-administrativo dictó sentencia de 28 de julio de 2020 (rec. 937/2019) por la que se anuló la liquidación originaria.

**TERCERO.**- Los antecedentes necesarios para dar respuesta a las cuestiones planteadas son, sucintamente expuestos, los siguientes:



a) El demandante había suscrito en fecha 31/07/2008 con el **Levante** Unión Deportiva SAD la resolución de mutuo acuerdo de su contrato laboral como futbolista profesional, ascendiendo la indemnización pactada a la cantidad de 768.915,32 euros brutos, importe que fue abonado en fecha 09/08/2010.

Según Certificado de Retenciones e Ingresos a cuenta del IRPF correspondientes al ejercicio 2008, emitido por el club de fútbol, los 768.915,32 euros de la indemnización por despido se incluyeron dentro del apartado de rentas exentas del impuesto.

Por su parte, el demandante no incluyó dicho importe en su declaración del ejercicio 2010 ni tampoco en la del ejercicio 2008 como renta sujeta a IRPF.

b) La Inspección de los Tributos regulariza la situación tributaria del demandante por considerar que debió declarar la indemnización por despido en concepto de rendimientos del trabajo, al estar sujeta y no exenta, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 17 y 7.e) de la LIRPF.

Además, teniendo en cuenta que con el fin de la relación laboral también se acordó que el abono de la indemnización no se produciría en tanto el club de fútbol no estuviese en disposición financiera de hacer frente al pago de la misma, procede imputar dicha indemnización al periodo impositivo en el que efectivamente fue abonada, esto es 2010.

Disconforme con el acuerdo de liquidación, el demandante interpuso reclamación económico-administrativa que fue desestimada por TEAR de la Comunidad Valenciana en primera instancia y luego en apelación por el TEAC en la resolución que ahora directamente se impugna.

**CUARTO.-** En la demanda se aduce la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IRPF del ejercicio 2010; la incorrecta consideración de la extinción de la relación laboral del actor como resolución de mutuo acuerdo en lugar de considerarlo despido; y, finalmente, la indebida imputación temporal de la indemnización satisfecha al actor al ejercicio 2010 en lugar de al ejercicio 2008.

Por razones sistemáticas comenzaremos con el análisis de la alegación sobre prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ejercicio 2010.

En relación con ello el demandante sostiene que el procedimiento inspector se prolongó más de los doce meses previstos en el art. 150 LGT a la sazón vigente, pues, contrariamente a lo que se sostiene en la liquidación y confirma el TEAC, el periodo de dilación comprendido entre el 26 de febrero y el 14 de junio de 2015 (77 días) no sería imputable al demandante según se aduce en la demanda.

**QUINTO.-** Para abordar esta cuestión hemos de partir de que el artículo 150 LGT aplicable *ratione temporis* regulaba el plazo de las actuaciones inspectoras y establecía que:

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

*No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concurra alguna de las siguientes circunstancias: a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.*

*b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice. Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho."*

Por otro lado, el artículo 102.2 RGAT disponía, a los efectos del plazo de doce meses previsto en el apartado 1 del artículo 104 LGT, lo siguiente:

*"Los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todo o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y periodo objeto del procedimiento."*

Por su parte, el artículo 104 RGAT desarrolla el concepto de dilaciones no imputables a la Administración disponiendo que deben considerarse como tales, entre otras:



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

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

(...)

c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del p"

**SEXTO.-** La sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2011 (recurso número 485/2007) recoge los criterios interpretativos que se deben utilizar para determinar la existencia o no de dilaciones imputables al obligado tributario. Estos criterios son los siguientes:

- En el concepto de dilación se incluyen tanto las demoras expresamente solicitadas como las 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 o reproche sobre la conducta del inspeccionado.
- Al mero transcurso del tiempo debe añadirse un elemento teleológico al ser 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 por la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 28 de enero de 2011, que declara:

*"... A juicio de la Sala, no cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso, en el suministro de la documentación, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora. Por tanto, si esta situación no se da, no se puede apreciar la existencia de dilación por el mero incumplimiento del plazo otorgado, siendo lógico exigir, cuando la Administración entienda que no ha podido actuar por el retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de documentación válidamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento".*

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo mantiene que las diligencias con valor jurídico y eficacia interruptiva de la prescripción son aquellas que dan lugar al normal desenvolvimiento de las actuaciones inspectoras y no tienen por finalidad evitar la prescripción y en las sentencias de 23/07/2012, recurso 1835/2010; de 13/11/2011, recurso 164/2007, de 6/04/2009, recurso 5678/2003 y de 19/07/2010, casación 3433/2006, ha establecido que tiene eficacia interruptiva de la prescripción, la actividad administrativa: 1º que su finalidad sea liquidar o recaudar la deuda tributaria, 2º que tenga validez jurídica, 3º que se notifique y 4º que sea precisa en relación al concepto y periodo impositivo de que se trate.

