

I. LA NECESARIA MOTIVACIÓN DE LAS CAUSAS QUE JUSTIFICAN LA AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE DURACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS. ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA DEL TS.

Como es sabido, al objeto de que se produzca la ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras (el cual, con carácter general, se computa desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio de las actuaciones hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo, de ordinario, la liquidación dictada por el Inspector Jefe) se requiere la necesaria motivación del acuerdo correspondiente. En caso de falta de motivación de dicho acuerdo podría entenderse superado el plazo máximo previsto al efecto, a pesar de que ello no determine la caducidad del procedimiento.

Mediante Sentencia de 28 de enero de 2011 se refirió el TS a esta cuestión relativa a la motivación de la ampliación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, analizando los presupuestos necesarios para imputar una dilación al contribuyente por la no atención de un requerimiento de aportación de documentación, así como los presupuestos que debían concurrir para que la solicitud de información efectuada a otro Estado miembro constituyese una interrupción justificada del procedimiento inspector.¹

¹ Concretamente en el presente caso el Alto Tribunal vino a desestimar el recurso interpuesto por un contribuyente contra Sentencia de la Audiencia Nacional (SAN), concluyendo al efecto que debía sumarse al plazo con el que contaba la Administración tributaria para acordar la ampliación de la duración de las actuaciones un concreto período de tiempo de suspensión solicitado por el propio contribuyente, quedando de este modo ampliado el plazo válido para acordarse la ampliación de la duración de las

(*) Profesor Titular (acreditado para Catedrático) de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura

Ya con anterioridad, en su Sentencia de 31 de mayo de 2010, había declarado el Alto Tribunal a este respecto que no bastaba con la mera concurrencia de alguna de las circunstancias que el art. 29.1 de la antigua Ley 1/1998, de 26 de febrero, reguladora de los Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC), mencionaba para que procediese la ampliación del plazo de duración de las actuaciones, siendo necesaria además la justificación de la necesidad de dilatarlo a la vista de los pormenores del caso. De este modo se rechazaba el carácter automático de esta incidencia en la tramitación del procedimiento inspector por la mera concurrencia de alguna de las causas que podrían habilitarla.²

actuaciones.

² Asimismo puede consultarse a este respecto la SAN de 21 de mayo de 2015, relativa a una regularización de las retenciones a cuenta de sus empleados respecto de la cual, a pesar de que se trataba de una gran empresa con elevada facturación y número de empleados, no se motivó por parte de la Administración adecuadamente la ampliación del plazo, no rebatiéndose además las alegaciones de la entidad. En base a ello estima el Tribunal que no resulta procedente la ampliación, ya que el mero hecho de que el volumen de operaciones supere el límite para auditar las cuentas o que se trate de una sociedad dominante de un grupo fiscal no conlleva automáticamente que exista especial complejidad y por tanto proceda la ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras. De acuerdo con lo declarado por la Audiencia Nacional (AN) "(...) Es evidente que la absoluta falta de explicación al respecto impide a la Sala descartar que la dificultad para cumplir el plazo ordinario en el supuesto examinado no procediera tanto de la complejidad real de la comprobación como de la deficiente organización administrativa o de una escasa diligencia en el impulso de la actividad de comprobación (según expresión utilizada por la mencionada STS de 29 de enero de 2014. Y ello, junto con lo razonado anteriormente, nos lleva a concluir que en este caso no sólo no existe la motivación específica necesaria para considerar válido el acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, sino que efectivamente se ha producido una paralización injustificada del procedimiento inspector por lo que respecta al concepto impositivo de retenciones a cuenta del IRNR superior a 6 meses". Por otra parte en el concreto supuesto de autos analizado se apreció interrupción injustificada de las actuaciones en la medida que respecto a las retenciones del trabajo la Administración tardó más de un año en

Con carácter general la justificación ha de contenerse en el propio acuerdo de ampliación, sin que quepa *a posteriori*, ni por los tribunales económico-administrativos ni en sede judicial, la sustitución de dicha justificación mediante el análisis y la delimitación de aquellas circunstancias que no se hicieron constar de manera expresa en el acuerdo de ampliación.

Tal y como señaló el TS a través de la citada Sentencia, en el concreto supuesto de autos analizado en la propuesta de actuación el actuario no se limitó a señalar la existencia de actuaciones de especial complejidad por el volumen de operaciones de la entidad. Añadió además el Tribunal que, a pesar de que se aceptase con la parte actora la necesidad de una concurrencia conjunta de la causa de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector con una circunstancia justificativa de tal incidencia temporal, la motivación otorgada por un acuerdo de ampliación ha de estimarse suficiente siempre y cuando justifique de forma detallada la especial complejidad de la actuación inspectora, al margen del simple volumen de operaciones, dadas las circunstancias concurrentes³.

solicitar documentación referida a esta cuestión. Frente a dicho pronunciamiento se interpondría recurso de casación ante el TS, resolviendo este último mediante Sentencia de 23 de junio de 2016 que, tal y como había puesto de manifiesto la AN, concurría una ausencia de motivación del acuerdo de ampliación, declarando su consecuente invalidez y estimando en consecuencia el recurso interpuesto. Tal y como constató el TS lo único que acreditó la Administración para justificar el acuerdo de ampliación fue que la entidad tenía en cada uno de los ejercicios comprobados un elevado volumen desde la perspectiva de la cifra de negocios, pero no se aportaba motivación alguna que permitiera analizar en qué medida ello imposibilitaba o dificultaba la finalización de la actuación inspectora en el plazo de 12 meses haciendo precisa a tal efecto su ampliación. Desde nuestro punto de vista se trata de un criterio coherente con el que previamente había adoptado el TS en su Sentencia de 12 de marzo de 2015, en virtud de la cual consideró motivada la ampliación del plazo en virtud de las siguientes circunstancias: la entidad obligada tenía un volumen de operaciones superior al requerido para auditar cuentas; existía una tributación en régimen de consolidación fiscal; y las actividades desarrolladas por el grupo tenían lugar en diferentes ubicaciones geográficas.

³ Afirma por ejemplo la SAN de 3 de junio de 2015 que no cabe ampliar el plazo de actuaciones inspectoras

Tras admitir el Tribunal la procedencia de la ampliación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, se pronunció a continuación el TS acerca de la posible dilación que la Inspección de los tributos imputase a la recurrente por la presunta atención incompleta de un requerimiento de aportación de documentación, señalando el Alto Tribunal que carecían de trascendencia el conjunto de cuestiones suscitadas por la entidad actora sobre la imputación de dilaciones.

A juicio de la entidad recurrente la Inspección consideró como dilación imputable desde el día en que debía aportar la documentación hasta el momento en que se cumplimentó en su totalidad, con independencia de que hubiera aportado con anterioridad parte de la información, y sin tomar en consideración la presentación de otra documentación igualmente exigida en otras diligencias formalizadas en el curso de las actuaciones, añadiéndose además, en relación con la prórroga del plazo para formular alegaciones, que no podía considerarse como dilación imputable al interesado la solicitud de una prórroga del plazo concedido para formular alegaciones al acto, al tratarse del cumplimiento de un trámite procesal.

En relación con esta cuestión inició sus argumentaciones el TS señalando que, con carácter general, la imputación de dilaciones al contribuyente requiere que la Administración justifique por qué y en qué medida el posible retraso o la pretendida dilación afecta a la duración del procedimiento lo que, a su juicio, no sucedió en el presente caso, donde dicha justificación resultó inexistente, al haberse producido la imputación de dilaciones de forma automática⁴.

si, al acordarlo, ya está cuantificada la deuda. De este modo, hallándose en el momento de acordar la ampliación del plazo perfectamente cuantificada la deuda por el tributo dicha ampliación no resulta justificada, sin que sirva de excusa que la ampliación afectaba también a otros tributos.

⁴ En esta misma línea se sitúa además la Sentencia del TS de 26 de junio de 2016, en la que se subraya que acordar la ampliación de las actuaciones sin hacer referencia a por qué aún no se han realizado

Refiriéndose a la cuestión relativa a si la atención parcial de un requerimiento de aportación de documentación permite o no abrir una dilación imputable al interesado declaró el TS que no cabe identificar la falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con la dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias derivadas del retraso en el suministro de la documentación, ya que ésta solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora, de manera tal que, no concurriendo dicha situación, no podrá apreciarse la existencia de dilación por el mero incumplimiento del plazo otorgado. Tal y como advierte el Tribunal, en tal hipótesis de imposibilidad de actuar debido al retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de la documentación válidamente solicitada es exigible de las Administraciones tributarias que razone que la dilación ha afectado al normal desarrollo del procedimiento.

A juicio del TS en el presente caso no podía hablarse de la existencia de dilación imputable al interesado, debido a que ésta se le atribuyó

actuaciones respecto de un impuesto rompe el carácter unitario del procedimiento de inspección. Esta circunstancia ya había quedado puesta de manifiesto en la Sentencia de instancia, relativa a las consecuencias derivadas del retraso de la Administración en comprobar un determinado impuesto dentro de un procedimiento de inspección complejo. Ambos órganos judiciales (AN y TS) vienen a reconocer aquella situación en virtud de la cual la Inspección puede verse abocada a "escalonar" la verificación de los distintos conceptos impositivos, si bien se echa en falta la ausencia de la más mínima explicación por parte de la Administración acerca de por qué, en relación con el supuesto de autos, a la fecha de la ampliación del procedimiento no había comenzado aún la comprobación del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) lo que, unido a la constatada demora de dicho comienzo hasta pasados casi trece meses desde la iniciación de las actuaciones, suponía un automatismo no aceptable de la ampliación del plazo que no puede quedar amparado en el carácter unitario del procedimiento, especialmente cuando en el acuerdo de ampliación no se hacía referencia alguna a las actuaciones llevadas a cabo, a las dificultades encontradas, a las diligencias pendientes, a la imposibilidad de completar las actuaciones en plazo ordinario y a la previsión del plazo para completarlas.

de manera automática, sin justificarse por qué y en qué medida el retraso en la aportación de la documentación requerida afectó a la marcha y a la duración del procedimiento.

Por último aludió el Tribunal en la citada Sentencia a la cuestión relativa a procedencia de la interrupción justificada del procedimiento inspector (criterio puesto de manifiesto tanto por la Administración tributaria como por la Audiencia Nacional) por solicitud de información efectuada a otro Estado. En opinión de la entidad recurrente la Audiencia Nacional efectuó una interpretación errónea del concepto de "suspensión justificada del procedimiento, al estimar que los arts. 31 y 31.bis del antiguo Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobaba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT), permitían computar de forma automática una interrupción del procedimiento de seis meses o un año, según procediese, por la realización de peticiones de información a otras Administraciones, aun cuando las actuaciones de comprobación no se hubiesen visto efectivamente interrumpidas con ocasión de la realización de dichas peticiones de información. Planteaba así la recurrente de manera implícita la cuestión relativa a si podía hablarse de la existencia de una interrupción justificada de las actuaciones de comprobación e investigación cuando, a lo largo del transcurso de la circunstancia habilitante de tal incidencia del procedimiento, la Inspección continúa con el desarrollo de su actividad indagatoria, argumentándose además que en el presente caso los requerimientos de información efectuados al extranjero no tuvieron trascendencia en las liquidaciones practicadas.

Pues bien el TS estimó las argumentaciones efectuadas por la entidad recurrente, remitiéndose a lo afirmado en su Sentencia de 24 de enero de 2011, anteriormente citada, en el sentido de que *"No toda petición de datos e informes constituye una interrupción justificada de las actuaciones, sino únicamente aquella que, debido a la naturaleza y al contenido de la información interesada, impida proseguir con el desarrollo de la tarea inspectora o adoptar la*

decisión a la que se endereza el procedimiento". De este modo el Tribunal, al interpretar lo dispuesto por el antiguo RGIT, señaló que la noción de "dilación" incluye tanto las demoras expresamente solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Inspección como aquellas pérdidas materiales de tiempo provocadas por su tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora. Se estimó así que la "dilación" constituye una idea objetiva desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado.⁵

En opinión del Alto Tribunal no ha de haber interrupción justificada cuando prosigue el desarrollo de las actuaciones inspectoras. A su juicio, aun siendo justificada la interrupción, si durante el plazo de tiempo en que hubo de esperarse a la recepción de la información pudieron practicarse otras diligencias, dicho tiempo no ha de ser descontado necesariamente y, en todo caso, para computar el plazo máximo de duración, debiendo limitarse dicho efecto únicamente a aquellos casos en los que la entrada de datos se produzca una vez expirado el plazo máximo previsto en la Ley, pero no si todavía se dispone de un suficiente margen temporal para, tras la realización del oportuno análisis de información recabada, practicar la oportuna liquidación.⁶

⁵ Así las cosas cabría afirmar la existencia de "dilación", tanto cuando se solicita una prórroga para el cumplimiento de un trámite y le es concedida, como cuando simplemente lo posterga. En ambos casos se requiere la concurrencia de un previo plazo o término, expresa o tácitamente fijado, para atender el requerimiento o la solicitud de información.

⁶ En efecto, de conformidad con lo declarado por el Tribunal no cabe hablar de la existencia de una interrupción justificada del procedimiento inspector por la realización de esta clase de solicitudes cuando la información interesada no es trascendente para la práctica de la liquidación, teniendo presente además que las actuaciones de comprobación e investigación han podido proseguir durante la sustanciación de dicho incidente y si se dispone de la información interesada con antelación suficiente para su análisis y aplicación a la práctica de la correspondiente liquidación. No es necesaria la concurrencia de un elemento intencional o de culpabilidad en la conducta del obligado tributario o de un tercero (por ejemplo, de claro entorpecimiento u obstrucción a la actuación inspectora) para que el retraso pueda calificarse

Y, tras recordar aquello que establecía el apartado 4 del art. 31.bis del antiguo RGIT, de conformidad con el cual la interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no ha de impedir la práctica de aquellas que durante dicha situación pudieran desarrollarse, concluyó el Tribunal que *"La prórroga del plazo para presentar alegaciones a un acta de disconformidad 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 (...) Ha de admitirse, pues, que la Inspección siga realizando las pesquisas viables, en tanto recibe la información con trascendencia tributaria solicitada, pero nada más (...) No cabe dar cobertura a una torcida interpretación del precepto que otorgue a la Administración la posibilidad de proceder a una segunda ampliación, por la vía de hecho, del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, considerando 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"*.

de dilación no imputable a la Administración. Y ello sin perjuicio de que dicha obstrucción o resistencia (siendo continuo y manifiesto el propósito del sujeto inspeccionado de falta de colaboración con la Inspección) pueda desencadenar la apertura de un expediente sancionador por incurrir aquél en el ilícito tipificado en el art.203.1.a) y b) de la LGT. Tal y como declara el Tribunal en la citada Sentencia de 24 de enero de 2011 *"No basta un mero discurrir del transcurso del tiempo para que, sin más, se advierta una dilación no imputable a la Administración tributaria, 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"*. Véase asimismo a este respecto la Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de abril de 2010, en la que se afirma que para computar dilaciones es preciso que produzcan un retraso en el procedimiento. Y si la documentación requerida fuera favorable al inspeccionado, el retraso podrá perjudicarle en la prueba, pero no la existencia de una dilación.