El Alto Tribunal califica de diligencia argucia o irrelevante la meramente dilatoria para constatar hechos obvios o evidentes o para reiterar documentación o aquellas en las que la documentación solicitada no es necesaria o es superflua, ( sentencias de 19/07/2010, casación 3433/2006; de 24/11/2011, casación 578/2009; de 22/03/2012, recurso 159/2009 y de 18/06/2012, casación 4397/2009).

Como viene reconociendo la jurisprudencia, cuya obviedad excusa su cita, al alcance meramente objetivo constituido por el mero 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 relación al plazo máximo de las actuaciones inspectoras y, sobre todo, de las dilaciones imputables al obligado tributario, merece destacarse por su claridad la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo



(Secc. Segunda) de fecha 11 de diciembre de 2017, dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 3175/2016, que manifiesta:

*"SEXTO.- Con el objeto de explicar los fundamentos de nuestra decisión, conviene comenzar recordando de modo sucinto algunas afirmaciones que este Tribunal ha venido haciendo acerca del plazo máximo de las actuaciones inspectoras y, sobre todo, de las dilaciones imputables a los obligados tributarios.*

*A) Así, en primer lugar, hemos dicho, vigente la normativa aplicable al caso de autos, que «el propósito del titular de la potestad legislativa es que, como principio general, la Inspección de los tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses, prorrogable como mucho hasta veinticuatro si concurren las causas tasadas en la norma, si bien autoriza, para computar el tiempo, a descontar las demoras provocadas por los contribuyentes y los paréntesis necesarios para la tarea inspectora y de comprobación. En cualquier caso, ha sido tajante al dejar muy claro que el tiempo que transcurra entre la notificación del inicio de las actuaciones y el acto que las culmina no exceda de aquellos lapsos temporales» [sentencia de 24 de enero de 2011 (rec. cas. núm. 485/2007), FD Tercero, A); recogen esta doctrina, entre otras, las sentencias de 19 de abril de 2012 (rec. cas. núm. 541/2011), FD Quinto; de 21 de septiembre de 2012 (rec. cas. núm. 3077/2009), FD Segundo; y de 21 de febrero de 2013 (rec. cas. núm. 1860/2010), FD Segundo].*

*B) Y hemos declarado, en segundo lugar, que «[c]on este espíritu debe abordarse la interpretación de la noción "dilaciones imputables al contribuyente"». A este respecto, hemos dicho que «la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado». Pero también que «[a]l alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico», de manera que «[n]o basta su mero ocurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea» [en este sentido, entre otras, sentencias de 24 de enero de 2011, cit., FD Tercero, A); de 19 de abril de 2012, cit., FD Quinto; de 21 de septiembre de 2012, cit., FD Segundo; de 19 de octubre de 2012 (rec. cas. núm. 4421/2009), FD Sexto; de 21 de febrero de 2013, cit., FD Segundo; de 25 de septiembre de 2015 (rec. cas. 3973/2013), FD Tercero; y de 20 de abril de 2016 (rec. cas. núm. 859/2016), FD Tercero].*

*C) Por último, en conexión con lo anterior, hemos subrayado que «no cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso, en el suministro de la documentación ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora. Por tanto, si esta situación no se da, no se puede apreciar la existencia de dilación por el mero incumplimiento del plazo otorgado, siendo lógico exigir, cuando la Administración entienda que no ha podido actuar por el retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de documentación válidamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento» [entre otras, sentencias de 28 de enero de 2011 (rec. cas. núm. 5006/2005), FD Sexto; de 21 de septiembre de 2012, cit., FD Segundo; de 19 de octubre de 2012, cit., FD Sexto; de 21 de febrero de 2013, cit., FD Segundo; sobre la necesidad de que la Administración justifique que los incumplimientos le impidieron continuar la labor inspectora, véase también la sentencia de 19 de abril de 2012, FD Quinto].*

*En este sentido, hemos afirmado que la circunstancia de «que el acta recoja que se ha efectuado una solicitud de información al inspeccionado y que este no lo cumplimentara íntegramente hasta una determinada fecha, en sí mismo y sin más datos o circunstancias a valorar, en modo alguno resulta determinante para imputar la dilación al contribuyente» (sentencia de 21 de febrero de 2013, cit., FD Segundo); y que «no resulta determinante para imputar una dilación al contribuyente que el acta o el acuerdo de liquidación recojan que se efectuó una solicitud de información al inspeccionado y que éste no lo cumplimentó íntegramente hasta una determinada fecha, ya que sólo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando esta situación impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora, lo que deberá ser motivado» (sentencia de 25 de septiembre de 2015, cit., FD Tercero).*

*En definitiva, hemos subrayado la voluntad inequívoca de la Ley de que las actuaciones inspectoras se lleven a cabo en un plazo determinado; hemos precisado que, aunque para computar dicho plazo, obviamente, hay que tener en consideración las demoras en el procedimiento causadas por el sujeto inspeccionado, solo pueden considerarse como dilaciones imputables al obligado tributario aquellas que impidan a los órganos de la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea; y, como corolario de lo anterior, hemos hecho hincapié en que el mero incumplimiento, total o parcial, de la solicitud por la Inspección de información en general, o de aportación de documentos en particular, no puede incidir en el plazo máximo para concluir el procedimiento inspector, salvo que la Administración razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento, para lo cual -añadimos- parece necesario explicar la trascendencia para las actuaciones de los datos o documentos reclamados y, por ende, identificarlos.*



*SÉPTIMO.- De todo lo anterior derivan de forma natural, por lo que a este proceso interesa, las conclusiones que exponemos a continuación.*

*En primer lugar, y la más evidente, que, dado que resulta indudable que la Ley quiere que el procedimiento inspector esté sujeto a un plazo máximo de duración, la Administración tributaria tiene el deber, en cualquier caso, de motivar las dilaciones imputadas a los obligados tributarios, a los efectos de poder descontar esas demoras en el cómputo del plazo previsto en la norma para concluir las actuaciones inspectoras.*

*En segundo lugar, de la doctrina expuesta se desprende, asimismo, que esa motivación debe hacerse, en principio, tanto en el acta como en el acuerdo de liquidación. Así es, parece obvio que el órgano actuante debe hacer un primer relato, no solo de las dilaciones imputadas a la persona o entidad (o de las interrupciones que hayan acaecido), sino también de la trascendencia que las mismas han tenido en el desarrollo del procedimiento, en el acta inspectora, que recoge una propuesta que el órgano competente para liquidar puede o no acoger. Ello, naturalmente, sin perjuicio de que, tratándose de actas de disconformidad, en el informe ampliatorio o complementario se desarrollen de forma concreta los motivos de la regularización y las incidencias del procedimiento, y de que el Inspector-Jefe pueda, en su caso, subsanar los eventuales déficits de motivación.*

*No debe olvidarse, de un lado, que el Actuario es el responsable de la instrucción del procedimiento, y, por ende, quien mejor conoce porqué se han ocasionado las dilaciones que han impedido continuar sus actuaciones, no la Oficina Técnica, que es la que dicta el acuerdo de liquidación que después firma el Inspector-Jefe, quien, en este punto, suele limitarse a reproducir lo que el Actuario haya reflejado en el acta o en el informe. Y, de otro lado, que tras la firma del acta de disconformidad se abre un plazo de 15 días para que el obligado tributario pueda formular las alegaciones que estime pertinentes dirigidas al Inspector-Jefe, siendo éste el primer momento del que dispone la persona o entidad inspeccionada para oponerse a las dilaciones que en su caso se le hayan imputado.*