En consecuencia el juicio de razonabilidad sobre los requerimientos del órgano inspector se proyecta sobre la necesidad de que la trascendencia tributaria de la documentación solicitada se confirme por su indiscutible pertinencia para practicar correctamente las liquidaciones oportunas al término del procedimiento, permitiendo conocer y examinar el grado de motivación en ese requerimiento o solicitud cursado por la Inspección. Dicha motivación ha de ser puesta en conexión, no ya sólo con el período y concepto tributario investigados, sino también con la documentación de llevanza obligatoria a cargo del sujeto inspeccionado y que, una vez exigida, tenga relación con dicho período y concepto. En otro caso la desatención o eventual demora del obligado tributario en su aportación no habría de calificarse como dilación no imputable a la Administración, ya que esa concreta o puntual falta de colaboración del sujeto inspeccionado no constituiría un elemento sustancial e indispensable para el efectivo avance de las actuaciones inspectoras.⁷

Refiriéndose igualmente al acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras analizó el TS mediante Sentencia de 7 de abril de 2011 un supuesto en el que dicho acuerdo omitía de manera absoluta dotar de contenido a la circunstancia del volumen de operaciones para derivar de dicha circunstancia la especial complejidad que demandaba el aumento del plazo, concluyendo el TS que en modo alguno puede determinarse como criterio objetivo e inapelable que cuando el volumen de operaciones supere el límite

⁷ Acerca de esta cuestión relativa a la ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras de especial complejidad atendiendo al volumen de operaciones en un supuesto concreto en el que resultaba de aplicación el régimen de consolidación fiscal y concurriendo además la dispersión geográfica de sus actividades (se trataba concretamente de un grupo en el que al menos su dominante y una dependiente tenían filiales en el extranjero con cuantiosas inversiones que generaban deducciones cuya procedencia debía comprobar la inspección) afirma el TS mediante Sentencia de 23 de enero de 2017 que el carácter parcial de las actuaciones inspectoras no implica su falta de complejidad.

para que surja la obligación de auditar cuentas la consecuencia obligada sea el aumento automático del plazo. A mayor abundamiento, en el concreto supuesto de autos analizado la entidad inspeccionada tenía actividad en una única Región, siendo la única razón de ser para la ampliación obtener una información y una documentación que, por falta de complejidad, no precisaban, por sus características, de un plazo excepcional para su cumplimiento.

Con posterioridad, a través de su Sentencia de 4 de julio de 2011, declarararía el Alto Tribunal la procedencia de un acuerdo de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, dadas las circunstancias concurrentes en el caso y el hecho de que dichas actuaciones se referían a varios impuestos y ejercicios. De este modo el Alto Tribunal confirmó la sentencia recurrida en casación que declaró ajustada a derecho la liquidación del Impuesto sobre Sociedades (IS) practicada a una entidad bancaria recurrente tras un procedimiento de inspección, al considerarse motivado el acuerdo de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. El TS afirmó que la ampliación de dicho plazo estuvo debidamente justificada, por cuanto se atendió a diversas circunstancias como el volumen de operaciones de la entidad, el hecho de que desarrollara su actividad en todo el territorio nacional y que la comprobación versara sobre conceptos impositivos generales, abarcando varios impuestos y ejercicios. Por otro lado el Alto Tribunal estimó aplicable al caso su razonamiento acerca de que la corrección monetaria y el diferimiento por reinversión previstos en los arts. 15.11 y 21.1 de la antigua Ley 43/1995, de 27 de diciembre, no se aplicaban a la transmisión por las entidades financieras de los bienes que les hubiesen sido adjudicados en pago de sus créditos, como se defendía en el recurso, razonamiento que ya conocía la recurrente puesto que se incluyó en una anterior sentencia, en la que la propia Sala resolvió un recurso idéntico interpuesto por la misma entidad.

Especial relevancia adquirió la Sentencia del Alto Tribunal de 4 de abril de 2012, a través de la

cual dispuso el TS la ampliación de las facultades de la Inspección de Hacienda respaldando que el periodo de comprobación se puede ampliar a 12 meses con apoyo únicamente en la cuantía de la futura liquidación. Es decir, si se trata de un volumen elevado está justificada sin más la ampliación del periodo de actuaciones inspectoras. Sin lugar a dudas la adopción de este criterio concede más poderes prácticos a los Inspectores, ya que la Administración no tiene que argumentar la decisión de investigar a las empresas durante más tiempo. Y ello sobre la base de que el art. 29 de la antigua Ley 1/1998 establecía un principio general sobre la duración de las actuaciones de comprobación e inspección de 12 meses. De este plazo general excepcional las actuaciones en las que concurra especial 'complejidad', pudiendo suceder ello entre otros casos, cuando se infiere del 'volumen de operaciones'.

Para el Alto Tribunal no es relevante que la decisión de ampliar el plazo se motive ampliamente, ya que desde el comienzo es clara la complejidad del problema a resolver y también desde el principio es patente el importe-cuantía de la eventual liquidación futura. Por este motivo se estima que se da la complejidad que justifica la ampliación y no puede olvidarse, aunque no exista una relación inequívoca, la conexión entre cuantía y complejidad.

En el concreto supuesto analizado se trataba de una liquidación tributaria practicada a una sociedad en la que se aplicó una retención a los dividendos repartidos por una sociedad filial residente en España a su sociedad matriz residente en la Unión Europea pero que tenía un socio en Estados Unidos. Asimismo se analizaban los requisitos necesarios para poder gozar del beneficio fiscal consistente en no practicar la retención sobre los dividendos, es decir, en no practicar un gravamen.

De acuerdo con lo declarado por el Tribunal *"En principio, la sociedad matriz destinataria de los beneficios por residir en un Estado miembro gozaría de los beneficios que la directiva consagra. Sin embargo, al pertenecer*

los derechos de la entidad destinataria de los dividendos a una entidad que no reside en un Estado miembro, sino en Estados Unidos, queda exceptuada del beneficio".

Por lo que respecta a los argumentos adoptados para la elaboración de dicha interpretación el TS, tras analizar los requisitos que se deben cumplir para gozar del beneficio fiscal señala que, con carácter general, tiene que probarlos, lo que no se produjo en el concreto supuesto de autos analizado. A juicio del Tribunal el requisito de actividad económica directamente relacionada exige que los vínculos entre matriz y filial organizativos o económicos sean precisos, continuados y tangibles, y no vagos, etéreos y coyunturales. Y lo mismo sucede con el requisito organizativo ya que, salvo coincidencias organizativas coyunturales, en el presente caso la matriz estaba muy lejos de dirigir y gestionar la filial, que tenía medios materiales y personales de organización y dirección propios. Por lo que respecta a la creación de la matriz por motivos económicos válidos, concluye el Tribunal que no se debe a motivos económicos relacionados con la actividad de la recurrente, ni tampoco de organización y dirección, lo que exigiría acreditar que la entidad matriz ejercía una actividad económica propia, lo que no ha tenido lugar.

De cualquier manera el TS exige la justificación de las circunstancias que se dan en cada caso concreto para que resulte procedente la ampliación del plazo, si bien se admite que esta omisión pueda salvarse cuando la complejidad resulte del propio expediente. Así, por ejemplo, en su Sentencia de 19 de noviembre de 2008, relativa al IS del ejercicio de 1994, concluyó el citado Tribunal que la ampliación era procedente, pese a que estuviera insuficientemente motivada, justificando dicha decisión en atención a las dificultades de la comprobación y a la complejidad de la regularización efectuada, unidas al hecho de que algunas regularizaciones fueron aceptadas por el sujeto pasivo.⁸

⁸ Por tanto en la dilación no se computa el tiempo concedido por el actuario salvo que se incumpla el requerimiento. El TS, en sus Sentencias de 18 de febrero de 2009, relativas al mismo contribuyente y que tenían

Téngase presente además a este respecto que, tal y como precisa la STS de 14 de octubre de 2013, la expresión en diligencia de que concurren causas para acordar la ampliación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no es suficiente para entender producida la misma.

En el concreto supuesto analizado la Sentencia de instancia entendió que la falta de notificación

que ver con la mismas actuaciones inspectoras que dieron lugar a liquidaciones por el mismo concepto tributario en los ejercicios 1992 y 1993, reiteró los mismos argumentos. En su Sentencia de 31 de mayo de 2010, relativa a la liquidación derivada de un acta por el IS correspondiente al ejercicio 1995, el TS anuló la liquidación por haberse excedido el plazo al no admitir la ampliación por considerarla falta de motivación. Dicha ampliación se justificaba en base a que el volumen de operaciones que alcanzaba era, en todos los ejercicios, superior al requerido para la obligación de auditar las cuentas. Tal y como señaló el Alto Tribunal la exigencia de motivación dimanaba directamente de la antigua Ley de Derechos y Garantías sin necesidad del desarrollo reglamentario del precepto, que se produjo por medio del Real Decreto 136/2000, modificador del antiguo Reglamento de Inspección de 1986. En palabras del Tribunal *"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. Así los hemos entendido en las Sentencias de 19 de noviembre de 2008 y de 18 de febrero de 2009 (...) Es menester analizar y explicitar en el acuerdo de ampliación por qué en el supuesto controvertido las actuaciones de comprobación e inspección son complicadas por el hecho de que, como acontece en el asunto litigioso, la sociedad hubiese declarado un volumen de operaciones requerido para la obligación de auditar cuentas. La motivación no puede a una simple exigencia formal de recoger en el acto administrativo, de modo formulario, la indicación de la causa legal en que se ampara dicha ampliación, sino que se requiere, además, que esté materialmente legitimada la Administración para acordar la ampliación, agravando con ello la situación jurídica del sujeto pasivo, al que se impone un plazo superior al inicialmente prevista en la ley; esta justificación sólo se produce válidamente cuando se consignan y razonan fundamentalmente, aun de forma sucinta, las razones en virtud de las cuales no se ha podido razonablemente completar el procedimiento en el plazo regularmente establecido"*. Por su parte en su Sentencia de 28 de enero de 2011 apreció el TS complejidad por razones distintas del mero volumen de operaciones, así como por la complejidad del sistema de contabilidad utilizado al efecto con un desglose exhaustivo de gastos que dificultaba el desarrollo de las actuaciones de comprobación y la aplicación de criterios homogéneos de calificación a todas las partidas contabilizadas.

temporánea del acuerdo de ampliación no podía comportar la anulación del mismo, ya que lo decisivo al respecto era que su destinatario tuvo conocimiento real y efectivo de la ampliación y que se le concedió posibilidad de formular alegaciones, circunstancias antes las cuales no podía considerarse que existió indefensión por defecto de notificación. Y, frente a esta interpretación de los hechos definitorios de la *litis*, la entidad recurrente argumentó que, a resultas de la falta de notificación del acuerdo de ampliación dentro del período de un año a contar desde el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, se produjo la prescripción de la facultad de Administración Tributaria para liquidar la deuda, fundamentando su argumentación con la aportación de sentencias de contraste al respecto evacuadas por el Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional en virtud de las cuales sostenían estos órganos jurisdiccionales la falta de eficacia del acuerdo de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector si éste es adoptado y/o notificado después de superado el plazo de un año a contar desde el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación.

Pues bien para el TS, aun aceptándose que la extensión de la diligencia equivaliese al válido acuerdo de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector, de cara a la fijación del *dies ad quem* para la adopción y notificación de tal acuerdo resulta esencial la relevancia que dicho acuerdo ampliatorio tiene sobre la posición jurídica del recurrente, ya que si dicho acuerdo ampliatorio no se dicta, y tampoco se dicta la liquidación pertinente en el plazo del año, desaparece la interrupción de la prescripción que las actuaciones comprobadoras e investigadoras comportan⁹.

⁹ Tal y como declara el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 17 de marzo de 2015, una vez superado el plazo máximo de doce meses previsto a efectos las actuaciones anteriores al incumplimiento no surten efectos interruptivos de la prescripción, debiendo distinguir entre si la primera actuación tras el incumplimiento se produce una vez transcurridos cuatro años desde la finalización del plazo de presentación de la correspondiente

El acto administrativo controvertido afecta a la posición material que el obligado tributario ostenta en el procedimiento tributario, y genera indefensión e inseguridad jurídica.

De este modo el TS vino a estimar el recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto al efecto declarando incorrecta aquella contenida en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) del País Vasco de 10 de septiembre de 2012 y consagrando su jurisprudencia sobre la necesidad de notificar en el plazo inicial de duración del procedimiento inspector el acuerdo de su ampliación, al concluir que la constatación en diligencia de que concurren causa para acordar tal no equivale a su declaración.

Por otra parte afirma el TEAC en su Resolución de 5 de marzo de 2013 que para computar si el acuerdo de ampliación de la duración de un procedimiento inspector ha sido adoptado dentro del plazo máximo inicial de 12 meses no han de tomarse en consideración –no deben descontarse– ni eventuales interrupciones justificadas ni dilaciones que sean imputables al contribuyente. De este modo el TEAC procedió a modificar su anterior criterio basado en la jurisprudencia que tradicionalmente había sido elaborada por el TS¹⁰, la cual siguió

declaración (la cual no surtirá efecto alguno por haber prescrito el derecho de la Administración a regularizar ese concepto tributario) o si, transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento inspector pero aún dentro del plazo general de prescripción de cada concreto concepto tributario, se producen actuaciones en el marco del mismo de las que pueda predicarse efecto interruptivo, en cuyo caso la actuación podrá proseguir hasta la finalización de la misma. En todo caso para el citado Tribunal los plazos contemplados en la Ley General Tributaria que comienzan en la misma fecha de producción de un acto o su notificación y que se computan por meses finalizan en el día correspondiente al ordinal anterior al inicial del cómputo, en el mes correspondiente. Recuérdese por otra parte que, de acuerdo con lo señalado por la SAN de 21 de mayo de 2015, el día final del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no es el del acuerdo de liquidación inicial, sino el día en que se dictó la rectificación del acuerdo en contestación a las alegaciones presentadas por la entidad.

¹⁰ De acuerdo con esta línea interpretativa tradicional elaborada por el TS la Inspección se hallaba legitimada

sin embargo un nuevo rumbo a raíz de sus Sentencias de 6 de junio y 14 de octubre 2013, señalándose en estos últimos pronunciamientos que, de no procederse así se originaría un doble cómputo de las dilaciones, ya que primero se tendrían en cuenta a la hora de fijar el plazo máximo en que puede adoptarse el acuerdo de ampliación y posteriormente, en su caso, para determinar si, finalmente, las actuaciones inspectoras se produjeron en el plazo prorrogado.

para ampliar la duración de las actuaciones inspectoras dentro del plazo ordinario de 12 meses, siendo descontadas las dilaciones e interrupciones no imputables a la Administración debiendo entrar a valorar de manera individualizada en cada uno de los distintos supuestos planteados si existían o no dilaciones o interrupciones justificadas de las actuaciones inspectoras susceptibles de ser tomadas en consideración de cara al cómputo del plazo para acordar la ampliación. El plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras podía pues ampliarse mientras no hubiera finalizado, debiendo descontarse a este respecto, tal y como señalan los arts. 150.1 y 104.2 de la LGT, las dilaciones e interrupciones no imputables a la Administración. Ahora bien no toda dilación e interrupción no imputable a la Administración debía ser tenida en cuenta a efectos del cómputo del plazo para acordar la ampliación, sino únicamente aquellas que de manera efectiva hubiesen impedido el normal desarrollo de la actuación inspectora. Tal y como se afirmaba por ejemplo en la STS de 7 de junio de 2012 *"El artículo 31 del Reglamento de la Inspección no es menos claro a los efectos de señalar que, a efectos de duración de las actuaciones inspectoras, 'no se computarán las dilaciones imputables al obligado tributario' (...) Los plazos previstos en los artículos 31, 31,bis y ter del Reglamento de la Inspección de 1986 (en la redacción dada por el Decreto 136/2000, de 4 de febrero) tienen distinta funcionalidad: el plazo de seis meses tiene por objeto evitar decisiones precipitadas acerca de la necesidad del acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, por lo que resulta lógico que para su cómputo no se tengan en cuenta las dilaciones imputables a los interesados; por el contrario, el plazo de doce meses es el plazo general que se le concede a la Inspección para que concluya sus actuaciones por lo que, si en el transcurso de éstas, se han producido dilaciones que no son imputables a ella sino al obligado tributario, resulta justo y razonable descontar esos períodos de dilaciones del plazo general de doce meses"*. Acerca de esta necesidad de que el acuerdo de ampliación sea adoptado dentro del plazo de doce meses de duración ordinaria de las actuaciones inspectoras (sin que quepa a estos efectos tomar en consideración las posibles dilaciones imputables al contribuyente) puede consultarse asimismo la Sentencia del TS de 17 de mayo de 2016.