*Pero resulta evidente que las dilaciones atribuidas al obligado tributario deben motivarse, asimismo, en el acuerdo de liquidación, porque, como es de sobra conocido, en virtud del art. 54.1 de la Ley 30/1992, en general, y del art. 103.3 de la LGT, en particular, el acto administrativo de liquidación debe ser motivado. Y, como dice la sentencia de la Audiencia Nacional ofrecida de contraste, «[e]ste deber jurídico, en lo que se refiere a la liquidación, debe entenderse rectamente que no sólo comprende, en el contexto de una Administración que debe someterse a la Ley y al Derecho ( art. 103 CE ), la motivación de los elementos sustantivos esenciales del tributo liquidado, sino que ha de extenderse a la justificación del propio ejercicio de la potestad, antecedente y presupuesto de esa determinación de la deuda, cuando concurren en el asunto circunstancias que puedan hacer dudar del tempestivo y adecuado ejercicio de la competencia, como sucede en los casos en que la resolución se dicta una vez ya transcurridos los doce meses que, como límite máximo, impone la ley». Teniendo siempre presente que «la motivación no es una mera cortesía del acto, sino una exigencia que permite al propio órgano administrativo garantizar el acierto de su decisión, de la que debe dar cuenta, y a los Tribunales de justicia verificar si esa decisión se acomoda al ordenamiento jurídico o si, por el contrario, incurre en cualquier infracción de éste y, eventualmente, en arbitrariedad» (FD Cuarto).*

*Por consiguiente, es palmario que las dilaciones deben motivarse adecuadamente en el acta y en el acuerdo de liquidación, por las razones expuestas y porque -es preciso subrayarlo-, por su propia naturaleza, las diligencias no son en absoluto el instrumento idóneo para este cometido.*

*En efecto, sin necesidad de descender ahora a todos y cada uno de los aspectos de la dilación que deben ser motivados, hemos dicho que para que pueda ser atribuida al sujeto inspeccionado, es preciso que la Inspección tributaria explique en qué medida la falta o simple retraso en la aportación de información o de documentación ha entorpecido, obstaculizado o dilatado la marcha del procedimiento. Y este dato, difícilmente puede figurar en una diligencia de constancia de hechos, que podrán contener, sí, los requerimientos que en un momento concreto se efectúan a los obligados tributarios y los resultados de dichos requerimientos o de las actuaciones de obtención de información ( art. 98.2 RD 1065/2007 ), pero en ningún caso un relato cabal y una valoración global de la trascendencia de dicha información y, sobre todo, con la necesaria perspectiva, de la influencia de los incumplimientos o demoras en el trabajo de los actuarios.*

*De lo anterior se deduce directamente, en tercer lugar, que no basta con que el acta o el acuerdo de liquidación empleen fórmulas estereotipadas (desafortunadamente, esta Sala ha podido comprobar con frecuencia su uso) como la de que la persona o entidad inspeccionada "no aporta documentación", y aludan al periodo temporal en que se habría producido dicha circunstancia, porque esa expresión no explica a qué documentos se refiere ni si el incumplimiento ha sido total o parcial, temporal o definitivo, y, desde luego, ni por remisión a las específicas diligencias en las que aparecen las peticiones de esos documentos y la inobservancia o demora del contribuyente, aclara porqué la conducta de éste ha dilatado u obstaculizado el devenir del procedimiento inspector hasta el punto de que ha impedido cumplir con el plazo máximo para su conclusión previsto en la Ley.*



Por último, importa advertir que, habiendo de concluir la Inspección sus actuaciones en el plazo máximo previsto en el art. 150.1 LGT, y debiendo, por ende, el órgano competente para liquidar, y previamente el Actuario, motivar cuidadosamente las dilaciones imputadas a los contribuyentes objeto de inspección, explicando por qué se excedió del término que se le ha otorgado, no pueden ni los Tribunales Económico-Administrativos ni los Tribunales de justicia en el ejercicio de control del acto, subsanar los defectos de motivación en el citado aspecto del acta o del acuerdo de liquidación".

**SÉPTIMO.**- Expuesto el marco legal y la jurisprudencia del Tribunal Supremo que lo ha interpretado, hemos de proyectarlo sobre lo acontecido en el supuesto sometido a nuestro enjuiciamiento que, en lo que ahora interesa, fue lo siguiente:

En el acuerdo de liquidación, luego de reseñar la normativa aplicable, se señala que en el correo enviado por la Inspección en fecha 19 de febrero de 2015 al representante del obligado tributario, ya se hacía constar que mediante un previo correo de 30 de enero se requirió la aportación del "documento del acuerdo, conforme al art.64.1 de la Ley Concursal, a que hace referencia la Providencia dictada por el Juez en fecha 24/07/2008. Además se solicita[ba] sea aportada la siguiente documentación del obligado tributario:

- Documento de la comunicación al Juzgado de lo Mercantil nº 2 de Valencia, en el Procedimiento Concursal 672/08, en donde el obligado tributario comunica al Juzgado que, como acreedor del **Levante U.D. S.A.D.**, se le notifica el importe del crédito de naturaleza salarial que ostenta frente a la concursada, (**Levante U.D.**), crédito que detallará los importes pendientes de cobro, créditos reconocidos en el Procedimiento Concursal como Privilegio General y Privilegio Ordinario.

- Documentos justificativos del cobro de dichos Privilegios, abonados por parte del **Levante, U.D.**, así como los saldos abonados por la AFE y la LFP.

- Contrato derechos imagen.

Consecuentemente, en el indicado correo de 19 de febrero de 2015, "se emplaza al obligado tributario para la aportación de la documentación solicitada el próximo día 26/02/2015, a las 12 horas, en el despacho 508, de la Avda. Blasco Ibáñez, nº 50,5º piso".

Sin embargo, el representante del actor no compareció y el 9 de marzo de 2015 envió un correo excusándose por no haber comparecido a causa de una enfermedad y comunicó que no tenía la documentación solicitada, pero que una vez que la tuviera se pondría en contacto con la Inspección a fin de "poder quedar y resolver este asunto".

Finalmente, el representante compareció el día 14 de mayo de 2015 y manifestó que "de la documentación requerida en el documento de Comunicación de ampliación de actuaciones al ejercicio 2008 no puede aportarla por carecer de la misma".

A partir de estos hechos en la liquidación se considera el periodo comprendido entre febrero en que el obligado tributario debía comparecer aportando la documentación requerida (por segunda vez) y el 14 de mayo de 2015 en que compareció manifestando que carecía de la documentación requerida, no es imputable a la Administración.

**OCTAVO.**- Atendiendo a la doctrina jurisprudencial transcrita, para que la dilación pueda ser atribuida al sujeto inspeccionado, es preciso que la Inspección tributaria explique en qué medida el retraso en la aportación de información o de documentación ha entorpecido, el 26 obstaculizado o dilatado la marcha del procedimiento, impidiendo la continuación de la actividad inspectora. La ausencia de dicha motivación determina que las dilaciones imputadas a la parte recurrente no tengan incidencia en el plazo máximo para concluir el procedimiento inspector.

Pues bien, en el acuerdo de liquidación, una vez que se reflejan los datos a que nos hemos referido en el fundamento de derecho anterior, no se contiene referencia específica al caso concreto acontecido, sino únicamente referencias generales a que

"contrariamente a lo manifestado, se observa, de conformidad con las diligencias y comunicaciones extendidas en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación, que el obligado tributario incumplió la obligación de comparecer el día y hora señalados para aportar la totalidad de la documentación que le era requerida, documentación que, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 29 y 142 de la Ley General Tributaria, el obligado tributario debía poner a disposición de la Inspección, lo que implica una demora en la instrucción y tramitación del procedimiento imputable al obligado tributario, habiendo sido necesario efectuar requerimientos de obtención de información. Es más, se ha comprobado que el número de dilaciones imputables al obligado tributario debió ser superior al consignado en las actas. (...) A estos efectos, la obligación de colaborar del obligado tributario con la Inspección se recoge de manera genérica, entre otros en el artículo 29.2.g) de la LGT que



señala como obligación tributaria formal de los obligados tributarios, la "de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones". Tal colaboración se traduce en diversas obligaciones formales previstas en las letras del artículo citado, como "aportar a la Administración Tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria" (29.2.f) todo lo cual supone una colaboración activa del inspeccionado.

Del artículo transcrito se desprende, primero, que la documentación e información que debe estar a disposición de la Inspección será toda aquella que "pruebe los hechos y circunstancias consignados en las declaraciones", es decir, todo tipo de información que haya utilizado el declarante; y segundo, que la verificación de la situación tributaria es tarea prioritaria para el legislador.

Puesto que la Ley General Tributaria no deja al arbitrio del administrado la colaboración y aportación de los datos, documentos y antecedentes para realizar la función encomendada a la Inspección Tributaria, sino que de igual modo que fija un plazo máximo para el transcurso de las actuaciones inspectoras, también protege el interés público (por encima del privado o particular) asegurando la "paralización" de dicho plazo en tanto en cuanto no se obtenga la documentación e información necesaria para realizar las tareas de comprobación e investigación previstas en el artículo 141 de la LGT.