De acuerdo con este criterio elaborado por el TS a través de las citadas Sentencias de 31 de mayo¹¹, 6 de junio¹² y 14 de octubre de 2013, así como de 29 de enero y de 5 y 7 de febrero de 2014¹³, en virtud de las cuales en el cómputo de

plazo para acordar la ampliación por otros doce meses no se han de computar las interrupciones justificadas ni las dilaciones atribuibles al inspeccionado (añadiéndose además que la ampliación del plazo a otros doce meses se debe notificar dentro del plazo de los primeros¹⁴ y

¹¹ Tal y como declara la STS de 31 de mayo de 2013, a la hora de adoptar el acuerdo de ampliación se hace necesaria su adopción y la notificación al interesado antes del transcurso del plazo general de doce meses, sin que de cara a efectuar el cómputo a estos efectos puedan tomarse en consideración las interrupciones justificadas de las actuaciones inspectoras o las dilaciones imputables al contribuyente, resultando a tal efecto extemporáneo un acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, no existiendo eficacia interruptiva de la prescripción y siendo ésta procedente. A través del citado pronunciamiento el Alto Tribunal vino a reafirmar lo declarado por la Sentencia de la AN de 28 de mayo de 2009 en el sentido de que "(...) A los efectos de determinar el *dies ad quem* habrá que estar a la finalización del plazo de doce meses, y ello prescindiendo de las eventuales dilaciones que hubieran podido producir, pues tales dilaciones serán apreciadas al término de las actuaciones inspectoras dado que, en caso contrario, de admitirse que se pudieran tomar en consideración para el momento de la adopción del acuerdo de ampliación, se podría producir un doble cómputo de tales dilaciones, uno inicial que determinaría que se tuvieran en cuenta para el momento válido de adopción de dicho acuerdo de ampliación y otro determinante de la extensión del procedimiento inspector".

¹² Igualmente en esta Sentencia reitera el TS que el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras ha de adoptarse y notificarse al interesado antes de que finalice el plazo inicial de doce meses, sin tener en cuenta a estos efectos las interrupciones injustificadas ni las dilaciones imputables al contribuyente, rechazándose así la pretensión del Abogado del Estado, de descontar, a efectos de la determinación del plazo final para acordar la ampliación de las actuaciones inspectoras, las dilaciones imputables al contribuyente así como las interrupciones justificadas del mismo.

¹³ Debe precisarse que todo este conjunto de pronunciamientos del Alto Tribunal toman en consideración la regulación contenida en la antigua LGT de 1963 así como en el art. 31.ter del antiguo Real Decreto 939/1986, de contenido muy similar al del art. 184.4 del vigente Real Decreto 1065/2007, de conformidad con el cual "no podrá solicitarse la ampliación del plazo de duración del procedimiento hasta que no haya transcurrido al menos seis meses desde su inicio. A estos efectos no se deducirán del cómputo de este plazo los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración"; añade no obstante dicho precepto reglamentario que cuando las circunstancias que facultan la ampliación sean apreciadas por el órgano competente para liquidar, no será necesario que hayan transcurrido seis meses desde el inicio del

procedimiento. Adviértase en consecuencia que, al amparo de la citada regulación, el *dies a quo* para solicitar al Inspector-Jefe la adopción del acuerdo de ampliación no podría producirse al menos seis meses a contar desde el inicio del procedimiento, precisándose no obstante que no se deducirán del cómputo de dicho plazo los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración. Y nada se señala respecto del *dies ad quem* o plazo del que dispone la Administración para acordar y notificar el acuerdo de ampliación.

¹⁴ En relación con esta cuestión relativa a la necesidad de que el acuerdo de ampliación del plazo sea adoptado y notificado al interesado dentro del plazo de doce meses de duración ordinaria de las actuaciones inspectoras sin que quepa a estos efectos tomar en consideración las posibles dilaciones imputables al contribuyente puede consultarse la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León de 6 de mayo de 2014, la cual se remite a su vez a lo declarado por el TS en su Sentencia de 2 de febrero de 2011, en virtud de la cual se negó eficacia a un acuerdo de ampliación adoptado con anterioridad al transcurso del plazo de doce meses a contar desde el inicio de las actuaciones pero notificado con posterioridad, rechazándose así el criterio adoptado por la Sala de instancia, que vino a establecer que la eficacia del acuerdo de ampliación del plazo no quedaba supeditado a su oportuna notificación, al tratarse de un acto de trámite que no causa indefensión al administrado, afirmando por aquel entonces el Alto Tribunal que "Es patente la relevancia que dicho acuerdo ampliatorio tiene sobre la posición jurídica del recurrente, pues si dicho acuerdo ampliatorio no se dicta, y tampoco se dicta la liquidación pertinente en el plazo del año, desaparece la interrupción de la prescripción que las actuaciones comprobadoras e investigadoras comportan". Pues bien, en consonancia con lo declarado por aquel entonces por el TS señala la citada Sentencia del TSJ. de Castilla y León de 6 de mayo de 2014 que no puede admitirse en ningún caso que la notificación de un acto de ampliación del plazo de comprobación no afecte a la posición jurídica y a los derechos del recurrente; en palabras del citado Tribunal "(...) Puede ocurrir, y de hecho sucede en este recurso, que si el acuerdo cuestionado no se produce, la obligación tributaria del recurrente está prescrita. Nos parece imposible sostener que, pese al efecto reseñado, pueda afirmarse que ese acto notificado seis meses después no causa indefensión al interesado. La posición que automáticamente, y por el mero transcurso de los doce meses, ostenta el recurrente, cuando no se produce la notificación del acuerdo ampliatorio es hacer cesar el efecto interruptivo de la prescripción que el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación comporta. Afirmar que

no equivale una diligencia en que el actuario va a proponer la ampliación, debiendo producirse en todo caso antes de los 12 meses sin contar dilaciones ni interrupciones) el TEAC adoptó dicho criterio en su Resolución de 5 de marzo de 2014, concluyendo que las dilaciones no se computan a efectos del plazo para ampliar la duración de las actuaciones inspectoras¹⁵ y recordando que la consecuencia derivada de la superación de dicho plazo máximo no determinará la caducidad del procedimiento, sino que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones.¹⁶

Para el TEAC, que adopta a través de la presente Resolución un cambio de criterio respecto de los requisitos necesarios para la ampliación del plazo del que dispone la Inspección para el desarrollo del procedimiento inspector, no

la notificación de un acto de ampliación del plazo de comprobación no afecta a la posición jurídica y los derechos del recurrente nos parece contrario a la realidad". En consecuencia el acuerdo de ampliación del plazo habrá de ser adoptado y notificado al interesado dentro del plazo de doce meses de duración ordinaria de las actuaciones inspectoras, sin que quepa a estos efectos tomar en consideración las eventuales dilaciones imputables al contribuyente.

15 Acerca del alcance de la presente Resolución del TEAC véase, con carácter general, CORONADO SIERRA, M^o., "Ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras: cambio de criterio del TEAC en virtud de los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo (Análisis de la RTEAC de 5 de marzo de 2014, R.G. 3467/2013)", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 376, 2014, págs. 145 y ss. Refiriéndose a la ausencia de regulación expresa acerca del plazo del que dispone la Administración para acordar y notificar el acuerdo de ampliación señala esta autora en la página 150 de su trabajo que "el legislador no consideró necesario introducir reglas concretas y específicas para fijar el plazo final, al pretender que este plazo no fuera otro que el plazo de que dispone la Administración para finalizar las actuaciones inspectoras, como no puede ser de otra forma. De nada valdría acordar la ampliación del plazo ordinario cuando éste ya ha finalizado".

¹⁶ En efecto, de conformidad con lo declarado por el TS a través de sus Sentencias de 11 de noviembre de 2003 y de 25 de abril de 2005, la interrupción de actuaciones no provoca caducidad, sino que no se interrumpe la prescripción. En este mismo sentido afirma la Sentencia del Alto Tribunal de 5 de mayo de 2010 que incumplir el plazo legal no determina la caducidad del procedimiento que, habrá de continuar hasta su terminación.

deben computarse las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria a efectos de determinar el *dies ad quem* para acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector. Ciertamente este cambio de criterio adoptado en relación con la fijación del *dies ad quem* para acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector venía motivado por la contradicción existente entre la doctrina administrativa y la jurisprudencial (TS y AN) acerca del cómputo o no a tales efectos de las interrupciones justificadas y de las dilaciones no imputables a la Administración Tributaria acaecidas en el desarrollo de las actuaciones de comprobación e investigación de que se trate. En el concreto supuesto planteado la entidad recurrente alegaba que, a efectos de determinar el *dies ad quem* para acordar la ampliación, no se deben descontar la incidencias existentes en el procedimiento inspector, ya que con ello la Administración Tributaria logra retrasar en el tiempo el transcurso del periodo de doce meses de duración inicial del procedimiento inspector y, de esta manera, postergar el momento final hasta el cual puede adoptarse y notificarse el acuerdo de ampliación.

Afirma a este respecto el TEAC a través de la presente Resolución de 5 de marzo de 2014 que "(...) Este Tribunal ha venido sosteniendo que el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras debía notificarse antes de que transcurrieran doce meses desde su inicio, deduciéndose para su cómputo las dilaciones no imputables a la Administración y las interrupciones justificadas, a diferencia de lo que ocurría con el plazo mínimo de seis meses que debía transcurrir antes de su adopción (...) A la vista de los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo (...) se estima preciso modificar el criterio hasta ahora aplicado y acoger la doctrina fijada por el Alto Tribunal". Y la adopción de dicho cambio de criterio implica que para determinar el momento final hasta el que puede acordarse la ampliación no puedan tenerse en cuenta ni eventuales interrupciones justificadas ni dilaciones imputables al contribuyente.

De este modo, mientras que con anterioridad el TEAC había mantenido que para efectuar el cómputo del plazo para dictar y notificar el acuerdo del Inspector Jefe ampliándose el plazo de las actuaciones inspectoras se computaban las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria, siendo las mismas descontadas, a través de esta Resolución de 5 de marzo de 2014 el TEAC asumió el criterio adoptado por el TS a través de sus Sentencias de 6 de junio y 14 de octubre de 2013 y de 29 de enero y 7 de febrero de 2014, concluyendo que, al objeto de poder computar si el acuerdo de ampliación de la duración del procedimiento inspector se ha adoptado dentro del plazo máximo inicial de 12 meses no han de tomarse en consideración (no debiendo en consecuencia descontarse) ni las eventuales interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al contribuyente.

Por su parte la STS de 10 de diciembre de 2014 establece que la motivación del acuerdo debe especificar en qué medida el retraso o incumplimiento del inspeccionado a la hora de colaborar con la Administración ha influido en el curso del procedimiento, entorpeciendo, dilatándolo o suspendiendo la práctica de diligencias dependientes del resultado de las anteriores.

Téngase presente a este respecto que, tal y como hemos tenido ocasión de analizar, cuando con carácter general se sustancian las actuaciones procedimentales con un escaso margen temporal el acto administrativo de liquidación dictado una vez sobrepasado el periodo de doce meses ha de ser especialmente cuidadoso en la motivación de las circunstancias del procedimiento que le habilitarían para el mantenimiento de ese efecto interruptivo ex lege que causa el procedimiento abierto pese a la superación de los doce meses. No cabe admitir a este respecto en ningún caso que llegue a producirse una reconstrucción del plazo a posteriori, inventando o prolongando artificialmente las pretendidas dilaciones que se achacan a la actitud del contribuyente con la sola finalidad de extender artificialmente el

plazo máximo del procedimiento más allá de lo legalmente autorizado.

Así las cosas, y tal y como vuelve a poner de manifiesto el Alto Tribunal a través de la citada Sentencia, resulta especialmente necesaria la motivación del acto de liquidación en lo que atañe a: cada una de las dilaciones imputadas; a su causa motivadora; a la documentación requerida; a su influencia para la regularización; y al hecho de si ésta fue cumplimentada en parte o incumplida de forma total, especificando el plazo concedido para cada solicitud de aportación de datos¹⁷ o informaciones que,

¹⁷ Se ha de tener presente además que, de conformidad con lo declarado por el TS mediante Sentencia de 14 de mayo de 2015, relativa a un supuesto de tardanza en la aportación de documentación dilaciones imputables a la obligada tributaria, y a través de la cual el Alto Tribunal inadmitió el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por entidad mercantil contra Sentencia de la Audiencia Nacional sobre impugnación de liquidación por IVA e imposición de sanción, confirmando la resolución judicial impugnada que quedó firme, resulta suficiente con advertir en la comunicación inicial de las consecuencias de no aportar la documentación solicitada en plazo. Habiéndose fundamentado la interposición del recurso de casación en el hecho de que, no habiéndose advertido a la obligada tributaria las consecuencias del retraso en la aportación de documentación, no podían ser le imputadas las dilaciones a que se referían las diligencias extendidas en septiembre de 2009 así como en que cuando el periodo de inactividad rozaba los seis meses establecidos en el art. 150 de la LGT la Inspección procedió a "agilizar" la tramitación del expediente, realizando una solicitud más que amplia de información que incluía los documentos que la recurrente relaciona, concluyó el TS que ninguna de dichas razones podía ser acogida para entenderse producida la prescripción, advirtiendo para la primera de las razones, que "Cuando se dispone que las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a efectos del 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 del plazo que sí es obligatoria)". Y en cuanto la segunda de las razones aducidas, alude al respecto el Alto Tribunal a la insuficiencia del plazo para el cumplimiento de la aportación de la documentación requerida, compartiendo el TS el criterio adoptado por el Tribunal de instancia respecto a la ausencia de una específica dificultad de aquélla, correspondiendo además en todo caso al contribuyente la solicitud de su ampliación, con las consecuencias propias derivadas de ésta en

por especificación reglamentaria, no puede ser inferior en ningún caso a diez días¹⁸, que deben entenderse hábiles; y también a la existencia o no de advertencia.

Con carácter adicional la motivación del acuerdo debe especificar en qué medida el retraso o incumplimiento del inspeccionado a la hora de colaborar con la Administración ha podido influir en el curso del procedimiento entorpeciendo, dilatándolo o suspendiendo la práctica de diligencias dependientes del resultado de las anteriores. Y ello debido a que la motivación resulta preceptiva en los actos de gravamen (en las liquidaciones tributarias), al objeto de justificar el acogimiento a una regla excepcional, la de prorrogar el plazo máximo de doce meses establecido en una norma con rango de ley.

el cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras. En todo caso, y tal y como recuerda el TS mediante Sentencia de 17 de marzo de 2016, la inactividad de la Administración hace perder la justificación a la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras. En el concreto supuesto analizado la inicial hipotética "complejidad" del expediente justificativa de la duración y ampliación del plazo de las actuaciones (basada en la existencia de una escisión societaria y en la gran cantidad de inmuebles de la escindida) quedaba desvirtuada por la realidad de los hechos, ya que existían plazos de inacción prolongada carentes de justificación. Con carácter adicional los datos obtenidos, conseguidos en las actuaciones, fueron rechazados por los órganos administrativos, no justificándose la tardanza ni comprendiéndose la inanidad de los datos obtenidos y que presuntamente justificaban la tardanza. En definitiva, en el presente caso la inicial hipotética "complejidad" del expediente motivadora de la duración y ampliación del plazo de las actuaciones quedó desvirtuada por la realidad de los hechos, por existir plazos de inacción prolongada carentes de justificación, habiéndose rechazado por los órganos administrativos los datos obtenidos en las actuaciones. En el presente caso analizado tuvo lugar una motivación insuficiente en el acuerdo de ampliación por falta de justificación de la complejidad de las operaciones existiendo plazos de inacción prolongada carentes de justificación, lo que conllevó la improcedencia de la ampliación.

¹⁸ Acerca de la operatividad del citado plazo de diez días tiene declarado además el TS mediante Sentencia de 5 de octubre de 2016 que la apreciación del citado plazo constituye en todo caso una apreciación probatoria cuya decisión es soberanía de la Sala de instancia, cuando su conclusión es razonable, que era lo que sucedía en el supuesto de autos planteado.

Por otra parte, y de acuerdo con lo declarado por la AN en su Sentencia de 23 de diciembre de 2014, la exigencia de motivación no se limita a la justificación material del factor habilitador de la ampliación, sino que se requiere su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación. Quiere decirse con ello que no basta con la acreditación de que concurre alguna de las circunstancias que hacen posible acordar una prórroga, sino que es preciso poner tales circunstancias en relación con las concretas actuaciones inspectoras de que se trate.

En efecto, de acuerdo con lo declarado por la AN a través del citado pronunciamiento la exigencia de motivación no se limita a la justificación material del factor habilitador de la ampliación (como pueda ser, por ejemplo, el volumen de operaciones de la empresa como dato abstracto), sino que se requiere su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación, lo que equivale a la necesaria evaluación de las razones en virtud de las cuales quepa inferir que el plazo de doce meses es insuficiente para completar la instrucción del procedimiento, pese a la diligencia desplegada por la Administración. Dicha motivación del acuerdo de ampliación ha de ponderar la necesidad de sobrepasar el plazo legal a la vista de las circunstancias propias del procedimiento en el seno del cual se necesita su adopción, lo que impone al órgano decisor un deber de poner en conexión la complejidad de las actuaciones que no cabe presumir automáticamente de la concurrencia de alguno de los factores legales, con la constatada insuficiencia del plazo de doce meses para terminarlas. Y, a tal efecto, la justificación de la ampliación sólo se produce válidamente cuando se consignan y razonan fundadamente (aun cuando lo fuera de forma sucinta) los motivos que han impedido razonablemente completar el procedimiento en el plazo regularmente establecido para ello.

En todo caso es la Administración la que tiene que explicar suficientemente que el volumen de operaciones influye en la duración

previsible del procedimiento, determinando su complejidad. De este modo, a falta de otra explicación más satisfactoria, el plazo legal que podría denominarse ordinario, de doce meses, habría de ser suficiente para completar la comprobación y cuantificar la deuda tributaria, ya que la concreción de dicho deber no cabe presumirla en contra del administrado que reclame el despliegue de una gran actividad de comprobación ni de actuaciones complejas o dificultosas que impidieran cumplir el plazo de doce meses en este concreto asunto¹⁹.

Cabe referirse asimismo a este respecto a la STS de 12 de febrero de 2015, en la que se afirma que si no se especifica el porqué de las dilaciones y su influencia real en el procedimiento se dificulta hasta anularla la potestad jurisdiccional de controlar la actividad de la Administración. Y ello partiendo de la voluntad de la ley de que los procedimientos duren doce meses y no un periodo indefinido que burle esa exigencia legal y se adapte mejor a la organización, conveniencia o comodidad de la Inspección.

Tal y como recuerda el Alto Tribunal a través de esta última Sentencia el acto administrativo de liquidación dictado una vez ampliamente sobrepasado el periodo de doce meses debe ser especialmente cuidadoso en la motivación de las circunstancias del procedimiento que le habilitarían para el mantenimiento de dicho efecto interruptivo ex lege que causa el procedimiento abierto, a pesar de la superación de los doce meses previsto en el antiguo art. 150.1 LGT para evitar la sospecha de que el plazo se reconstruye *a posteriori*, inventando o prolongando artificialmente las supuestas dilaciones que se achacan a la actitud del contribuyente con la finalidad, que no es

¹⁹ A este respecto ya en su Sentencia de 28 de febrero de 2013 el Tribunal Supremo afirmó que no hay un derecho incondicionado de la Administración a prorrogar la duración de las actuaciones inspectoras, sino que la regla general viene constituida por el establecimiento de un plazo de doce meses, el cual sólo en casos excepcionales puede prolongarse mediante acuerdo motivado cuando concurren particulares circunstancias, debidamente acreditadas y razonadas, que impidan o dificulten la culminación de las actuaciones en dicho plazo.

legítima, de extender artificialmente el plazo máximo del procedimiento más allá de lo legalmente autorizado.

Destacó así el Tribunal la necesidad de proceder en todo caso a la motivación del acto de liquidación en lo que atañe a cada una de las dilaciones imputadas, debiendo proyectarse además dicha motivación sobre: las diligencias inspectoras en que habrían acaecido; su causa motivadora; la documentación requerida en ellas; su influencia para la regularización; y el hecho de si ésta fue cumplimentada en parte o incumplida de forma total, especificando el plazo concedido para cada solicitud de aportación de datos o informaciones, no inferior en ningún caso a diez días, que deben entenderse hábiles. A mayor abundamiento la motivación del acuerdo de liquidación debe especificar en qué medida el retraso o incumplimiento del inspeccionado de su deber de colaborar con la Administración ha influido en el curso del procedimiento, entorpeciénolo, dilatándolo o suspendiendo la práctica de diligencias dependientes del resultado de las anteriores.

La motivación resulta pues preceptiva en los actos de gravamen al objeto de justificar el acogimiento a una regla excepcional, que es la de alterar el plazo máximo de doce meses establecido en una norma con rango de Ley formal, que incluye no una simple recomendación o consejo, sino un mandato que la Administración debe obedecer.

De este modo concluye el TS a través de este último pronunciamiento que si no se especificase el porqué de las dilaciones y su influencia real en el procedimiento se estaría dificultando hasta anularla la potestad jurisdiccional de controlar la actividad de la Administración que, en esta materia, debe necesariamente comprender el examen pleno de las incidencias del procedimiento inspector y el juicio sobre su adecuación a Derecho, partiendo de la voluntad de la ley de que los procedimientos duren 12 meses y no un periodo indefinido que burle esa exigencia legal y se adapte mejor a la organización, conveniencia o comodidad

de la Inspección. Y ello teniendo presente que, partiendo de la regla general en virtud de la cual la duración del procedimiento ha de limitarse a doce meses, cualquier excepción, salvedad o prórroga debe ser estrictamente motivada y justificada, impidiendo a tal efecto el principio de buena fe que ha de presidir las relaciones de la Administración con los administrados la exclusión sobre los plazos máximos de resolución de los periodos que decide por sí misma la Administración, como si se tratara de una facultad discrecional y no estrictamente reglada, que se deban a dilaciones del comprobado sin que éste tuviera la oportunidad de conocer si son en rigor tales dilaciones ni sus efectos.

II. LA DETERMINACIÓN DEL PLAZO PARA LA ADOPCIÓN DEL ACUERDO DE AMPLIACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS A LA LUZ DE LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL DE LA AUDIENCIA NACIONAL.

Refiriéndose a la cuestión relativa al plazo de ampliación de las actuaciones inspectoras y de complementación del expediente que establecía el art. 60.4 del antiguo RGIT (que, como es sabido, era de un mes, debiendo acreditarse la existencia de una especial complejidad), afirmó la AN en su Sentencia de 3 de marzo de 2009 que el incumplimiento del citado plazo de un mes no determina la caducidad, la cual no tiene cabida dentro del procedimiento de comprobación tributaria²⁰. Ahora bien, tal y como precisó la Audiencia lo anterior no significa que exista un derecho incondicionado por parte de la Administración a prorrogar el plazo de las actuaciones inspectoras. Como ya sabemos, no basta con la simple acreditación de que concurre alguna de las circunstancias que hacen posible la prórroga, siendo necesario además poner en relación dichas circunstancias con las concretas actuaciones inspectoras de que se trate. Y, por lo que respecta al supuesto planteado, en el que

²⁰ Por su parte el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña se encargó de precisar en su Sentencia de 16 de julio de 2009 que, con anterioridad a la entrada en vigor de la LGT 2003, no resultaba posible aludir a la caducidad de las actuaciones inspectoras a resultas de una interrupción injustificada de dichas actuaciones.

se limitaba a justificar la ampliación por superar el volumen de operaciones el límite previsto, concluyó la Audiencia que es insuficiente de cara a acreditar la especial complejidad de dichas actuaciones, siendo en consecuencia el acuerdo inmotivado.²¹

Con posterioridad, mediante Sentencia de 18 de noviembre de 2010, la AN procedería a analizar el uso indebido de la posibilidad establecida en el art. 60.4 del antiguo Real Decreto 939/1986 para completar actuaciones con la finalidad de dilatar artificiosamente por espacio de tres meses más el procedimiento inspector, que ya había sido ampliado por espacio de doce meses, en aplicación de aquello que establecía el art. 29 de la antigua Ley 1/1998. De conformidad con lo declarado por la Audiencia, en el concreto supuesto analizado se jugó artificialmente con los plazos para ampliar a voluntad de la Administración el momento en que se prefirió adoptar el acuerdo final, lo que contravenía abiertamente el contenido normativo del antiguo art. 60.4 del RGIT. Y ello sobre la base de que no cabría una segunda ampliación cuando ya se acordó la primera, directamente amparada en la habilitación que, en ciertos casos, ofrecía el art. 29.1 de la antigua Ley 1/1998, única ampliación de las

²¹ Así las cosas, dado que en el concreto supuesto analizado se superaba el plazo de doce meses, resolvió la Audiencia que procedía estimar la prescripción. De este modo, y a efectos de la necesaria motivación del acuerdo de ampliación, se afirmó que no basta con que concurren algunas de las circunstancias legalmente previstas, sino que es preciso poner tales circunstancias en relación con las concretas actuaciones inspectoras. Dicho de otro modo, han de consignarse y razonarse los motivos que hubiesen impedido razonablemente completar el procedimiento en el plazo establecido. Véase igualmente a este respecto la Sentencia del TSJ. de Aragón de 27 de mayo de 2009, relativa al cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras y a la consideración de una causa de fuerza mayor como exclusión de períodos de interrupción justificada, y a través de la cual se declaró que no puede considerarse como un supuesto de fuerza mayor la necesidad de un dictamen reclamado al Consejo Territorial de Dirección para la Gestión Tributaria de Aragón, debiendo encuadrarse la solicitud de dicho dictamen dentro de los informes previstos en el art. 31.bis.1.a) del antiguo RGIT, que autoriza la interrupción únicamente durante un plazo de seis meses.

actuaciones legalmente permitida. En efecto, el plazo máximo de tres meses previsto para dicho trámite no podía añadirse al plazo máximo legal de duración de las actuaciones inspectoras.

En opinión de la AN en el concreto supuesto de autos analizado el ejercicio por la Inspección de la potestad de fijar la deuda tributaria del sujeto pasivo se efectuó cuando ya había prescrito, lo que determinaría la ilegitimidad de ese acto administrativo. Varias eran las razones que, una a una, causaban por sí solas ese efecto, siendo así que la concurrencia de todas ellas en relación con un mismo supuesto, no es solo que reforzase la invalidez de lo de por sí nulo, sino que además revelaba un proceder ciertamente alejado del principio de sometimiento a la ley y al derecho que vincula constitucionalmente a toda Administración Pública, incluso a la Administración tributaria. Tal y como precisó la AN, si el órgano de resolución se hubiera atendido al deber reglamentario de dictar en el plazo de un mes la liquidación, que comienza a correr desde el término del periodo conferido para alegaciones -o, naturalmente, desde la efectiva presentación de éstas-, la duración global del procedimiento habría respetado el plazo máximo legalmente previsto (art. 29.1 de la antigua Ley 1/1998, aplicable al supuesto de autos) y no cabría aducir válidamente la prescripción de la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (art. 24 de la antigua Ley 1/1998 en relación con los arts. 64 y siguientes de la antigua LGT de 1963).

Sin embargo en el presente caso el Inspector-Jefe se abstuvo de liquidar en plazo. En lugar de tal actividad, se adoptó un insólito acuerdo denominado "acto administrativo de ampliación de actuaciones", para el que la Inspección carecía total y absolutamente de habilitación normativa por parte de la Inspectora-Jefe Adjunta al Jefe de la Oficina Técnica de la Oficina Nacional de Inspección.

De conformidad con lo manifestado por la AN no cabe admitir que el plazo de comprobación fuera el de 12 meses (ampliables por otros

12), más otros tres meses adicionales, más el resultado de añadir al ya sobrecargado conjunto temporal las dilaciones imputables al interesado. Antes al contrario, la salvedad que el art. 60.4 del antiguo RGIT introdujo respecto del plazo de resolución, que quedó suspendido entre tanto se completaba la instrucción, operaba, a su vez, dentro del límite cronológico acotado en la ley, de forma que, por más que se pudiera prolongar hasta los tres meses, siempre lo habría de ser dentro del margen temporal de los 12 meses o, en su caso, del plazo resultante de la ampliación. La facultad del citado art. 60.4 RGIT no habilitaba, pues, a la Administración para soslayar el estricto deber establecido en el art. 29.1 de la antigua Ley 1/1998 y, por tanto, para eludir el efecto perjudicial para la vigencia de la potestad liquidatoria que deriva del juego de la prescripción.

Para la AN en el presente caso la Inspección hizo un uso abusivo del precepto que le autorizaba a descontar, del periodo máximo de duración del procedimiento de comprobación, aquellas dilaciones imputables al comprobado y, por tal razón, no cabía aumentar ese periodo en los días en que se cifra esa pretendida dilación. Con carácter general no cabe apreciar una dilación con ocasión de la aportación de documentos efectuada, por razones defensivas, en el trámite de alegaciones al acta, ya que tal proceder es tanto como cercenar y limitar el derecho de defensa aplicable a todos los procedimientos administrativos. A este respecto debía tenerse presente además, en relación con el concreto supuesto planteado, aquello que disponían los arts. 47.2 y 99.b) de la antigua LGT de 1963, aplicables al caso, ambos en relación con los apartados k) y l) del art. 3 de la antigua Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que habilitaban al contribuyente el derecho a valerse de todas las pruebas de que disponga. No es posible pues apreciar una dilación como consecuencia de la aportación por el interesado de documentación que le favorece. De ser esto así, se haría de peor condición al comprobado que efectuase una aportación documental, ya que ésta podría servir de pretexto para una nueva dilación no

prevista en el acta frente a quien guardase silencio o no tuviera en su poder esa información beneficiosa para sus intereses, consecuencia que, por absurda, debe descartarse.

Tal y como precisó la AN *“La única forma de dar sentido jurídico a la previsión legal que conceptúa el plazo máximo de doce meses como la regla general y la ampliación como excepción, así como permite su eventual ampliación a costa de los periodos que se suponen afectados por la obstrucción o tardanza ocasionada por el comprobado, es la de razonar explícitamente sobre la realidad misma del retraso, que éste tenga su causa en una conducta objetivamente obstruccionista y que haya supuesto una demora cierta y efectiva, no en la cumplimentación de uno u otro trámite, sino en la duración global de las actuaciones”*.

Téngase presente además que la finalidad específica del antiguo art. 60.4 del RGIT era la de permitir una comprobación adicional y, por ende, la suspensión del plazo de un mes en que se ordena al órgano decisor dictar resolución, siendo del todo punto razonable que se arbitrara el tiempo necesario para llevar a cabo esa actividad comprobadora que se ordenaba y para que el Inspector Jefe, a la vista de su resultado, pudiera valorarlo y dictar la consiguiente liquidación, ya fuese confirmatoria o correctora del acta. El plazo máximo de tres meses a que se refería el antiguo art. 60.4 RGIT no podía añadirse al cómputo máximo legal de duración de las actuaciones en su conjunto, para arrojar un resultado final distinto al que la ley formal ha querido.

Ahora bien, no toda inobservancia del plazo fijado unilateralmente por la Administración para aportar documentos o datos constituye una dilación imputable al contribuyente, en el sentido estricto que le otorgaba el art. 29.2 del antiguo Estatuto del Contribuyente, ya que en esa expresión “dilación imputable” cabe apreciar dos términos con relevancia jurídica propia y sustantiva²². La dilación supone retraso,

y éste no puede venir referido al singular trámite que da lugar al requerimiento de información y su cumplimiento, sino al procedimiento en su conjunto, ya que si el efecto que la Ley anuda a esa dilación es la prolongación del tiempo máximo de que la Ley dispone, es razonable limitar su aplicabilidad a los supuestos en que hay un verdadero y propio exceso temporal, esto es, un entorpecimiento en el desarrollo normal de las actuaciones. Asimismo se requiere que dicho retraso sea debido a la actitud del comprobado, al que no le es lícito, con sus acciones u omisiones, condicionar la marcha del expediente, retrasando maliciosa o negligentemente su conclusión en tiempo hábil.

Aunque la Ley no prevé expresamente el concepto de dilaciones imputables a la Inspección, no podía dejar de interpretarse el art. 29 de la antigua Ley 1/1998 a la luz del principio de buena fe, de suerte que cuando en la actitud de impulso del procedimiento -y en particular, en el periodo que media entre la conclusión material de la actividad comprobadora y la práctica de la liquidación con que culmina ésta- sea apreciable una demora directamente causada por la Administración, habrá que restar esos periodos de los ocasionados por la actitud del contribuyente.

Concluyó de este modo la Audiencia afirmando que el antiguo art. 60.4 RGIT no podía distorsionar la jerarquía normativa introduciendo un plazo nuevo y distinto para añadir al máximo legalmente autorizado. No cabía admitir que el plazo de comprobación fuera el de 12 meses (ampliables

Ley 1/1998, junto con el art. 31.bis del antiguo RGIT, procedió a flexibilizar el plazo máximo de duración del procedimiento inspector (doce o veinticuatro meses), al no computar en dicho período las dilaciones imputables al contribuyente, ni los períodos de interrupción justificada. Se proyectó así sobre el ámbito específico de un procedimiento tributario aquello que disponía el art. 44 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, para el conjunto de los procedimientos administrativos iniciados de oficio, de conformidad con el cual en los supuestos en los que el procedimiento se hubiera paralizado por causa imputable al interesado se interrumpirá el cómputo del plazo para resolver y notificar la resolución.

²² Recuérdese que el citado art. 29.2 de la antigua

por otros 12), más tres meses adicionales, más el resultado de añadir al ya sobrecargado conjunto temporal las dilaciones imputables al interesado. Por el contrario la salvedad que el citado art. 60.4 introducía respecto del plazo de resolución, que quedaba suspendido entre tanto se completaba la instrucción, operaba, a su vez, dentro del límite cronológico acotado en la ley, de forma que, por más que se pudiera prolongar hasta los tres meses, siempre debía serlo dentro del margen temporal de los 12 meses o, en su caso, del plazo resultante de la ampliación. En resumen, la facultad del antiguo art. 60.4 RGIT no habilitaba a la Administración para soslayar el estricto deber establecido en el art. 29.1 de la antigua Ley 1/1998 y, por tanto, para eludir el efecto perjudicial para la vigencia de la potestad liquidatoria derivada del juego de la prescripción.²³

En resumen, no toda inobservancia del plazo fijada unilateralmente por la Administración para aportar documentos o datos constituye una dilación imputable al contribuyente. Cuando en la actitud de impulso del procedimiento resulte apreciable una demora que haya sido directamente causada por la Administración, habrá que restar dichos períodos de los ocasionados por la actitud del contribuyente.

Mediante Sentencia de 18 de enero de 2010 analizó la AN la cuestión relativa a la determinación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras y a su

²³ Por otro lado declaró la AN en el citado pronunciamiento que la delimitación de la cuestión relativa a la exclusión de aquellas dilaciones que resulten imputables al contribuyente corresponde al actuario y no al Inspector-Jefe, habiendo concurrido en el concreto supuesto de autos analizado una desviación de poder, dado que no resulta posible apreciar la existencia de una dilación como consecuencia de la aportación por el interesado de documentación que le favorece, al representar dicha aportación una carga y no una obligación. Tal y como precisa la Audiencia, al objeto de verificar si se ha producido una dilación dicha circunstancia ha de ser examinada en comparación con la propia actitud de la Administración en el procedimiento; y unas dilaciones de gran magnitud han de considerarse imputables a una grave negligencia de la Inspección en la dirección e instrucción del procedimiento comprobador.

eventual ampliación en supuestos de especial complejidad. La AN, aplicando al respecto las previsiones contenidas en la anterior normativa (y, en particular, el antiguo RGIT de 1986, reformado en el año 2000)²⁴, estimó que la plena eficacia del acuerdo de ampliación del plazo máximo ordinario de duración de las actuaciones inspectoras de doce meses, en el supuesto de que concurra alguna de las circunstancias que así lo permitan, dependerá de que el mismo se adopte dentro del plazo máximo de doce meses establecido al efecto, del cual no podrán descontarse los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causas no imputables a la Administración, las cuales sólo adquieren virtualidad cuando se culmine el procedimiento inspector, al término de las actuaciones pero no a estos fines.

La normativa tributaria aplicable al supuesto de autos, si bien se encargaba de fijar el día inicial (señalándose que la ampliación podría acordarse antes del transcurso del plazo de seis meses a contar desde el inicio de las actuaciones, de acuerdo con lo señalado por el art. 31.ter.3 del antiguo RGIT de 1986) nada disponía en relación con el momento final en el que habría de dictarse dicho acuerdo, en relación con el cual la Sala estimó, a la vista del inciso final del citado precepto, que debía de producirse antes de que transcurriese el plazo de doce meses fijado desde el inicio señalándose que, si se adoptase más allá de dicho plazo, ignorándolo el contribuyente, se atentaría contra el principio procedimental y contra el derecho del mismo a conocer la duración del procedimiento, con notable merma del principio de seguridad jurídica.

Las consecuencias derivadas de la adopción de dicho acuerdo fuera del referido plazo

²⁴ Téngase presente no obstante que la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y el Real Decreto 1065/2007, de 27 julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIT), presentan una regulación sustancialmente idéntica en este punto.

serían que la ampliación no produciría efectos interruptivos de la prescripción, como si se hubiera sobrepasado sin más el plazo ordinario de doce meses, de manera que únicamente se tendría en cuenta, a estos efectos, la fecha en la que finalizó el plazo de presentación de la declaración y la de notificación del acuerdo final de liquidación, que en el presente caso contribuirían a determinar la prescripción de la deuda.

A pesar de que, en efecto, la normativa aplicable por aquel entonces no fijaba el momento final en el que debía adoptarse el acuerdo de ampliación (suscitándose así la duda relativa a si habían existido interrupciones justificadas o dilaciones imputables al obligado tributario, así como si éstas han de ser tomadas en consideración de cara al cómputo del plazo máximo de doce meses en los que ha de dictarse el acuerdo de ampliación), adoptando una interpretación sistemática de la normativa aplicable (y, en concreto, del art. 31.bis.3 del antiguo RGIT) parecería, en contra de lo señalado por la AN, que la no inclusión a estos efectos de dichos períodos de interrupción justificada y dilaciones imputables al obligado lo sería a efectos de la adopción del acuerdo a los seis meses de iniciarse las actuaciones, pero no para la adopción del acuerdo final antes de los doce meses en los que, en principio, podrían tenerse en cuenta. Ello significaría un alargamiento considerable del plazo ordinario para la adopción del acuerdo de ampliación.

Desde nuestro punto de vista, tanto durante la vigencia de la anterior normativa como a resultas de lo que, en la actualidad, establecen los arts. 184.4, párrafo segundo del Real Decreto 1065/2007 y 150.1 de la vigente LGT, lo correcto de cara a la adopción del acuerdo sería que se tomase en consideración, en todo caso, el plazo máximo de doce meses a contar desde la iniciación del procedimiento inspector, sin computar eventuales interrupciones o dilaciones ya que, además de dotar de una mayor seguridad jurídica al inspeccionado que, desde un primer momento, tendría conocimiento de dicho plazo máximo (a pesar de que ello

pueda tener como inconveniente la realización de un mayor número de ampliaciones), se evitaría tener que adelantar ya al instante de la adopción del acuerdo la discusión acerca de la existencia o no de interrupciones o dilaciones y de por cuánto tiempo habrían de adoptarse, la cual debe plantearse, no para la determinación del momento válido de adopción del acuerdo de ampliación, sino para la determinación del instante final de terminación del procedimiento inspector.²⁵

En definitiva, de cara a la determinación del plazo para la adopción del acuerdo de ampliación concluyó la AN que dicha ampliación habrá de producirse antes de la finalización del plazo inicial de doce meses, produciéndose a este respecto, en el concreto supuesto de autos analizado, la falta de eficacia del acuerdo de ampliación, al haberse adoptado una vez transcurrido dicho plazo²⁶. Y ello sin perjuicio de la posible prescripción que pueda llegar a producirse.²⁷

²⁵ Tal y como afirma el TS en su Sentencia de 15 de marzo de 2012, el plazo máximo para llevar a cabo las actuaciones de comprobación e investigación y liquidación por la Inspección de los Tributos es de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las actuaciones, con posibilidad de prolongación por otros doce meses tratándose de actuaciones de especial relevancia o cuando se descubrieran nuevas actividades profesionales o empresariales del investigado.

²⁶ Téngase presente además que, de conformidad con lo declarado por la SAN de 24 de julio de 2014, no proceden las actuaciones posteriores a la diligencia en la que se dan por terminadas las actuaciones. De este modo si la Inspección, en una diligencia posterior a aquella en la que se ponía de manifiesto que se daban por terminadas las actuaciones, hubiese incrementado las dilaciones que imputaba al contribuyente por inactividad, se estará vulnerando el principio de seguridad jurídica. Añade asimismo la AN en el citado pronunciamiento que el alcance de las facultades de la Administración para comprobar datos o hechos de ejercicios prescritos con el fin de regularizar ejercicios no prescritos no puede alcanzar a una nueva calificación de los beneficios aplicados. Así, por ejemplo, la Inspección no puede, en relación con la comprobación de otro ejercicio posterior, cuestionar la reinversión al calificar una finca como bien no afecto a la actividad, ya que no cabe que la Administración al comprobar un ejercicio no prescrito altere el régimen jurídico que ha ganado firmeza en un ejercicio anterior por efecto de la prescripción.

²⁷ Véase igualmente a este respecto la SAN de 6 de junio de 2013, a cuyo tenor el acuerdo de ampliación

Por su parte el TS, a través de su Sentencia de 8 de octubre de 2009, reconoció la inexistencia de caducidad de las actuaciones inspectoras cuando se ordena ampliar el expediente fuera del plazo de un mes, añadiendo además el Tribunal que en el concreto supuesto analizado no se apreciaba la existencia de indefensión, habiéndose completado el expediente aportando el inspector información y la entidad inspeccionada diversa documentación. Así las cosas, dados unos socios de una entidad en régimen de transparencia fiscal respecto de la que no se había culminado la comprobación tributaria, habrán de extenderse actas previas. La comprobación, acta y liquidación realizada por el socio se hace depender del resultado último de la liquidación girada a la sociedad en régimen de transparencia, es decir, de su firmeza. Y, a tal efecto, la superación del plazo de un mes del que disponía la Inspección para dictar la liquidación no puede provocar la caducidad del procedimiento, no teniendo lugar en consecuencia la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria.

Con posterioridad se encargó de precisar la STS de 18 de octubre de 2013 que una ampliación de actuaciones ordenada por el Inspector-Jefe al amparo de lo dispuesto por el art. 60.4 del antiguo RGIT no constituye una interrupción justificada a efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

ha de ser adoptado dentro de los doce meses de duración máxima de las actuaciones computados de fecha a fecha a partir de la notificación recepticia del acuerdo de inicio, sin que quepa a tal efecto tomar en consideración las posibles dilaciones que puedan llegar a producirse imputables al contribuyente. En esta misma línea reitera la Sentencia del citado órgano judicial de 31 de octubre de 2013 que el cómputo del plazo para ampliación ha de realizarse de fecha a fecha, sin computar dilaciones. Y, existiendo extemporaneidad, el plazo a contar será de 12 meses, produciéndose en consecuencia la prescripción. En el presente caso se produjo la prescripción por exceso de duración, ya que no fueron computables las dilaciones al no motivarse, una a una, en el acto de liquidación, y al no producirse retraso o entorpecimiento en el curso del procedimiento que se desarrolló con normalidad.

III. ANÁLISIS DE LA CUESTIÓN RELATIVA A LA NECESIDAD DE NOTIFICACIÓN: ¿SE TRATA DE UN ACTO DE TRÁMITE?

¿Tiene el acto de ampliación del plazo para la finalización de las actuaciones inspectoras la condición de acto de mero trámite, en cuyo caso no se requeriría, de cara a su virtualidad jurídica, la notificación al interesado? *A priori*, tanto la regulación contenida en la antigua Ley 1/1998 como en el antiguo art. 150 de la LGT 2003 (relativo al plazo de las actuaciones inspectoras) únicamente condicionan a la fecha de notificación la eficacia de los actos de inicio del procedimiento de inspección y del acto administrativo resultante de las mismas (la liquidación). Nada se señala, en cambio, en relación con el acto de ampliación de las actuaciones inspectoras.

Inicialmente señaló a este respecto el TS a través, entre otras, de sus Sentencias de 28 de febrero de 1996²⁸, 28 de octubre de 1997²⁹ y 4 de diciembre

²⁸ Concretamente de conformidad con lo declarado por el Alto Tribunal en dicho pronunciamiento “El principio de seguridad jurídica —de que es garante el art. 9.º 3 CE— se resiente en tanto no se llegue a una solución inequívoca; más aún cuando, precisamente, es la seguridad jurídica lo que pretenden los preceptos antes transcritos, como expresamente dice la exposición del RGIT, en el párrafo octavo de su Apartado III. En efecto, la inclusión de los párrafos 3.º y 4.º en el art. 31 del Reglamento, significa una limitación que se impuso a sí misma la Administración en aras de la seguridad jurídica, evitando (como hubiera sucedido de no existir esos preceptos) que el inicio de la inspección supusiera el hito final de un período prescriptivo quinquenal y, en su caso, el comienzo de otro de igual duración (...) El art. 31.3 y 4 no tiene otra razón de ser que evitar que la Inspección de los Tributos pueda retardar por otros cinco años más el plazo de prescripción del art. 64 de la Ley General Tributaria, como podría ocurrir si no existiese esta norma”. En definitiva, para el Tribunal la dilación de más de seis meses en continuar las actuaciones una vez notificado el sobreseimiento impiden la interrupción de la prescripción.

²⁹ Tal y como afirmó el TS en esta segunda Sentencia “(...) Patrocinar que el contribuyente puede estar pendiente de ser inspeccionado durante los cinco años siguientes al vencimiento del plazo de pago voluntario, sin perjuicio de añadir a los mismos otros cinco años más de duración de la inspección —o sea, en total, diez años menos unos días— es contradictorio jurídica, económica y socialmente al interés general (...) Debe prevalecer el criterio finalista de interpretación que

de 1998³⁰, así como la AN mediante Sentencias de 24 de noviembre de 1994 y de 1 de diciembre de 2005 que, a los efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, hay que tomar en consideración aquellas que van desde la notificación del inicio de las mismas hasta que se dicta el acuerdo de liquidación.³¹

Y, teniendo en cuenta que la eventual prórroga del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras no es automática sino que debe representar una excepción a la regla general aplicable, debiendo quedar motivado en todo caso el acuerdo de ampliación, declaró la Sentencia de la AN finalmente casada por el TS que habrían de ser el acto de inicio de las actuaciones de comprobación y el acuerdo de liquidación los dos actos que supediten su eficacia a la notificación al contribuyente, en tanto en cuanto éste último, además, pone fin al desarrollo de dichas actuaciones inspectoras, debiendo dictarse necesariamente dentro del plazo máximo de duración de las mismas.³²

robustece la que es más favorable a la protección de la seguridad jurídica, que como principio constitucional ha de ser prevalente, frente a cualquier otro de eficacia funcional".

³⁰ Afirma concretamente el Alto Tribunal en la citada Sentencia de 4 de diciembre de 1998 lo siguiente: "(...) La primera salvedad que debe hacerse consiste en que no tener plazo prefijado para su terminación no equivale a que puedan ser indefinidos, eternos, o "estar abiertos toda la vida" como dice la recurrente; significa, por el contrario que el plazo para su conclusión es tan extenso como el de prescripción del derecho al que se refieran (cinco años hasta enero de 1998 y cuatro años a partir de entonces, con arreglo a la Ley 1/1998), con lo que se sustituye la perención o caducidad del expediente y, en su caso, la generación del silencio administrativo, por la extinción del derecho. Todo ello desde la vigencia del RD 803/1993 y hasta la entrada en vigor de la mencionada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, que ha venido a establecer nuevos plazos de caducidad para unos y otros casos".

³¹ A tal efecto, y como seguramente se recordará, a raíz de la reforma introducida en la antigua LGT de 1963 por la Ley 1/1998 se introdujo un plazo prefijado máximo de doce meses para la terminación de dichas actuaciones inspectoras, susceptible de ser ampliado por otros doce meses en el supuesto de que concurriesen las condiciones exigidas al efecto, y con la finalidad de alcanzar la consecución de un cierto equilibrio en las relaciones de la Administración con los administrados, reforzándose de paso la seguridad jurídica en el ámbito tributario.

³² Acerca de esta necesidad de motivación del

En un primer momento estimó la AN innecesaria la notificación del acuerdo de ampliación de actuaciones el cual, en el concreto supuesto planteado, había sido dictado además antes del transcurso del plazo de seis meses, siendo notificado con posterioridad a la superación de dicho plazo. Y, en base a ello, el citado órgano judicial resolvió desestimar el recurso interpuesto al efecto, denegando la petición de la parte, al amparo de la cual para que resultara válido y eficaz dicho acuerdo de ampliación de actuaciones el mismo debió haber sido notificado efectivamente al obligado tributario, al no tratarse de una mera cuestión de carácter interno de organización del expediente administrativo.

Adviértase que, de conformidad con el criterio adoptado inicialmente por la AN, el acuerdo de ampliación del plazo de desarrollo de actuaciones inspectoras quedaba reducido a la simple esfera organizativa de la Administración, así como a la propia ordenación y a la tramitación del expediente. Tal y como precisó el citado órgano judicial, a pesar de que dicho acto ha de ser notificado como cualquier otro acto producido dentro del expediente, la referida notificación no constituye un presupuesto de eficacia del acto administrativo de ampliación del plazo, al no desplegar sus efectos sobre la esfera jurídica de los interesados, no constituyendo por tanto un presupuesto de eficacia sino, tan sólo, una mera comunicación de un acuerdo administrativo dictado en el expediente.

Pues bien, de acuerdo con lo señalado por el Tribunal (quien consideró que en el concreto supuesto de autos analizado se produjo una vulneración de lo dispuesto en los arts. 3.n) y 29 de la antigua Ley 1/1998, de 26 de febrero,

acuerdo de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, no siendo suficiente al respecto con que concurren alguna de las circunstancias legalmente previstas, sino que dichas circunstancias han de ser puestas en relación con el desarrollo de las concretas actuaciones inspectoras, debiendo consignarse y razonarse los motivos que hayan impedido razonablemente completar el procedimiento en el plazo establecido, véase igualmente la Sentencia del TSJ. de la Comunidad Valenciana de 4 de noviembre de 2011.

reguladora de los Derechos y Garantías de los Contribuyentes), no nos hallamos ante un acto de trámite, sino de un acto que afecta sustancialmente a la posición jurídica del interesado. En consecuencia la notificación del acuerdo de ampliación seis meses después de su adopción produjo indefensión al interesado y generó inseguridad jurídica, con la consiguiente pérdida de la eficacia interruptiva de todo lo actuado, al no haberse notificado dicho acuerdo de ampliación antes de la finalización del citado plazo máximo de duración de doce meses.

Argumentó en primer término el Alto Tribunal que recae en la persona del obligado tributario la impugnación y la prueba de que no concurren en el caso concreto las causas de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras³³. En palabras del TS *"No resulta admisible aceptar que todo grupo consolidado haya de soportar el plazo de ampliación, pero es evidente que la improcedencia de la ampliación acordada exige la prueba concluyente de que la misma era innecesaria, prueba que recae sobre el grupo consolidado"*.

Refiriéndose al alcance del acuerdo y a los efectos derivados de la notificación más de seis meses después de su adopción, así como a su notificación una vez transcurrido el plazo del año a contar desde el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación (a pesar de haber sido dictado el mismo con anterioridad a la superación de dicho plazo), el TS aceptó la presunción de validez del acuerdo de ampliación, teniendo presente a tal efecto la presunción establecida en el art. 57.1 de la Ley 30/1992, a cuyo tenor los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa.

³³ Concretamente en el presente caso el plazo en cuestión había sido ampliado al haberse realizado la inspección a un grupo consolidado, concurriendo circunstancias de especial complejidad que, a juicio de la Inspección, requerían y justificaban la ampliación de dicho plazo.

Como ya hemos manifestado inicialmente la AN otorgó al acto impugnado la naturaleza de acto de trámite³⁴. Pues bien, para el TS las consecuencias jurídicas derivadas del acuerdo ampliatorio del plazo de duración de las actuaciones inspectoras resultaban de vital importancia para garantizar la posición jurídica del obligado tributario. Tal y como afirma el Alto Tribunal, en el supuesto de que dicho acuerdo ampliatorio no fuese dictado y tampoco se dictase la liquidación pertinente dentro del plazo del año desaparecería la interrupción de la prescripción derivada del desarrollo de las actuaciones comprobadoras e investigadoras. Y, a resultas de lo anterior, bien podría suceder (como así estimó además el TS que ocurría en relación con el recurso planteado) que, si el acuerdo cuestionado no se produjese, la obligación tributaria del recurrente estuviese prescrita.

Argumentaba acto seguido el TS lo siguiente: *"Nos parece imposible sostener que, pese al efecto reseñado, pueda afirmarse que ese acto notificado seis meses después no causa indefensión al interesado. La posición que automáticamente, y por el mero transcurso de los doce meses ostenta el recurrente, cuando no se produce la notificación del acuerdo ampliatorio, es hacer cesar el efecto interruptivo de la prescripción que el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación comporta"*. De este modo, para el TS, afirmar que la notificación de un acto de ampliación del

³⁴ Afirmó a este respecto la AN lo siguiente: *"(...) El acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones de comprobación es un acto administrativo que, al igual que cualquier otro acto, ha de ser notificado al interesado, pero cuya eficacia no queda supeditada a su oportuna notificación, sino que es válido y produce efectos desde su adopción, como con carácter general se recoge en el art. 57 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, para los actos dictados por las Administraciones Públicas. Pero es que, además, es un acto de trámite y, por tanto, no susceptible de impugnación separada e independiente respecto del acto definitivo que recaiga, acto de trámite que, además, no ha causado indefensión alguna a la entidad recurrente, que ya en el curso del procedimiento de comprobación tuvo conocimiento de su existencia (...) y ha podido alegar cuanto ha considerado procedente en defensa de sus derechos e intereses legítimos"*.

plazo de comprobación no afecta a la posición jurídica y a los derechos del recurrente resulta contrario a la realidad. Y, produciéndose además (como de hecho se produjo) la notificación de tal hecho seis meses después origina todavía una mayor inseguridad jurídica, al afectar el acto administrativo en cuestión a la posición material que el obligado tributario ostenta en el procedimiento tributario, generando así indefensión e inseguridad jurídica.³⁵

En resumen, a través de su Sentencia de 2 de febrero de 2011 el TS vino a casar la Sentencia de la AN que, con carácter previo, había desestimado el recurso interpuesto, afirmando el Alto Tribunal que *“El acto administrativo controvertido afecta a la posición material que el obligado tributario ostenta en el procedimiento tributario y genera indefensión e inseguridad jurídica”*. Dicho de otro modo, el obligado tributario detenta una posición material que ha de ser respetada en aquellos supuestos en los que la Administración desarrolla un determinado procedimiento tributario caracterizado por la existencia de un órgano administrativo que ostenta potestades exorbitantes y por la presencia de un obligado tributario para quien dicho procedimiento tributario constituye una garantía de que sus derechos se verán respetados. De este modo a través del citado pronunciamiento el TS vino a rectificar el criterio adoptado por la AN relativo a la trascendencia del instante en el que deba notificarse el acuerdo de ampliación lo que, a juicio del Alto Tribunal, incide sobre la posición material que el obligado tributario ostenta en el procedimiento tributario, generando indefensión e inseguridad jurídica.

A nuestro juicio parece claro que el desenvolvimiento de toda actuación administrativa dentro de un determinado procedimiento tributario ha de respetar la prohibición de indefensión así como la necesaria

³⁵ Incluso añadió el Tribunal que dicho acto carecía, en el concreto supuesto planteado, de los antecedentes que justificaban su existencia, expresados en la Regla 12.2 de la Instrucción 9/98, resultando así vulnerado el art. 62.1.e) de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

protección de la seguridad jurídica, produciendo su eventual vulneración la declaración de nulidad de las actuaciones tributarias. Y la falta de notificación del acuerdo de ampliación del plazo para practicar la inspección antes del transcurso general del plazo de doce meses afecta sustancialmente a la posición jurídica del interesado, generando una considerable inseguridad jurídica, motivo por el cual se produce la pérdida de eficacia interruptiva de la prescripción de las actuaciones inspectoras. El acuerdo de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras debía notificarse al interesado antes del transcurso de los doce meses, en aras de salvaguardar la posición material que el obligado tributario ostenta en el procedimiento tributario.³⁶

Téngase presente para finalizar que, tal y como se encargó de precisar el TS en su Sentencia de 3 de octubre de 2011, el acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras ha de adoptarse dentro del término inicial de doce meses de duración del procedimiento inspector. Quiere decirse con ello que la adopción del acuerdo de ampliación una vez fenecido el plazo a ampliar resultaría contraria a la limitación temporal establecida en su día por la antigua Ley 1/1998 ya que nada impide, siempre y cuando se despliegue la oportuna diligencia, acordar dentro del plazo la prórroga de las actuaciones inspectoras por otros doce meses.³⁷

³⁶ Ello ha de ser entendido así, además, al margen de las potestades legalmente atribuidas a la Administración tributaria con la finalidad de alcanzar el cumplimiento efectivo del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, pudiendo actuar en el ejercicio de dichas potestades con dos privilegios tales como los de la autotutela declarativa y ejecutiva. Y es que, como es sabido, el actuar de la Administración ha de quedar sometido a los cauces preestablecidos a través del procedimiento tributario en aras, no ya sólo de someter a Derecho la actuación de la Administración tributaria, sino también de garantizar al administrado su participación activa en dicho procedimiento tributario, pudiendo efectuar alegaciones y aportar pruebas ante el órgano administrativo.

³⁷ En el concreto supuesto de autos analizado por el Alto Tribunal se solicitó diversa información a varias Administraciones tributarias extranjeras, la cual nunca llegó a completarse, a pesar de lo cual la Administración tributaria española, no solo

levantó acta y dictó la liquidación sin los datos requeridos al extranjero, sino que también practicó diligencias del procedimiento inspector durante el plazo de tiempo en el que el cómputo del plazo se hallaba interrumpido, lo que determinaría que las concretas actuaciones desarrolladas no estuviesen efectivamente interrumpidas; tal y como precisa el TS *"La razón de ser de la interrupción justificada cuando se solicita información con relevancia tributaria a otras autoridades, españolas o extranjeras, solo se hace presente si resulta imposible o es realmente dificultoso continuar las actuaciones sin la información recabada, que se muestra indispensable para dictar la posterior liquidación"*. Así las cosas concluyó el Tribunal que en el presente caso la suspensión provocada por la petición de información a las Administraciones tributarias extranjeras no podía considerarse justificada, al no haber sido recibida dicha información en su totalidad, no empleándose además la recibida para la práctica de la liquidación. En otras palabras, la interrupción alegada por la Administración (solicitud de información efectuada a otra Administración extranjera) adolecía de validez, ya que la citada información no había sido recibida, no teniendo en consecuencia incidencia de cara al desarrollo de las actuaciones. Y, no existiendo plazo de interrupción justificada susceptible de ser computado de cara al cálculo del período en el que la decisión de ampliar el tiempo de las actuaciones debió ser notificada, dicho acuerdo de ampliación no resultó ajustado a Derecho, siendo decidido y notificado fuera del plazo requerido por el legislador. Acerca de esta cuestión relativa al requerimiento de información efectuado a Administraciones extranjeras afirmó el TS mediante Sentencia de 19 de abril de 2012 que dicho requerimiento supone la interrupción justificada del cómputo del plazo de duración de las actuaciones durante seis meses. Reitera además el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento que para que exista una dilación es necesario que la Inspección fije un plazo para la aportación. De acuerdo con lo declarado por el Tribunal *"El plazo de interrupción justificada es de doce meses cuando la petición de datos o informes se dirige a Administraciones tributarias de otros Estados. Tal precepto distingue según la solicitud se realice a otros órganos de la Administración del Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales o a otras Administraciones tributarias de Estados miembros de la Unión Europea o de terceros países, estableciendo la regla general que, de solicitarse a unos u a otras, la interrupción justificada no puede durar más de seis meses por todas las solicitudes formuladas. A esta regla general se establece una excepción: cuando las solicitudes formuladas tengan por destinatario a varios Estados, tanto Estados miembros de la Unión Europea como otros Estados, este plazo se amplía a doce meses. En este caso concreto, siendo tres las solicitudes cursadas, dos a las Administraciones tributarias de los Estados de Portugal y Alemania y la otra a una Administración Local, el plazo debe tenerse por interrumpido justificadamente seis meses, en tanto que como resulta de su tenor literal el plazo de doce meses solo se encuentra reservado cuando los informes o datos se solicitan a organismos distintos a la Administración*

IV. REFLEXIONES FINALES A LA LUZ DE LA VIGENTE LEY 34/2015, DE 21 DE SEPTIEMBRE, DE REFORMA DE LA LGT.

El incumplimiento de plazos de duración del procedimiento inspector no representa una cuestión subsanable, hallándose relacionada con la prescripción y, por lo tanto, produciendo indefensión y conllevando la nulidad de pleno derecho del correspondiente acto administrativo. La Administración tiende a considerar, en general, que cualquier retraso en la aportación de documentos constituye una dilación y que el tiempo no es computable. Sin embargo los tribunales de justicia exigen un plus adicional para su cómputo, y lo mismo sucede con las interrupciones justificadas por petición de información a otras administraciones.

Cabe detectar no obstante la existencia de ciertas contradicciones en los criterios sostenidos por los propios tribunales. Y ello sobre la base de que la posibilidad de coexistencia de dilaciones o interrupciones justificadas con la práctica de actuaciones y que esos tiempos no computen no representa algo automático, a pesar de la literalidad del precepto reglamentario del antiguo RGIT, que no fue declarado ilegal. Esta paralización del cómputo exige que se justifique que los documentos y demás pruebas solicitadas sustraen elementos de juicio. En la práctica, esta ausencia de automatismo introduce una elevada dosis de discrecionalidad en la apreciación de las circunstancias que rodean cada caso.

Dada esta situación estimamos que ha de existir una importante relación entre el aumento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras y la importancia de los documentos

tributaria de los Estados de la Unión Europea o terceros países". En suma, de conformidad con lo declarado por el TS la suspensión provocada por la petición de información a administraciones extranjeras no podía considerarse justificada en el presente caso, debido a que dicha información no fue recibida en su totalidad y la que se acopió no fue empleada para la liquidación. No existe pues plazo de interrupción justificada alguno que computar para calcular el período en el que la decisión de ampliar el tiempo de las actuaciones debió ser notificada.

requeridos, ya sea al propio contribuyente o a otras Administraciones. En otro caso no se podría considerar dilación. La extensión de la duración del procedimiento inspector ante la en ocasiones injustificada ralentización en la aportación de la documentación por parte del sujeto no conlleva la automática ampliación del plazo y es apreciada en ocasiones como una falta de diligencia en la instrucción del procedimiento.³⁸

Con carácter general fue a raíz de su Sentencia de 31 de mayo de 2013 cuando el TS reconoció, de acuerdo con la línea interpretativa elaborada por la AN, que el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras ha de producirse con anterioridad a la finalización del plazo inicial de doce meses, sin tomar en consideración las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al contribuyente durante dicho período de tiempo. Anteriormente el Alto Tribunal estimaba necesario descontar las dilaciones e interrupciones de cara a entrar a valorar si el acuerdo de ampliación del plazo se ajustaba o no a la normativa tributaria.

A la luz de esta línea interpretativa adoptada por el TS el *dies a quo* para solicitar la adopción del acuerdo de ampliación no podrá tener lugar antes del transcurso de seis meses a contar desde el inicio del procedimiento, sin descontar dilaciones e interrupciones. Por su parte el *dies ad quem* para notificar el acuerdo de ampliación se producirá a los doce meses, igualmente sin descontar aquellas dilaciones e interrupciones que pudieran llegar a producirse. En cuanto al plazo general de finalización del expediente, éste podrá ser de doce o de veinticuatro meses (plazo ampliado), descontando aquellas

³⁸ Mediante Sentencia de 29 de junio de 2011 declaró por ejemplo el TSJ. de Cataluña, tras recordar que el cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras ha de tener lugar desde la comunicación del inicio de las actuaciones hasta que se notifica el acuerdo de liquidación resultante, que no cabe computar como retraso en la aportación de la documentación requerida el período de tiempo que media hasta la aportación de una documentación adicional efectuada posteriormente por el contribuyente, habiendo además la Administración realizado labores de investigación durante dicho período.

dilaciones e interrupciones que pudieran llegar a producirse.³⁹

De cara a acordar el acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras habrán de concurrir las circunstancias recogidas en los arts. 150.1 de la LGT y 184.2 del Real Decreto 1065/2007. Y ello con independencia de que se hayan producido o no dilaciones o interrupciones en el desarrollo del procedimiento, cuyo cómputo no constituye en ningún caso una condición esencial de cara a la adopción del acuerdo de ampliación. Porque de ninguna manera la regulación aplicable contempla como causa justificativa de la ampliación la existencia de dilaciones o de interrupciones en el desarrollo del procedimiento.

Por otra parte la motivación del acto de ampliación del plazo de 12 a 24 meses, en los casos de complejidad, no debía consistir en una cita genérica del precepto con una mera mención de la existencia de esas circunstancias⁴⁰. Y, *mutatis mutandis*, no todas las

³⁹ Refiriéndose al cambio de criterio operado por el TS en el sentido de descartar la posibilidad de computar las dilaciones e interrupciones para la fijación del *dies ad quem* opina, CORONADO SIERRA, M^a., "Ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras: cambio de criterio del TEAC en virtud de los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo (Análisis de la RTEAC de 5 de marzo de 2014, R.G. 3467/2013)", ob. cit., pág. 152, que "La aplicación de la antigua doctrina, entrando a valorar caso a caso los supuestos interruptivos alegados por la Administración, depuraba esos posibles comportamientos reprochables. La aplicación de esta nueva doctrina con carácter general probablemente genere la anulación de expedientes en donde no cabe valorar la existencia de un comportamiento reprochable, piénsese por ejemplo en aquellos supuestos en donde las dilaciones determinantes tengan su origen en un aplazamiento de las actuaciones solicitado por el propio contribuyente, circunstancia bastante habitual y que generalmente afecta al proceso normal de la actuación inspectora"; matiza no obstante a continuación la autora que "el efecto positivo de esta nueva doctrina es que fija unas reglas claras ausentes de la necesidad de realizar valoraciones posteriores y, en consecuencia, eliminando factores que pueden afectar a la validez final de las actuaciones inspectoras desarrolladas".

⁴⁰ Recuérdese a este respecto que, al amparo de la anterior regulación aplicable, los motivos de la ampliación se concretaban en la especial complejidad (vinculada al volumen de operaciones, a la dispersión geográfica, a la tributación en

comprobaciones a entidades con volúmenes de negocio altos son necesariamente complejas, siendo precisa su justificación. Sin embargo, como hemos tenido ocasión de analizar, en determinados supuestos el Tribunal Supremo ha considerado válida la ampliación cuando de las regularizaciones practicadas resulte patente la complejidad.

Pues bien, habiéndose constatado por parte de la Administración tributaria la existencia de numerosas incidencias en la interpretación de la regulación de los plazos de las actuaciones inspectoras, la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma de la LGT, acometió una nueva regulación que, sin menoscabar los derechos y garantías de los obligados tributarios, permite reducir la conflictividad en esta materia⁴¹.

régimen de consolidación fiscal o de transparencia fiscal internacional y a otros supuestos determinados reglamentariamente) y el descubrimiento de nuevas actividades empresariales o profesionales de los obligados tributarios que estuvieran siendo inspeccionados.

⁴¹ Concretamente al amparo de la reforma aprobada el art. 150 de la LGT, encargado de regular el plazo de las actuaciones inspectoras, pasó a tener la siguiente redacción: "1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de: a) 18 meses, con carácter general; b) 27 meses, cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación: 1º. Que el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar cuentas. 2º. Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora. Cuando se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la concurrencia de las circunstancias previstas en esta letra en cualquiera de ellos determinará la aplicación de este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos. El plazo de duración del procedimiento al que se refiere este apartado podrá extenderse en los términos señalados en los apartados 4 y 5.

2. El plazo del procedimiento inspector se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución. En la comunicación de inicio del procedimiento inspector

se informará al obligado tributario del plazo que le resulte aplicable. En el caso de que las circunstancias a las que se refiere la letra b) del apartado anterior se aprecien durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras el plazo será de 27 meses, contados desde la notificación de la comunicación de inicio, lo que se pondrá en conocimiento del obligado tributario. El plazo será único para todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector, aunque las circunstancias para la determinación del plazo sólo afecten a algunas de las obligaciones o periodos incluidos en el mismo, salvo el supuesto de desagregación previsto en el apartado 3. A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley respecto de los periodos de interrupción justificada ni de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración.

3. El cómputo del plazo del procedimiento inspector se suspenderá desde el momento en que concorra alguna de las siguientes circunstancias: a) La remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación de acuerdo con lo señalado en el artículo 251 de esta ley. b) La recepción de una comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la suspensión o paralización respecto de determinadas obligaciones tributarias o elementos de las mismas de un procedimiento inspector en curso. c) El planteamiento por la Administración tributaria que esté desarrollando el procedimiento de inspección de un conflicto ante las Juntas Arbitrales previstas en la normativa relativa a las Comunidades Autónomas, en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco o la recepción de la comunicación del mismo. d) La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva. e) El intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3.b) de esta ley. f) La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.

Salvo que concorra la circunstancia prevista en la letra e) de este apartado, la inspección no podrá realizar ninguna actuación en relación con el procedimiento suspendido por las causas anteriores, sin perjuicio de que las solicitudes previamente efectuadas al obligado tributario o a terceros deban ser contestadas. No obstante, si la Administración tributaria aprecia que algún periodo, obligación tributaria o elemento de esta no se encuentran afectados por las causas de suspensión, continuará el procedimiento inspector respecto de los mismos, pudiendo, en su caso, practicarse por ellos la correspondiente liquidación. A los solos efectos del cómputo del periodo máximo de duración, en estos casos, desde el momento en el que concurre la circunstancia de la suspensión, se desagregarán los plazos distinguiendo entre la parte del procedimiento que continúa y la que queda

Tal y como se afirma en la Exposición de Motivos

suspendida. A partir de dicha desagregación, cada parte del procedimiento se regirá por sus propios motivos de suspensión y extensión del plazo.

La suspensión del cómputo del plazo tendrá efectos desde que concurran las circunstancias anteriormente señaladas, lo que se comunicará al obligado tributario a efectos informativos, salvo que con esta comunicación pudiera perjudicarse la realización de investigaciones judiciales, circunstancia que deberá quedar suficientemente motivada en el expediente. En esta comunicación, se detallarán los periodos, obligaciones tributarias o elementos de estas que se encuentran suspendidos y aquellos otros respecto de los que se continúa el procedimiento por no verse afectados por dichas causas de suspensión. La suspensión finalizará cuando tenga entrada en el registro de la correspondiente Administración tributaria el documento del que se derive que ha cesado la causa de suspensión, se consiga efectuar la notificación o se constate la desaparición de las circunstancias determinantes de la fuerza mayor. No obstante, en el caso contemplado en la letra d), el plazo de suspensión no podrá exceder del plazo máximo para la emisión del informe.

Una vez finalizada la suspensión, el procedimiento continuará por el plazo que reste.

4. El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo. Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.

El órgano actuante podrá denegar la solicitud si no se encuentra suficientemente justificada o si se aprecia que puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones. La denegación no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.

5. Cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario manifieste que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o no la aporta íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, su aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un período de tres meses, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde su inicio. No obstante, la extensión será de 6 meses cuando la aportación se efectúe tras la formalización del acta y determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias.

Asimismo, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector se extenderá por un periodo de seis meses cuando tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, se aporten datos, documentos o pruebas relacionados con dichas circunstancias.

de la Ley 34/2015, a través de la vigente regulación introducida sobre los plazos del procedimiento inspector se pretende simplificar de manera importante la normativa vigente, al eliminarse un amplio y complejo sistema de supuestos de interrupciones justificadas, dilaciones no imputables a la Administración, y de ampliación del plazo, suprimiéndose el supuesto de interrupción injustificada durante más de seis meses. En segundo término se persigue otorgar una mayor seguridad jurídica en cuanto al cómputo de los plazos del procedimiento inspector, incorporando nuevas obligaciones para informar al obligado tributario de las vicisitudes de dicho plazo

A efectos de lo establecido en este apartado, se estará a lo dispuesto en el artículo 106.6 de esta ley en relación con la posibilidad de incorporar los datos al expediente.

6. El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar: a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1. La prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse. b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley. c) No se exigirán intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

7. Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la notificación al obligado tributario de la reanudación del procedimiento inspector.

No se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que se dicte como consecuencia de la retroacción de actuaciones por el tiempo que transcurra entre la recepción de la resolución en el registro de la Administración competente y la notificación de la reanudación de actuaciones."

(duración y, en su caso, suspensión y extensión del mismo), de forma que el obligado pueda conocer claramente cuál es la fecha límite del procedimiento⁴². Finalmente, se busca reducir significativamente la conflictividad tributaria.

Así las cosas la reforma normativa introducida en la Ley 34/2015 modifica la regulación del plazo del procedimiento inspector con la finalidad de permitir que las actuaciones inspectoras tengan una fecha más previsible de finalización, conocida por el obligado tributario, sin merma de derecho alguno de éste, contribuyendo, a su vez, al buen fin de las liquidaciones tributarias y defensa de los intereses generales.

Con carácter general, se incrementa el plazo de duración del procedimiento de inspección. No obstante, y como contrapartida, se prevé que a lo largo de la tramitación se produzcan determinadas vicisitudes que alarguen el plazo del que la Administración tributaria dispone para finalizar el procedimiento, como sucede con los aplazamientos solicitados por el obligado tributario para cumplir trámites o el periodo de espera de datos solicitados a otras Administraciones.

Señala a este respecto JUAN LOZANO⁴³ que *“la pretensión obvia de la norma proyectada es objetivar al máximo los supuestos en que puede proceder la elevación del plazo hasta los 27 meses, eliminando en la medida de lo posible cualquier espacio de apreciación subjetiva por parte de la Inspección susceptible de generar*

⁴² Ahora bien a pesar de que, de acuerdo con la vigente regulación aprobada, se informará al obligado tributario del plazo que le resulte aplicable, cabe estimar que dicha circunstancia se refiere únicamente al plazo general de 18 meses o al ampliado de 27, y no en cambio al plazo procedente cuando concurren el resto de las situaciones que pueden determinar la prolongación de las actuaciones inspectoras, las cuales no se conocen al inicio del procedimiento inspector.

⁴³ JUAN LOZANO, A. M^a., “La regulación del plazo de inspección prevista en el Anteproyecto de Modificación de la Ley General Tributaria. Sobre la búsqueda de reducción de litigiosidad, seguridad jurídica y eficacia sin menoscabo de garantías”, *Crónica Tributaria*, núm. 153, 2014, pág. 185.

controversias y divergencias de criterio en las vías de revisión posteriores”.

La vigente regulación concreta los motivos previstos para la ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras a veintisiete meses en los siguientes: que la cifra anual de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas, dato este que comporta una remisión al ordenamiento mercantil donde se especifican las sociedades y entidades que deben ser auditadas, en concreto al art. 263 del Texto Refundido de la Ley de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, así como a la Disposición Adicional primera del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio⁴⁴; y que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

En todo caso, y sin perjuicio de lo anterior, podrán descontarse determinados periodos de suspensión definidos de forma objetiva en la Ley en supuestos que impiden la continuación del procedimiento, pudiéndose extender la duración del procedimiento por los días de cortesía en los que el obligado solicita que no se lleven a cabo actuaciones con el mismo o cuando el obligado tributario aporte de forma tardía documentación que le ha sido previamente requerida o aporte documentación una vez apreciada la necesidad de aplicar el método de estimación indirecta. En tanto en cuanto cabría la posibilidad de que la suspensión solo afectase a parte de los periodos, obligaciones tributarias o elementos comprobados, se prevé que el procedimiento continúe respecto de la parte no afectada. Finalmente se prevé que las consecuencias de la superación del plazo del

⁴⁴ Esta Disposición Adicional Primera del citado Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, alude además en su letra f), al describir la relación de entidades que, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, deben someterse a la auditoría de cuentas, a *“las demás que superen los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto”.*

procedimiento inspector sean las actualmente previstas.

En consecuencia la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma de la LGT, introduce diversos cambios en el procedimiento inspector para mejorar la lucha contra el fraude, con nuevos plazos y suspensión en casos tasados. A tal efecto se contempla la ampliación del plazo a 18 meses y un mayor detalle sobre las circunstancias que pueden suspender ese plazo⁴⁵. No obstante, si bien se ha ampliado el plazo de duración del procedimiento inspector, la concurrencia de las circunstancias que se consideraban dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración o los periodos de interrupción justificada del procedimiento pasan a considerarse como causas de suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector o causas de extensión del cómputo del plazo de dicho procedimiento. En efecto, determinadas circunstancias que con la normativa anterior se consideraban bien interrupciones justificadas o bien dilaciones por causa no imputable a la Administración, han sido incluidas como circunstancias que permiten bien la suspensión del procedimiento bien como causas de extensión del plazo del mismo.

Desde nuestro punto de vista el principal objetivo de la reforma parece ser, en efecto, reducir la litigiosidad y dotar de seguridad jurídica tanto a la Administración como al contribuyente en una cuestión que, debido a su naturaleza procedimental, no habría de perjudicar la aplicación del sistema tributario. Como regla

⁴⁵ Téngase presente no obstante que el plazo de 12 meses ampliable por otros 12 meses resulta de aplicación a los siguientes procedimientos: procedimientos que habiéndose iniciado antes del 12 de octubre de 2015, a dicha fecha, no hubieran concluido; procedimientos que hubieran concluido antes del 12 de octubre de 2012 y que, como consecuencia de la resolución de reclamaciones o sentencias, hubiera que retrotraerse las actuaciones inspectoras; y procedimientos que hubieran quedado suspendidos antes del 12 de octubre de 2012 como consecuencia de la remisión al Ministerio Fiscal, por apreciarse indicios de delito fiscal y con posterioridad a dicha fecha, se hubiera dictado sentencia sobreseyendo la causa penal y ordenando la continuación del procedimiento en vía administrativa.

general al amparo de la presente reforma las inspecciones deberán finalizar en 18 meses o, si concurriesen determinadas circunstancias objetivas, en 27 meses, estableciéndose a tal efecto un conjunto de supuestos tasados y objetivos en los que el plazo de duración de las actuaciones inspectoras es objeto de paralización e incluyéndose tres supuestos adicionales delimitados de manera igualmente objetiva que, hallándose vinculados a la actuación del contribuyente, tienen el efecto de ampliar los 18 o 27 meses en determinado tiempo adicional. Dichos supuestos son los relativos a la solicitud de suspensión por parte del contribuyente (hasta 60 días) y determinadas actuaciones del contribuyente que dificulten o impidan la aportación de documentación (hasta 6 meses).

De este modo los supuestos de extensión del plazo se concretan en los siguientes: por los periodos de suspensión de actuaciones con el obligado tributario, concedidos a solicitud del mismo; en aquellos casos en los que, tras la reticencia del obligado tributario a aportar la información requerida, éste aporte de forma tardía la documentación; y cuando, habiéndose señalado la procedencia de regularizar la situación tributaria a través del método de estimación indirecta, el obligado aporte documentación que incida en la procedencia de la aplicación del citado método de estimación.

A *priori* cabría estimar que este mayor plazo de duración del procedimiento viene justificado por la mayor complejidad que puede llegar a plantear, por ejemplo, la comprobación de un grupo fiscal, atendiendo fundamentalmente al hecho de que para la comprobación de un grupo fiscal se requiere la comprobación de la correcta cuantificación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y de los restantes elementos determinantes de la cuantificación del citado gravamen a nivel individual, y no solo de la sociedad dominante, sino también de las sociedades dependientes. No obstante se ha de tener presente a este respecto que la mera pertenencia a un grupo fiscal no determina, en atención a lo dispuesto por el art. 150.1 de la LGT,

que el plazo del procedimiento inspector sea de 27 meses, a diferencia de lo que sucedería si concurriese

la circunstancia de tener una cifra anual de negocios igual o superior a la prevista para auditar las cuentas en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación.

Adviértase además que, tal y como ha puesto de manifiesto SÁNCHEZ PEDROCHE⁴⁶, la reforma aprobada introduce una cierta objetivación de esta ampliación del plazo de duración de las actuaciones, frente a la situación existente con anterioridad en virtud de la cual, a través de una consolidada doctrina jurisprudencial, venía exigiéndose para la adecuada ampliación de las actuaciones la justificación, no ya solo de la invocación de alguno de los supuestos tasados, sino de la incidencia esencial del mismo al provocar el surgimiento de una mayor complejidad en el desarrollo de la actuación inspectora. Ciertamente se trata de unos supuestos configurados en atención a elementos de carácter esencialmente objetivo, sin margen de apreciación subjetiva alguna. Ello determina, como bien ha precisado JUAN LOZANO⁴⁷, que se elimine la necesidad del desarrollo reglamentario, el cual había quedado condicionado por los conceptos jurídicos indeterminados introducidos en su día por el legislador de la Ley 58/2003 relativos a la complejidad y a la ocultación.

Así, por ejemplo, del tenor literal de la actual regulación parece desprenderse que, en todo

caso en el que el volumen de operaciones existente determine la obligación de auditar, y en cualquier supuesto de inclusión en un grupo que esté siendo objeto de comprobación, habrá que tomar en consideración el plazo de 27 meses, huyéndose así de la individualización de las circunstancias habilitantes para proceder a la ampliación del plazo.

A nuestro juicio no parece admisible que se otorgue en todo caso un plazo de 27 meses aplicable de manera lineal siempre que concurren los dos presupuestos relativos al volumen de operaciones que determine la obligación de auditar y a los supuestos de inclusión en un grupo que esté siendo objeto de comprobación. La norma general ha de ser el cumplimiento generalizado del plazo de 18 meses. De hecho la propia normativa aprobada incluye exigencias de motivación individualizada destinadas a impedir una aplicación automática del plazo ampliado de 27 meses⁴⁸.

Por otra parte, si bien se mantienen las consecuencias derivadas del incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, se elimina la regla aplicable con anterioridad a la reforma introducida por la Ley 1/1998 y que imponía los mismos efectos que el incumplimiento del plazo al supuesto de interrupción injustificada de la actuación inspectora durante más de seis meses. Esta eliminación de la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, a través de la cual se pretendía hacer frente a determinadas actuaciones de inacción por parte de la Administración, podría llegar a perjudicar los derechos del contribuyente frente a actuaciones

⁴⁶ SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., "Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la Ley General Tributaria", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 381, 2014, pág. 28. Tal y como precisa este autor "Se deja un concepto jurídico indeterminado (conurrencia de fuerza mayor) que a buen seguro constituirá una interminable e inagotable fuente de abusos y controversias que van en la dirección contraria a lo que este precepto pretende significar".

⁴⁷ JUAN LOZANO, A. M^o., "La regulación del plazo de inspección prevista en el Anteproyecto de Modificación de la Ley General Tributaria. Sobre la búsqueda de reducción de litigiosidad, seguridad jurídica y eficacia sin menoscabo de garantías", ob. cit., pág. 187.

⁴⁸ A este respecto opina JUAN LOZANO, A. M^o., "La regulación del plazo de inspección prevista en el Anteproyecto de Modificación de la Ley General Tributaria. Sobre la búsqueda de reducción de litigiosidad, seguridad jurídica y eficacia sin menoscabo de garantías", ob. cit., pág. 188, que "Si de lo que se trata es de conjurar al máximo la conflictividad respecto a esta cuestión, puede resultar más práctica una articulación procedimental que permita el análisis de la procedencia o no del plazo de 27 meses desde el comienzo, y no relegar indefectiblemente esta controversia, con los riesgos inherentes a los expedientes, a las vías de revisión posteriores".

de la Hacienda Pública que adolezcan de la necesaria diligencia. Como contrapartida se recupera el concepto de dilación por falta de aportación de documentación, en aquellos casos en los que por parte del obligado tributario que incurra en una conducta que obstruya el normal desarrollo del procedimiento de inspección.

Tal y como establece el actual apartado 4 del art. 150 de la LGT el obligado tributario contará con la posibilidad de solicitar, antes de la apertura del trámite de audiencia, uno o varios períodos en los que la Inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario, quedando suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo. Ahora bien dichos períodos de interrupción no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento, suponiendo además una extensión del plazo máximo de duración del mismo que determinará, *de facto*, la ampliación del otorgado a las actuaciones inspectoras para compensar así los días de suspensión. El órgano actuante podrá denegar la solicitud si no se encuentra suficientemente justificada o si se aprecia que puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones, no pudiendo dicha denegación ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.

La solicitud del obligado de suspender las actuaciones inspectoras habrá de efectuarse antes de la apertura del trámite de audiencia la cual, como es sabido, se produce cuando el órgano de inspección considere que se han obtenido los datos y las pruebas necesarios para fundamentar la propuesta de regularización o para considerar correcta la situación del obligado tributario⁴⁹. Debido precisamente a ello en la práctica corresponderá al Inspector actuante, de manera unilaterial, decidir acerca de dicha solicitud del obligado de suspensión de las actuaciones inspectoras.

Dispone además el último párrafo del número 2 del apartado 1 del nuevo art. 150 de la LGT

que “A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley respecto de los períodos de interrupción justificada ni de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración”. Cabe no obstante plantearse a la luz de la citada regulación si, en el hipotético caso de que no fuese de aplicación dicho art. 104.2⁵⁰ (y, en particular, aquello que dispone el citado precepto sobre períodos de interrupción justificada y sobre las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración) ello significaría que tales interrupciones sí que serían computables para el plazo del procedimiento inspector.

Añade por otra parte el citado número 2 del apartado 1 del vigente art. 150.1 de la Ley 58/2003 que “El plazo será único para todas las obligaciones y períodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector, aunque las circunstancias para la determinación del plazo solo afecten a algunas de las obligaciones o períodos incluidos en el mismo, salvo el supuesto de desagregación previsto en el apartado 3”. Al amparo de la citada regulación, así como de la correspondiente a los restantes supuestos que contempla el art. 150.1 de la Ley que dan lugar a la ampliación a 27 meses del plazo de las actuaciones del procedimiento inspector, opina MENÉNDEZ MORENO⁵¹ que el nuevo plazo general de 18 meses será el aplicable, en líneas generales, a las pequeñas y medianas empresas, mientras que, para las restantes, el plazo general será el

⁵⁰ Este art. 104.2 de la LGT, encargado de regular los plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa, dispone que “A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución. Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución”.

⁵¹ MENÉNDEZ MORENO, A., “En busca del plazo perdido”, *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2015 (consultado en www.aranzadigital.es).

⁴⁹ Así se encarga de establecerlo el art. 183 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

de 27 meses. Y ello teniendo presente lo dispuesto por el penúltimo párrafo del nuevo art. 150.1.b).^{2º} de la LGT, de conformidad con el cual “*Cuando se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la concurrencia de las circunstancias previstas en esta letra en cualquiera de ellos determinará la aplicación de este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos*”. En todo caso el plazo será único para todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector, aunque las circunstancias para la determinación del plazo sólo afecten a algunas de las obligaciones o periodos o sujetos inmersos en el mismo.

Desde nuestro punto de vista debe entrar a clarificarse si las eventuales ampliaciones de los plazos que el contribuyente pudiera llegar a solicitar a la Administración tributaria habrían de quedar comprendidas dentro de los plazos de 18 o 27 meses.

Ciertamente se ha de reconocer que, con carácter general, los contribuyentes han de obtener certeza acerca de cuándo debe concluir el procedimiento inspector. Por su parte la Hacienda Pública ha de obtener igualmente certeza acerca de que, en aquellos supuestos en los que la instrucción se haya realizado correctamente y se hayan determinado conductas regularizables, la concurrencia de un determinado defecto formal no termine por perjudicar el deber constitucional de contribuir.

A pesar de ello cabe plantearse hasta qué punto la reforma introducida y, más precisamente, la ampliación operada de los plazos para el desarrollo de las actuaciones de comprobación e investigación de los obligados tributarios constituye una medida orientada a mejorar la seguridad jurídica de su regulación. Y ello en tanto en cuanto, como bien ha puesto de manifiesto MENÉNDEZ MORENO⁵², cuanto más se

⁵² MENÉNDEZ MORENO, A., “En busca del plazo perdido”, ob. cit. (consultado en www.aranzadigital.es); argumenta asimismo este autor que “considerar

prolonguen dichas actuaciones, mayor resulta también la incertidumbre de los obligados tributarios.

De acuerdo con lo establecido por el actual art. 150.5 de la LGT cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario manifieste que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o bien no la aporte íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, su aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un período de tres meses, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde su inicio. De este modo, si el obligado tributario corrigiese su actitud inicial y aportara la información o documentación requeridas una vez transcurridos nueve meses a contar desde la iniciación de las actuaciones inspectoras se produciría una nueva ampliación del plazo de desarrollo de las mismas por un período de tres meses.

Prevé además la vigente regulación, tal y como ya se ha apuntado con anterioridad, una ampliación de seis meses del plazo del procedimiento inspector cuando, tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, se aporten datos, documentos o pruebas con dichas circunstancias. Destaca en el presente supuesto el hecho de que no se condicione la ampliación del plazo en seis meses a que haya habido tres requerimientos previos en los que se haya solicitado al obligado tributario la información o documentación considerada de interés por el Inspector actuario. De cara a la producción de la ampliación tan solo se requiere en el presente caso que se haya dejado constancia por el actuario de la concurrencia de las circunstancias determinantes de la aplicación del régimen de

un logro del principio de seguridad jurídica el que los obligados vayan a conocer claramente el límite temporal del procedimiento, no parece un gran logro, y lo que resultaría, en todo caso, incompatible con tal principio sería que actualmente no se supiera claramente dicho límite, que es lo que implícitamente parece sugerir la Exposición de Motivos”.

estimación indirecta de la base⁵³.

Repárese no obstante que la decisión relativa a la aplicación del régimen de estimación indirecta no será comunicada hasta la notificación de las actas incoadas, no requiriéndose además de acto administrativo previo que lo declare.

De cualquier manera quizás el aspecto más destacado de la presente reforma sea el relativo a la supresión del supuesto de interrupción de las actuaciones inspectoras de manera injustificada durante más de 6 meses. Dicha circunstancia podría terminar provocando el surgimiento de una prolongación excesiva de las actuaciones, ya que la aplicación del citado límite obligaba a la Administración a proceder de manera constante. Destaca sin embargo el hecho de que no se haya extendido la desaparición de las dilaciones a los procedimientos de gestión.

Ciertamente la implantación de un plazo general de 18 meses quizás pueda resultar excesiva tratándose, por ejemplo, de contribuyentes personas físicas que no desarrollan actividades empresariales. A nuestro juicio dicha ampliación podría atentar contra la seguridad jurídica y poner en duda la eficiencia y eficacia de la Administración Tributaria. Por su parte la aplicación del plazo máximo de 27 meses a aquellos procedimientos en los que intervengan grupos consolidados no tiene por qué estar siempre justificada, ya que la presencia de un grupo fiscal no tiene por qué ser siempre sinónimo de mayor complejidad.⁵⁴

⁵³ Cabe recordar a este respecto que los supuestos que dan lugar a la aplicación del régimen de estimación indirecta se encuentran recogidos en el art. 53.1 de la LGT, refiriéndose algunos de ellos al caso en que el obligado tributario no aporta la información o documentación pertinentes por una actitud indolente y voluntariamente entorpecedora (supuestos contemplados en las letras b) y c) del citado art. 53.1) y aludiendo otros a la dificultad objetiva de obtener la información y documentación requeridas (caso de los previstos en la letra d) del citado precepto).

⁵⁴ Véase a este respecto JIMÉNEZ, C. y SUÁREZ, J., "El plazo de la inspección fiscal: un campo de minas", *Diario Cinco Días*, www.cincodias.com, consultada el 2 de julio de 2014; a juicio de estos autores "La Administración tributaria cuenta con información suficiente que permita establecer una correlación

Precisa finalmente el último párrafo del apartado 3 del renovado art. 150 de la LGT que, una vez finalizada la suspensión, el procedimiento continuará por el plazo que reste. Por su parte el número 7 del citado precepto prevé que cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el art. 150.1 de la Ley o en seis meses, si este último fuese superior.

entre la complejidad de las inspecciones y el volumen de negocios y el sector de actividad económica del contribuyente y por ello consideramos que en este aspecto la propuesta es poco ambiciosa".