Es decir, si la Inspección, en sus tareas de comprobación e investigación, está obligada a actuar en un plazo determinado, va a tener que exigir del obligado tributario con el que se desarrollen las actuaciones que su colaboración se preste dentro de los plazos más breves al efecto (siempre con respeto de los que en cada caso señale la normativa vigente).

El sentido que la Ley le ha dado al término dilación es claro, por cuanto supone considerar los retrasos producidos por el obligado tributario, al cumplimentar los requerimientos o solicitudes inspectoras, o con sus peticiones de aplazamiento de las actuaciones o de ampliación de plazos, como no computables en el plazo de resolución o de duración de las actuaciones inspectoras.

La idea clave radica en que el plazo dispuesto por la Ley para concluir las actuaciones inspectoras es un plazo real que vincula a la Administración pero, al mismo tiempo no puede perjudicarla, circunstancia que se produce cuando la misma no cuenta con los medios necesarios para luchar contra las razones por las que se impide el avance de la actuación. Surgen así las inspecciones a tiempo real, lo cual es coherente con la finalidad última de la Ley, la cual consiste en evitar que las actuaciones se prolonguen excesivamente, en perjuicio del contribuyente. Pero lo que resulta inadmisibles es que, cuando sea el contribuyente el que perjudique las actuaciones, la existencia de un plazo máximo perjudique a la Administración, porque la situación de indefensión de la Administración sería absoluta en ese caso.

Lo anteriormente transcrito pone en evidencia que la Administración no ha motivado, con referencias al caso concreto, las razones por las que la falta de aportación documental constituía un obstáculo relevante para la prosecución de las actuaciones, falta de motivación concreta que impide imputar al contribuyente la dilación de los 77 días controvertidos.

Conviene insistir en que el déficit apreciado no puede ser suplido por las sucesivas resoluciones de los tribunales económico-administrativos ni tampoco por las razones ofrecidas en la contestación a la demanda. De manera que no podemos considerar a estos efectos el muy medido esfuerzo argumental del Abogado del Estado en este sentido efectuado en los cuatro últimos párrafos del motivo segundo de la contestación a la demanda.

**NOVENO.**- Así las cosas, no siendo imputable al demandante el retraso controvertido, sino únicamente los 12 días que le achaca la liquidación y que el demandante acepta, hemos de concluir que se produjo la caducidad del procedimiento y que, conforme al at. 150 LGT ya citado, tal procedimiento no tuvo virtualidad interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ejercicio 2010. En efecto, el plazo de doce meses se inició el 22 de octubre de 2014 con la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras y concluyó el 30 de noviembre de 2015 con la notificación de la liquidación, esto es, vendido ya el término de doce meses y los doce días de dilación imputable al demandante.

Descartado el efecto interruptivo de las actuaciones inspectoras, cuando se produjo la notificación del acuerdo de liquidación -30 de noviembre de 2015- habían transcurrido ya los cuatro años de prescripción para liquidar contados desde el final del periodo voluntario de autoliquidación del IRPF del ejercicio, esto es, el 30 de junio de 2015.

Por lo tanto, más allá de la trascendencia que quepa atribuir a la STSJ de Valencia que enjuició la liquidación del ejercicio 2008 y que anuló la liquidación bajo parámetros fácticos semejantes, sobre lo que se extiende el



Abogado del Estado, el recurso ha de ser estimado por las razones expuestas, sin que proceda el análisis del resto de cuestiones suscitadas en la demanda.

**DÉCIMO.-** En materia de costas, a tenor de lo dispuesto en el art. 139.1 LJCA, procede imponer las costas a la Administración demandada.

Vistos los preceptos ya citados, así como los de general y pertinente aplicación,

## FALLAMOS

**ESTIMAMOS** el recurso contencioso-administrativo núm. **1044/2020**, interpuesto por la Procuradora D<sup>a</sup> Cristina Borrás Boldova, en representación de **DON Simón**, contra la resolución de 21 de julio de 2020, dictada por el Tribunal Económico-administrativo Central en la reclamación NUM000, la cual anulamos, así como resolución del TEAR de Valencia allí confirmada y la liquidación originaria correspondiente al ejercicio 2010 del IRPF del actor.

**CONDENAMOS** a la demandada al pago de las **COSTAS**.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.-** La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe.