

ANÁLISIS CON CASOS PRÁCTICOS DE LAS PRINCIPALES MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN LA LGT POR LA LEY 34/2015 (Y II): PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

José Rivaya Fernández-Santa Eulalia

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

En esta segunda entrega continuamos analizando, mediante la utilización de casos prácticos, las principales modificaciones introducidas en la Ley General Tributaria (LGT). En esta ocasión se abordan, como ya avanzamos en el trabajo anterior, las que han afectado al procedimiento de inspección, así como las novedades que presenta la tramitación de dicho procedimiento cuando en el curso del mismo se detecta la existencia de conductas que pudieran ser constitutivas de delito contra la Hacienda Pública.

Palabras claves: reforma parcial de la LGT, Ley 34/2015, procedimiento de inspección, delito contra la Hacienda Pública y casos prácticos.

Sumario

1. Nueva redacción del artículo 150 de la LGT. Plazo de las actuaciones inspectoras. Apartados 1 y 2
2. Nueva redacción del artículo 150 de la LGT. Plazo de las actuaciones inspectoras. Apartado 3
3. Nueva redacción del artículo 150 de la LGT. Plazo de las actuaciones inspectoras. Apartado 4
4. Nueva redacción del artículo 150 de la LGT. Plazo de las actuaciones inspectoras. Apartado 5
5. Nueva redacción del artículo 150 de la LGT. Plazo de las actuaciones inspectoras. Apartado 6
6. Nueva redacción del artículo 150 de la LGT. Plazo de las actuaciones inspectoras. Apartado 7

1. NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 150 DE LA LGT. PLAZO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS. APARTADOS 1 Y 2

Los apartados 1 a 6 del artículo serán aplicables a todos los procedimientos de inspección que se inicien a partir del 12 de octubre de 2015, según lo dispuesto en la disposición transitoria única.6 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre.

Artículo 150.1 y 2 de la LGT:

«1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:

a) 18 meses, con carácter general.

b) 27 meses, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación:

1.º Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.

2.º 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 solo 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».

Disposición transitoria única de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT:

«La nueva redacción de los apartados 1 a 6 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será aplicable a todos los procedimientos de inspección que se inicien a partir de la fecha de entrada en vigor de esta ley».

EJEMPLO 1

Señale en cada caso el plazo máximo de duración del procedimiento inspector:

- a) Sociedad XX, SA que tributa en el régimen especial de las entidades de reducida dimensión.
- b) Sociedad MM, SA, dominante de un grupo de consolidación fiscal.
- c) Sociedad ZZ, SA, inscrita en el Registro de Grandes Empresas.
- d) Don Amancio Pérez, que acaba de aparecer en la revista *Forbes* como la segunda persona más rica del mundo, socio de una gran cantidad de sociedades residentes en diversos lugares del mundo y propietario de un gran patrimonio inmobiliario repartido por diversos países.
- e) Don Juan Carlos Fernández, abogado de reconocido prestigio, que regenta un despacho que factura 6.000.000 de euros al año.
- f) Doña Francisca Martínez, promotora y constructora inmobiliaria que se encuentra inscrita en el Registro de devolución mensual de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

.../...

.../...

Solución

Con el presente ejemplo trataremos de analizar la nueva regulación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector. Este se encuentra regulado en el artículo 150 de la LGT, en su nueva redacción. Recordemos que, según la redacción anterior del artículo 150 de la LGT, el procedimiento inspector tenía un plazo máximo de duración de 12 meses, plazo este que podía ser ampliado hasta un máximo de 24 meses cuando concurría alguna de las circunstancias previstas legal y reglamentariamente¹. Además, para que tuviera lugar la ampliación del plazo se requería la adopción de un acuerdo en tal sentido por parte del órgano competente para liquidar –inspector jefe–. Dicho acuerdo debía estar debidamente motivado pues así lo exigía, no solo el propio artículo 150.1 *in fine* de la LGT, sino también el artículo 54.1 e) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP y PAC)². En este último artículo se exige, con carácter general, que se motiven con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho los acuerdos de aplicación de la tramitación de urgencia o de ampliación de plazos.

Sin embargo, en la nueva redacción del artículo 150.1 de la LGT se contempla la posibilidad de que el plazo máximo de duración del procedimiento inspector pueda tener distinta duración según que concurran o no determinadas circunstancias. En efecto, si bien con carácter general resultará de aplicación el plazo de 18 meses (plazo que contrasta con el plazo de 12 meses de la anterior regulación), cuando en los obligados tributarios objeto del procedimiento se dé alguna de las circunstancias expresamente previstas en el artículo 150.1 de la LGT, el plazo máximo será de 27 meses. Además, en estos casos no será necesario que por el órgano competente para liquidar –inspector jefe– se adopte un acuerdo de ampliación del plazo máximo pues, en puridad, no se trata de un supuesto de ampliación de dicho plazo. Al contrario, el plazo de 27 meses se encuentra directamente vinculado a la concurrencia en el sujeto inspeccionado de alguna de las circunstancias mencionadas. En este sentido, la constatación, ya al inicio del procedimiento, ya en un momento posterior, de que, efectivamente, concurre alguna de ellas provocará que el plazo de 27 meses resulte de aplicación desde la fecha en que se inició el procedimiento.

¹ Estas circunstancias que se desarrollaban en el artículo 184.2 del 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT), podían resumirse en dos: cuando revistan especial complejidad (pudiendo entenderse que concurre esta circunstancia, entre otras, atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional) y cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

² La Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, ha sido derogada, a partir de 2 de octubre de 2016, por la disposición derogatoria única.2 a) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. El nuevo artículo 35.1 e) mantiene la misma exigencia que hasta ahora se recoge en el artículo 54.1 e) de la LRJAP y PAC respecto de la motivación de los actos administrativos.

.../...

.../...

Las circunstancias a las que nos venimos refiriendo son las siguientes:

- 1.º Que la cifra anual de negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.
- 2.º 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.

Además, señala el artículo 150.1 que 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 (LIS), la concurrencia de las circunstancias anteriormente reseñadas en cualquiera de ellos determinará la aplicación de este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos.

Por lo tanto, el plazo de duración del procedimiento inspector seguido acerca de un obligado tributario en el que no concurra ninguna de las circunstancias previstas en el artículo 150.1 de la LGT solo será de 27 meses si simultáneamente se siguieran actuaciones inspectoras con una persona o entidad vinculada en la que sí concurrieran aquellas circunstancias.

Por otro lado, tal y como exige el apartado segundo del artículo 150, la Inspección deberá comunicar al obligado tributario, al inicio del procedimiento, cuál es el plazo máximo de duración del procedimiento inspector. Si posteriormente se advirtiera de que concurre alguna de las circunstancias ya señaladas, la Inspección vendrá también obligada a informar al obligado tributario de que el plazo máximo pasa a ser el de 27 meses. Se trata, en definitiva, de una nueva obligación de información impuesta a la Inspección.

En este sentido, se afirma lo siguiente en el preámbulo de la Ley 34/2015:

«Varios son los objetivos perseguidos con la nueva regulación de los plazos del procedimiento inspector:

[...]

b) 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**³ (duración y, en su caso, suspensión y extensión del mismo), de forma que el obligado pueda conocer claramente cuál es la fecha límite del procedimiento.

c) Reducir significativamente la conflictividad tributaria.

³ La negrita es nuestra.

.../...

.../...

Es decir, la modificación de la regulación del plazo del procedimiento inspector permitirá que las actuaciones inspectoras tengan una fecha más previsible de finalización, conocida por el obligado tributario, sin merma de derecho alguno de este, contribuyendo, a su vez, al buen fin de las liquidaciones tributarias y defensa de los intereses generales».

En definitiva, es necesario que el obligado tributario se encuentre permanentemente informado acerca de cuál es, en cada momento, el plazo máximo de duración del procedimiento para lo que se impone a la Inspección la obligación de información a la que aludíamos anteriormente, obligación que, en última instancia, coadyuvará a la consecución del objetivo de lograr una mayor seguridad jurídica en el cómputo de los plazos del procedimiento inspector y de las vicisitudes que con respecto a este se puedan producir.

Veamos ahora la solución a los ejemplos planteados.

a) Sociedad XX, SA que tributa en el régimen especial de las entidades de reducida dimensión.

La aplicación a un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del régimen especial de las entidades de reducida dimensión no es determinante de la aplicación del plazo de 27 meses pues el artículo 150.1 de la LGT tan solo exige para su aplicación que la cifra anual de negocios sea igual o superior a la requerida para auditar las cuentas de la sociedad.

Pues bien, siendo que el artículo 263 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), impone a las sociedades la obligación de designar auditores de cuentas para que informen sobre las cuentas anuales y el informe de gestión cuando tengan un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a 5.700.000 euros será esta (y no la exigida por la normativa del Impuesto sobre Sociedades para la aplicación del régimen especial de entidades de reducida dimensión) la que deba tenerse en cuenta a efectos de decidir acerca del plazo máximo de duración del procedimiento inspector. De forma que si el importe neto de la cifra de negocios fuese de una cuantía inferior a dicha cifra el plazo máximo de duración del procedimiento inspector sería de 18 meses. De lo contrario, esto es, cuando la cifra anual de negocios sea igual o superior a 5.700.000 euros, el plazo máximo será de 27 meses.

Por otro lado, la cifra anual de negocios a que se refiere el artículo 150.1 de la LGT es la del periodo impositivo comprobado (o en caso de ser varios los periodos impositivos comprobados la de cualquiera de ellos). Por lo tanto, si la cifra anual de negocios del último ejercicio cerrado antes del inicio de la comprobación fuese igual o superior a 5.700.000 euros y, sin embargo, en el periodo impositivo comprobado no se hubiese alcanzado dicha cifra el plazo máximo del procedimiento sería de 18 meses.

En conclusión, con los datos que proporciona este supuesto no se puede concluir cuál sería el plazo máximo de duración del procedimiento inspector, lo que dependerá, como ya hemos señalado, de la cifra anual de negocios del periodo impositivo comprobado.

.../...

.../...

b) Sociedad MM, SA, dominante de un grupo de consolidación fiscal.

El plazo máximo de duración del procedimiento inspector será, en el caso de que el procedimiento tenga por objeto la comprobación de la obligación tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del grupo fiscal, de 27 meses. Nótese como el artículo exige que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal y el objeto de la comprobación inspectora sea, precisamente, la obligación tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del grupo. Es decir, que si el objeto del procedimiento fuese exclusivamente el IVA de la sociedad MM, SA y la sociedad no tributase en régimen de grupos de entidades, sino en el régimen general, habría que entender que el plazo máximo de duración del procedimiento sería de 18 meses. Por el contrario, si además del IVA el procedimiento tuviera por objeto desde su inicio (o, en su caso, tras una posterior ampliación de la extensión) la comprobación del Impuesto sobre Sociedades del grupo, entonces el plazo sería de 27 meses.

En definitiva, el mayor plazo de duración del procedimiento viene justificado por la mayor complejidad de la comprobación de un grupo fiscal. Dicha complejidad viene determinada, fundamentalmente, por el hecho de que para la comprobación de un grupo fiscal se requiera la comprobación de la correcta cuantificación de la base imponible y demás elementos determinantes de la cuantificación del Impuesto sobre Sociedades, a nivel individual, no solo de la sociedad dominante, sino también de las sociedades dependientes. En este sentido, el procedimiento inspector que tiene por objeto la comprobación del Impuesto sobre Sociedades de un grupo fiscal es único, entendiéndose las actuaciones inspectoras con la sociedad dominante. Por su parte, las actuaciones inspectoras que se sigan con las sociedades dependientes en relación con el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a aquellos periodos impositivos en los que la sociedad dependiente haya estado integrada en el grupo fiscal tienen la naturaleza de actuaciones de colaboración. Así las califica el artículo 195.2 del RGAT. De hecho, las actuaciones de comprobación que se realicen con las sociedades dependientes producen el efecto interruptivo de la prescripción de la obligación tributaria del grupo (siempre que se comuniquen formalmente a la sociedad dominante) y, hasta la modificación de la LGT, las interrupciones justificadas y las dilaciones por causa no imputable a la Administración tributaria que se produjeran en el curso del procedimiento seguido con cualquiera de las entidades dependientes y que se refirieran a la comprobación del Impuesto sobre Sociedades, afectaban al plazo de duración del procedimiento seguido cerca de la sociedad dominante como representante del grupo fiscal, siempre que la sociedad dominante tuviese conocimiento formal de ello y desde ese momento. No obstante, como veremos más adelante, en la nueva regulación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras desaparecen los periodos de dilación y de interrupción justificada del procedimiento, por lo que la cuestión que acabamos de comentar carecerá ya de relevancia práctica.

En sentido contrario, si la comprobación tuviera por objeto el IVA de una sociedad que tributa en el régimen especial de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades, la mera pertenencia a un grupo fiscal no determinará, como ya hemos indicado, y según el

.../...

.../...

tenor literal del artículo 150.1 de la LGT, que el plazo del procedimiento inspector sea de 27 meses. Más dudas plantea el supuesto de una comprobación relativa al IVA de una sociedad dominante de un grupo fiscal cuya cifra de negocios sea igual o superior a la prevista para auditar cuentas (5.700.000 euros) ya que, en puridad, la cifra de negocios no constituye un elemento de dicha obligación tributaria (IVA). Sí podría serlo el «volumen de operaciones» concepto este que, regulado en el artículo 121 de la LIVA no coincide con la cifra anual de negocios. Por lo tanto, cabría concluir que, incluso en ese caso, el plazo de duración del procedimiento sería de 18 meses.

c) *Sociedad ZZ, SA, inscrita en el Registro de Grandes Empresas.*

El Registro de Grandes Empresas está formado por aquellos obligados tributarios cuyo volumen de operaciones supere la cifra de 6.010.121,04 euros durante el año natural inmediato anterior, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluso cuando desarrollen su actividad fuera del territorio de aplicación de este impuesto (art. 3.5 del RGAT). Así, aquellos obligados tributarios que en el año natural inmediato anterior superen la referida cifra vienen obligados a comunicar a la Administración tributaria tal circunstancia mediante la presentación de una declaración censal de modificación, tal y como exige el artículo 10.2 l) del RGAT. Y es que, como consecuencia de su inclusión en dicho registro, cambiará la periodicidad con la que al obligado tributario se le exigirá la presentación de las autoliquidaciones de IVA y de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes, pasando a ser esta mensual, circunstancia esta de notable importancia desde el punto de vista de la gestión censal.

Pues bien, en lo que a nosotros nos interesa, la inclusión de un obligado tributario en el Registro de Grandes Empresas no debe llevar a concluir, automáticamente (por mucho que el volumen de operaciones necesario para su inclusión en él sea superior a la cifra anual de negocios determinante de la necesidad de auditar las cuentas), que el plazo máximo de duración del procedimiento inspector sea de 27 meses. Sin embargo, sí será determinante de cuál sería, en su caso, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector que eventualmente se inicie en relación con el periodo en el que se alcanzó dicha cifra (y que desencadenó la inclusión en el citado registro) y siempre que el procedimiento tenga por objeto la comprobación de alguna obligación tributaria en la que dicha magnitud sea relevante. Y es que debemos insistir en que para que el plazo aplicable sea el de 27 meses es necesario que concurra 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**. Por lo tanto, si dicha circunstancia (la cifra anual de negocios) no constituye un elemento del IVA, cabe al menos plantearse la duda de si resultaría de aplicación el plazo de 27 meses. Como ya hemos avanzado anteriormente, entendemos que no.

En definitiva, habrá que estar a las obligaciones tributarias comprobadas y a la cifra anual de negocios del/los periodo/s impositivo/s objeto del procedimiento para determinar cuál sería el plazo máximo de duración del procedimiento.

.../...

.../...

- d) *Don Amancio Pérez, que acaba de aparecer en la revista Forbes como la segunda persona más rica del mundo, socio de una gran cantidad de sociedades residentes en diversos lugares del mundo y propietario de un gran patrimonio inmobiliario repartido por diversos países*

En la medida en que don Amancio no realice una actividad empresarial o profesional no tendrá «cifra anual de negocios». Tampoco puede tener la condición de entidad dominante de un grupo fiscal, para lo que el artículo 58 de la LIS requiere tener la condición de persona jurídica. En consecuencia, no concurriendo ninguna de dichas circunstancias no podría aplicársele el plazo de 27 meses, por lo que el plazo máximo de duración del procedimiento inspector sería de 18 meses. No obstante, si en algún momento posterior al inicio del procedimiento se iniciara un procedimiento inspector para comprobar a alguna de las personas vinculadas en las que concorra alguna de las dos circunstancias ya expuestas, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector seguido con don Amancio pasará a ser de 27 meses, debiendo entenderse que el *dies a quo* de dicho plazo es la fecha de notificación a don Amancio de la comunicación de inicio del procedimiento inspector. Además, y como ya se ha expuesto en la introducción de la solución de estos ejemplos, la Inspección deberá poner en conocimiento del obligado tributario su concurrencia y, por tanto, la nueva duración del procedimiento. Para ello, entendemos que la Inspección podrá, o bien enviar una comunicación⁴, o bien hacerlo constar en la correspondiente diligencia⁵.

- e) *Don Juan Carlos Fernández, abogado de reconocido prestigio, que regenta un despacho que factura 6.000.000 de euros al año.*

En este caso el plazo máximo de duración del procedimiento inspector será de 27 meses pues el artículo 150.1 b) de la LGT no se limita en su aplicación a las personas jurídicas. Es decir, que cuando una persona física realice actividades económicas (empresariales o profesionales) por las que facture un importe igual o superior al previsto en el TRLSC para auditar cuentas (5.700.000 euros) el plazo máximo de duración del procedimiento inspector será de 27 meses.

Podría plantearse, no obstante, la posibilidad de que el procedimiento se iniciara con alcance parcial y limitado a la comprobación de algún otro elemento de la obligación tributaria que nada tuviera que ver con la comprobación de los rendimientos derivados de sus actividades económicas⁶. ¿Debe en este caso entenderse también aplicable el plazo máximo

⁴ Las comunicaciones son los documentos a través de los cuales la Administración notifica al obligado tributario el inicio del procedimiento u otros hechos o circunstancias relativos al mismo o efectúa los requerimientos que sean necesarios a cualquier persona o entidad. Las comunicaciones podrán incorporarse al contenido de las diligencias que se extiendan (art. 99.7 de la LGT).

⁵ Las diligencias son los documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones. Las diligencias no podrán contener propuestas de liquidaciones tributarias (art. 99.7 de la LGT).

⁶ La referencia a la cifra anual de negocios tiene sentido en la medida en que el obligado tributario realice una actividad económica.

.../...

.../...

de 27 meses? La contestación a esta pregunta la hemos realizado en los ejemplos anteriores al señalar que para que resulte de aplicación el mencionado plazo de 27 meses el artículo 150 de la LGT exige que el importe de la cifra anual de negocios sea igual o superior a la exigida para auditar cuentas **en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación**. Por lo tanto, si aplicáramos literalmente el precepto, bastaría con que se iniciara un procedimiento de inspección en relación con el IRPF de algún ejercicio en el que se hubiese alcanzado dicha cifra para que pudiera entenderse que el plazo máximo de duración del procedimiento fuese el de 27 meses. Es decir que, incluso, iniciándose un procedimiento de inspección de alcance parcial y limitado, por ejemplo, a la comprobación de una ganancia patrimonial, el plazo máximo de duración de dicho procedimiento sería de 27 meses.

Si realizáramos por el contrario una interpretación finalista del precepto no parece que esta conclusión sea acertada. Carecería de sentido, en definitiva, que el plazo máximo de duración de un procedimiento de inspección de alcance parcial, referido a una persona física (que realiza actividades económicas) y limitado a la comprobación de elementos de la obligación tributaria distintos de los rendimientos que derivan, precisamente, de dicha actividad tenga un plazo máximo de duración de 27 meses. Al contrario, la norma parece estar pensada, precisamente, para que la Inspección disponga de un mayor plazo en aquellos procedimientos en los que, por razón de su mayor complejidad, resulte necesario garantizar que la actuación de la Inspección pueda acabar en plazo. La mayor complejidad en este caso vendría dada por el importe de la cifra de negocios del obligado tributario, operando tal causa de modo automático y sin necesidad siquiera de adoptar un acuerdo motivado en tal sentido. En consecuencia, si dicha magnitud (la cifra de negocios) no va a resultar relevante para la comprobación inspectora porque esta se hubiese limitado a la comprobación de otros elementos de la obligación tributaria entonces no cabría sino entender que el plazo máximo es el de 18 meses.

f) *Doña Francisca Martínez, promotora y constructora inmobiliaria que se encuentra inscrita en el Registro de devolución mensual de IVA.*

Para estar inscrito en el Registro de devolución mensual de IVA no es necesario que la cifra de negocios del sujeto pasivo del impuesto haya alcanzado un determinado importe. En efecto, los requisitos para acceder al Registro de devolución mensual de IVA se encuentran regulados en el artículo 30 del RIVA⁷, que no exige para su inclusión acreditar un deter-

⁷ Tales requisitos son: a) Que soliciten la inscripción mediante la presentación de una declaración censal, en el lugar y forma que establezca el ministro de Economía y Hacienda; b) Que se encuentren al corriente de sus obligaciones tributarias, en los términos a que se refiere el artículo 74 del RGAT c) Que no se encuentren en alguno de los supuestos que podrían dar lugar a la baja cautelar en el registro de devolución mensual o a la revocación del número de identificación fiscal, previstos en los artículos 144.4 y 146.1 b), c) y d) del RGAT; d) Que no realicen actividades

.../...

.../...

minado volumen de operaciones. En consecuencia, la inclusión en el Registro de devolución mensual de IVA no es una circunstancia determinante de la aplicación del plazo máximo de 27 meses, motivo por el cual en este caso, y salvo que su cifra anual de negocios sea igual o superior a la prevista para auditar cuentas, el plazo máximo de duración del procedimiento será de 18 meses.

Además, como venimos indicando, para que la circunstancia relativa a la cifra de negocios sea determinante del plazo de duración del procedimiento es necesario que dicha magnitud constituya un elemento de la obligación tributaria objeto de la comprobación, lo que no parece que suceda con el IVA. Por tal motivo cabría entender que el plazo aplicable sería el de 18 meses.

que tributen en el régimen simplificado; e) En el caso de entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades regulado en el capítulo IX del título IX de la ley del impuesto, la inscripción en el registro solo procederá cuando todas las entidades del grupo que apliquen dicho régimen especial así lo hayan acordado y reúnan los requisitos establecidos en este apartado.

EJEMPLO 2

Dependiente, SA está siendo objeto de un procedimiento inspector de alcance general que tiene por objetivo la comprobación del Impuesto sobre Sociedades de 2012 y 2013 así como del IVA de 2013. El procedimiento se inicia el día 15 de octubre de 2015. Tras 17 meses de instrucción se constata la realización de una serie de operaciones con personas o entidades con las que la sociedad está vinculada, operaciones que a juicio del jefe del equipo de inspección que está llevando a cabo la instrucción del procedimiento deberían ser objeto de una comprobación pormenorizada, pues existen claros indicios de que en ellas podría haberse convenido un precio inferior al valor normal de mercado. Dos de las sociedades vinculadas se encontraban obligadas a auditar sus cuentas en los ejercicios en los que se realizaron las operaciones controvertidas.

Se pide:

- a) ¿Cuál es el plazo máximo de duración del procedimiento inspector teniendo en cuenta que la sociedad objeto del procedimiento no está obligada a auditar sus cuentas?
- b) ¿Puede ampliarse el plazo máximo de duración del procedimiento inspector habida cuenta de los riesgos fiscales detectados? ¿Cuál sería el plazo máximo para adoptar el acuerdo de ampliación?

.../...

.../...

Solución

a) El plazo máximo de duración del procedimiento inspector es, con carácter general, y tal y como ya hemos visto en la solución del ejemplo anterior, de 18 meses. Solo si concurre alguna de las circunstancias previstas en el artículo 150.1 de la LGT, el plazo puede ser de 27 meses.

Sin embargo, en el caso de que se inicien actuaciones inspectoras en relación con otros obligados tributarios con los que se encuentre vinculada Dependiente, SA, el plazo máximo de duración del procedimiento seguido con esta última pasará a ser de 27 meses aunque solo si en alguna de aquellas sociedades concurre en alguna de las circunstancias previstas en el artículo 150.1 de la LGT. Como efectivamente es así, puesto que se afirma en el enunciado del ejemplo que las dos sociedades vinculadas se encuentran obligadas a auditar sus cuentas anuales en los ejercicios a los que se refiere la comprobación inspectora, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector que se siga con dichas sociedades será de 27 meses. Al mismo tiempo, el plazo máximo de duración del procedimiento seguido con Dependiente, SA, pasará a ser, automáticamente, y sin necesidad de adoptar acuerdo de ampliación alguno, de 27 meses. No obstante, para que opere esta regla es necesario que el inicio del procedimiento inspector con las entidades vinculadas se produzca antes del transcurso del plazo de 18 meses contado desde que inició el procedimiento inspector respecto de Dependiente, SA.

Por otro lado, en caso de que efectivamente pueda entenderse que el plazo es el de 27 meses, este se contará desde el día 15 de octubre de 2015, fecha en que se notificó a Dependiente, SA la comunicación de inicio del procedimiento (art. 150.2 tercer párrafo de la LGT), debiendo finalizar el día 14 de enero de 2018. Esta será la fecha en la que, como máximo, deberá ser notificada la liquidación que ponga fin al procedimiento inspector.

Finalmente, la Inspección se encuentra obligada a informar al obligado tributario acerca del plazo máximo de duración del procedimiento, información que debe suministrarse, no solo en el momento en que se le notifica la comunicación de inicio del procedimiento, sino también posteriormente, al concurrir en alguna entidad vinculada que sea objeto de un procedimiento inspector alguna de las circunstancias determinantes de la aplicación del plazo de 27 meses.

b) El plazo máximo de duración del procedimiento inspector ya no puede ampliarse por decisión de la Inspección. En efecto, tal y como venimos exponiendo, el plazo de duración del procedimiento viene determinado por la concurrencia de determinadas circunstancias en las que subyace el fundamento (recogida en la anterior redacción del art. 150 de la LGT en la que sí se contemplaba la posibilidad de ampliar el plazo máximo de duración del procedimiento) de la mayor complejidad de la comprobación inspectora.

2. NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 150 DE LA LGT. PLAZO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS. APARTADO 3⁸

Artículo 150.3 de la LGT:

«3. El cómputo del plazo del procedimiento inspector se suspenderá desde el momento en que concurra 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 concurra 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

⁸ La cuestión que en este artículo se plantea fue en parte analizada en el ejemplo número 1 de la entrega anterior de este mismo trabajo. «Análisis con casos prácticos de las principales modificaciones introducidas en la LGT por la Ley 34/2015 (I)». RCyT. CEF, núm. 394 (enero 2016). Págs. E1-E56.

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 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».

EJEMPLO 3

Con fecha 15 de octubre de 2015 se notificó a Maquinadora, SA el inicio de un procedimiento inspector respecto del Impuesto sobre Sociedades e IVA del año 2012. En el curso del procedimiento se detecta la existencia de una factura que le fue emitida por una sociedad que, según los datos que obran en poder de la Inspección, carecería de la estructura mínima necesaria para prestar el servicio por el que fue emitida. Además, la descripción de los trabajos por los que se facturó el servicio es tan vaga e imprecisa que la Inspección tiene serias dudas de su efectiva prestación. De hecho, en el curso de la comprobación inspectora se detecta que dicha sociedad emitió a otras sociedades facturas que responderían a conceptos diversos y que tampoco responderían a una efectiva prestación de servicios. El importe facturado a Maquinadora, SA asciende 700.000 euros. La factura fue emitida en fecha 5 de febrero de 2013 y deducida por el obligado tributario en la autoliquidación correspondiente al primer trimestre de dicho año. Asimismo, se registró en el libro diario de la contabilidad en la cuenta de «servicios exteriores».

Tras conseguir las pruebas que indiciariamente permitirían acreditar que el servicio nunca fue prestado, la Inspección decide presentar la correspondiente denuncia ante el Ministerio Fiscal por la comisión de dos delitos contra la Hacienda Pública: un delito por la defrauda-

.../...

.../...

ción en el Impuesto sobre Sociedades y el otro por la defraudación en el IVA. La consideración de la conducta defraudatoria en el Impuesto sobre Sociedades como constitutiva de un delito contra la Hacienda Pública se justifica por la deducción de un gasto inexistente a sabiendas y con la única finalidad de reducir la carga tributaria de dicho impuesto; y en el IVA, en la deducción de cuotas de IVA soportado inexistentes, también a sabiendas, y con la única intención de minorar la carga tributaria de dicho impuesto siendo el importe de la defraudación en ambos casos superior a 120.000 euros.

Por otro lado, y además de la contingencia anterior, se considera que en el Impuesto sobre Sociedades procedería rectificar la autoliquidación presentada por el obligado tributario por los siguientes motivos:

- a) Incorrecta aplicación del régimen de cesión del uso de activos intangibles.
- b) Falta de integración de una renta derivada de una operación a plazos que habiendo motivado un ajuste negativo al resultado contable en el ejercicio 2011 y habiendo resultado exigible parte del precio en 2012 no ha dado lugar al correspondiente ajuste positivo al resultado contable en dicho periodo impositivo.
- c) Improcedente aplicación de los incentivos fiscales previstos para las entidades de reducida dimensión por no reunir los requisitos legalmente previstos.

Además, y por lo que se refiere al IVA, se ha detectado que el obligado tributario dedujo improcedentemente cuotas de IVA que no eran fiscalmente deducibles a tenor de lo previsto en los artículos 95 y 96 de la LIVA.

En definitiva, las deudas tributarias resultantes de la comprobación inspectora ascienden a los siguientes importes por cada uno de los conceptos y obligaciones tributarias comprobadas⁹:

Concepto/Motivo de regularización	Cuota dejada de ingresar
Impuesto sobre Sociedades	
Gastos inexistentes	210.000
Incorrecta aplicación del régimen de cesión del uso de activos intangibles	50.000
	.../...

⁹ Se supone un tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades del 30% y un tipo de gravamen en el IVA del 18%, vigente hasta el 31 de agosto de 2012.

.../...

.../...

Concepto/Motivo de regularización	Cuota dejada de ingresar
.../...	
Ajuste por falta de reversión de un ajuste temporal	20.000
Improcedente aplicación de los incentivos fiscales previstos para las entidades de reducida dimensión	60.000
Total	340.000
Impuesto sobre el Valor Añadido	
Cuotas soportadas inexistentes	126.000
Otras cuotas soportadas no deducibles	15.000
Total	231.000

Se pide:

- a) ¿Qué consecuencia tiene para la tramitación del procedimiento inspector la apreciación de la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública?
- b) ¿Puede continuar el procedimiento en vía administrativa para regularizar los elementos de la obligación tributaria en los que no se aprecie la existencia de dolo?
- c) ¿Qué efectos produce la apreciación de estas circunstancias desde el punto de vista de la duración del procedimiento inspector?

Solución

a) La apreciación de la concurrencia de los elementos (objetivo y subjetivo) determinantes de la existencia de delito contra la Hacienda Pública ya no determina la necesidad de paralizar el procedimiento inspector en relación con dicha obligación tributaria. Tal paralización solo será preceptiva en la medida en que la Inspección no pueda dictar una liquidación vinculada al delito, tal y como establece el artículo 150.3 a) de la LGT. La paralización del procedimiento inspector derivaba de la aplicación de la denominada prejudicialidad penal. A ella se refería el artículo 180 de la LGT, antes de la modificación introducida por la Ley 34/2015. Su contenido ha sido incorporado ahora al artículo 250, primero de los artículos del nuevo título VI dedicado a las «Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia de delitos contra la Hacienda Pública», y al 251 de la LGT. En virtud de lo establecido en el apartado primero del primero de estos artículos:

.../...

.../...

«1. Cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, **se continuará la tramitación del procedimiento**¹⁰ con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente título.

Salvo en los casos a que se refiere el artículo siguiente, procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

2. La liquidación que en su caso se dicte, referida a aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará a lo establecido en este título.

En los supuestos a los que se refiere este apartado, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos. En caso de haberse iniciado un procedimiento sancionador, de no haber concluido este con anterioridad, dicha conclusión se entenderá producida, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador en los casos a que se refiere el último párrafo de este apartado.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará, cuando proceda, el procedimiento sancionador administrativo de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

3. La liquidación que se dicte en relación con conceptos tributarios que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará en su tramitación al procedimiento ordinario que corresponda según lo dispuesto en el capítulo IV del título III de esta ley y se sujetará al régimen de revisión establecido en su título V».

El artículo que acabamos de transcribir ha supuesto la incorporación a la LGT de lo que ya se encontraba recogido en el artículo 305.5 del Código Penal (aprobado por Ley Orgánica 10/1995) en la redacción que a dicho precepto le dio la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 5/1995, de 23 de noviembre, en materia

¹⁰ La negrita es nuestra.

.../...

.../...

de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social. En este precepto se establece que:

«Cuando la Administración tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.

La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación».

Como vemos, de la lectura de los preceptos transcritos se deduce que la Inspección, no solo debe continuar con el procedimiento hasta dictar la denominada liquidación vinculada al delito, además, los órganos de recaudación podrán continuar con el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria a pesar de que, tras haberse dictado la liquidación vinculada al delito, se haya presentado la correspondiente denuncia ante el Ministerio Fiscal y haya comenzado a operar la preferencia del proceso penal sobre el administrativo. Como señala Antonio MONTERO¹¹, el objetivo es eliminar las situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier otro deudor tributario, y al tiempo incrementar la eficacia de la actuación de control de la Administración, que la sola pendencia del proceso judicial no paraliza su acción de cobro, que podrá paralizar el juez siempre que el pago de la deuda se garantice o cuando este considere que se podrían producir daños de imposible o difícil reparación.

¹¹ *La Reforma de la Ley General Tributaria. La última evolución y adaptación del Derecho Tributario General: Comentarios a la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.* Tirant Tributario. Tirant lo Blanch. Valencia, 2015.

.../...

.../...

En definitiva, de lo dispuesto en ambos artículos se deduce que en aquellos casos en los que la Inspección aprecie la concurrencia de las circunstancias determinantes de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública procederá dictar una liquidación vinculada al delito que afectará a aquella obligación tributaria o elementos de la misma en que concurren los elementos propios del tipo penal. Esta liquidación¹² se notificará al obligado tributario con la advertencia de que a partir del momento en que se le notifique la admisión a trámite de la querrela o denuncia comenzará el plazo de ingreso en periodo voluntario de la deuda liquidada. Una vez dictada y notificada al obligado tributario la liquidación, se pasará el tanto de culpa a la jurisdicción penal o se presentará denuncia ante el Ministerio Fiscal, dando con ello por terminado el procedimiento de comprobación, al menos en lo que se refiere a la obligación tributaria o elementos de la misma afectados por la liquidación vinculada al delito.

La pendencia penal, sin embargo, sí afectará a la posibilidad de sancionar en vía administrativa, acción esta que la Administración tributaria solo podrá ejercitar en el caso de que finalmente se decida por la jurisdicción penal que no existe responsabilidad penal (arts. 180 y 250.2 segundo párrafo de la LGT).

b) Respecto de aquellas otras obligaciones tributarias o elementos de las mismas que no se encuentren afectadas por el delito, se continuará el procedimiento inspector, procediéndose, en su caso, a dictar la liquidación que proceda en vía administrativa y siguiéndose para ello la tramitación ordinaria del procedimiento de inspección (capítulo IV del título III de la LGT).

Asimismo, debe destacarse la regulación que se contiene en el apartado 3 del artículo 253 de la LGT pues en él se contempla (como ya lo hacía el art. 305.5 de la LGT) la posibilidad de que se aprecie la existencia de dolo en la conducta defraudatoria del obligado tributario cuando esta se refiera solo a determinados elementos de la obligación tributaria (mismo concepto y periodo). En estos casos, el artículo 253.3 de la LGT señala también que se practicarán dos liquidaciones, una liquidación vinculada al delito, que afectará a aquellos elementos de la obligación tributaria en los que se aprecie la conducta dolosa y un acta de inspección, en la que se regularizarán aquellos otros elementos de la obligación tributaria no afectados por el delito. En la liquidación vinculada al delito deberán integrarse aquellas partidas que puedan favorecer al obligado tributario al objeto de reducir la cuantía de la cuota defraudada (por ejemplo, bases imponibles negativas o deducciones pendientes de ser aplicadas), permitiéndosele incluso la posibilidad de aplicar un sistema de cálculo basado en la aplicación proporcional de las partidas a compensar o a deducir en la base o en la cuota que deberá ser comunicada expresamente a la Administración.

¹² La tramitación de las liquidaciones vinculadas al delito se encuentra regulada en el artículo 253 de la LGT. De ella destacan dos trámites esenciales: primero, la notificación de una propuesta de liquidación que será notificada al obligado tributario, notificación a partir de la cual se iniciará el trámite de alegaciones; y segundo, la previa y preceptiva autorización del delegado especial o director de departamento competente de la AEAT (órgano competente para interponer denuncia o querrela).

.../...

.../...

La novedad que incorpora este precepto se encuentra, como se habrá advertido, en la necesidad de dictar dos liquidaciones, una liquidación vinculada al delito y una liquidación «administrativa». Sin embargo, y al margen de que la actual regulación impone la necesidad de dictar una liquidación vinculada al delito, por lo que se refiere al supuesto contemplado en el apartado 3, la Administración ya venía entendiendo que cuando respecto de una obligación tributaria (e insistimos, mismo concepto y periodo) concurrían conductas dolosas conjuntamente con otras que no lo eran podía dictar liquidación provisional [arts. 101 de la LGT y 190.4 b) del RGAT] respecto de aquellos elementos de la obligación no afectados por el dolo, sin perjuicio de la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal solo respecto de aquellos elementos de la obligación en los que sí se apreciara dolo y el importe de la defraudación fuera superior a 120.000 euros. Así, y ante la resolución de algún Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) que entendió que esto no era posible, el director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria hubo de interponer un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (art. 242 de la LGT) ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) que mediante Resolución de 4 de diciembre de 2014 [Vocalía 12.^a, R. G. 8667/2012 (NFJ056658)] dejó sentado el siguiente criterio:

«[...] cuando para un mismo periodo y concepto impositivo objeto de un procedimiento inspector, existen motivos de regularización en la que se aprecian indicios de delito contra la Hacienda Pública junto con irregularidades meramente administrativas por hechos distintos y sin conexión con los hechos presuntamente delictivos, es posible su desagregación, dictando la correspondiente liquidación provisional en la parte en la que no concurren los elementos característicos del tipo penal».

Esta resolución, cuyo criterio fue reiterado en otra posterior de 10 de septiembre de 2015 [Vocalía 12.^a, R. G. 2660/2014 (NFJ059625)] encontraba su fundamento en la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de junio de 2014, recurso n.º 1419/2012 (NFJ054623).

Pues bien, centrándonos ya en la solución del ejemplo planteado, la existencia de elementos de la obligación tributaria correspondientes, tanto al Impuesto sobre Sociedades como al IVA, en los que se aprecia la existencia de dolo, será determinante de la necesidad de que la Inspección deba proceder a dictar sendas liquidaciones vinculadas al delito en relación con dichos elementos, al tiempo que continuará la tramitación del procedimiento inspector en relación con el resto de los elementos de la obligación tributaria no afectados por el mismo. La liquidación vinculada al delito en el IVA se debe a la deducción de cuotas de IVA soportado inexistentes que determinó que el obligado tributario dejara de ingresar 126.000 euros. Pues bien, con la liquidación vinculada al delito se exigirán dichos 126.000 euros. En el caso del Impuesto sobre Sociedades, la liquidación vinculada al delito se practicará por haberse deducido en concepto de gasto deducible los 700.000 euros correspondientes a las facturas que documentaban servicios inexistentes. En este caso la cuota que se habría dejado de ingresar como consecuencia de ello habría sido también de un importe superior a 120.000 euros, en concreto de 210.000 euros, exigiéndose su ingreso

.../...

.../...

en la Hacienda Pública a través de la liquidación vinculada al delito. En consecuencia, la Inspección procederá a dictar dos liquidaciones vinculadas al delito, una por el concepto IVA 2012 y otra por el concepto Impuesto sobre Sociedades también de 2012.

Contra las liquidaciones vinculadas al delito el obligado tributario no podrá interponer recursos o reclamaciones en vía administrativa sin perjuicio de los que el ordenamiento penal les reconozca, correspondiendo en última instancia al juez de lo penal determinar mediante sentencia el importe de la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública liquidadas al amparo de lo previsto en los artículos 250.2 de la LGT y 305 del Código Penal (art. 254 de la LGT).

Por otro lado, una vez conste admitida a trámite la denuncia o querrela por los delitos contra la Hacienda Pública cometidos por Maquinadora, SA, la Administración tributaria procederá a notificar al obligado tributario el inicio del periodo voluntario de pago requiriéndole para que realice el ingreso de las deudas tributarias liquidadas en los plazos a que se refiere el artículo 62.2 de la LGT. Contra los actos ejecutados por los órganos de recaudación para cobrar las cuotas vinculadas al delito podrá el obligado tributario oponerse en los términos previstos en los artículos 167.3 (motivos de oposición a las providencias de apremio), 170.3 (motivos de oposición contra las diligencias de embargo) y 172.1 segundo párrafo (motivos de oposición al acuerdo de enajenación de los bienes embargados) de la LGT.

Además, y junto a la tramitación de las liquidaciones vinculadas al delito, el jefe del equipo de inspección procederá a incoar actas (con acuerdo, de conformidad o disconformidad, según proceda) respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012, así como en relación con los cuatro periodos de liquidación del IVA del mismo ejercicio, limitándose la regularización a los motivos expuestos en el enunciado del ejemplo (distintos de los regularizados a través de la liquidación vinculada al delito), a saber:

a) En relación con el Impuesto sobre Sociedades:

- Incorrecta aplicación del régimen de cesión del uso de activos intangibles.
- Falta de integración de una renta derivada de una operación a plazos que habiendo motivado un ajuste negativo al resultado contable en el ejercicio 2011 y habiendo resultado exigible parte del precio en 2012 no ha dado lugar al correspondiente ajuste positivo al resultado contable en dicho periodo impositivo.
- Improcedente aplicación de los incentivos fiscales previstos para las entidades de reducida dimensión por no reunir los requisitos legalmente previstos.

b) En relación con el IVA, regularizando las cuotas de IVA que no son fiscalmente deducibles por aplicación de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de la LIVA.

Las actas seguirán la tramitación que les corresponda según que el obligado tributario preste conformidad o no a la propuesta de regularización, teniendo el obligado tributario derecho a interponer los correspondientes recursos y reclamaciones en los términos previstos

.../...

.../...

en los capítulos III y IV del título V de la LGT («Revisión en vía administrativa»). Además, vendrá obligado a ingresar la deuda tributaria, salvo que solicite la suspensión y esta le sea concedida, dentro de los plazos de ingreso en periodo voluntario abiertos con la notificación de la liquidación (plazos del art. 62.5 de la LGT).

c) Para concluir, debe indicarse que la paralización del procedimiento inspector sí se producirá cuando apreciada la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública concurre alguna de las circunstancias que impiden dictar la liquidación vinculada al delito y que se encuentran previstas en el artículo 251 de la LGT. Estas circunstancias son:

- Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal.
- Cuando de resultas de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto.
- Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

En estos casos, la Administración tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose de practicar la liquidación vinculada al delito a que se refiere el artículo 250 de la LGT. El procedimiento inspector quedará en estos casos suspendido (arts. 150.3 y 251.2 de la LGT) mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. Así, de no apreciarse la existencia de delito contra la Hacienda Pública, la Administración tributaria continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que el órgano jurisdiccional hubiera considerado probados. Para concluir el procedimiento inspector, la Inspección dispondrá del mismo plazo que le quedaba cuando se suspendió el procedimiento o, si este plazo fuera inferior a seis meses, el plazo de seis meses. Este plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento.

En conclusión, solo constituirá causa de suspensión del procedimiento (art. 150.3 de la LGT), la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública y la inmediata remisión del expediente a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal por no ser posible dictar una liquidación vinculada al delito. En estos casos, si existieran otros periodos, obligaciones tributarias, o elementos de esta que no estén afectadas por el delito, el procedimiento podría continuar respecto de los mismos pudiéndose practicar respecto de ellos la correspondiente liquidación administrativa. Además, se produce, desde el punto de vista de la tramitación del procedimiento, la denominada desagregación, que supone una excepción a la regla según la cual el plazo de duración del procedimiento es único y afecta a todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector. En efecto, cuando opere la desagregación, el procedimiento inspec-

.../...

.../...

tor continuará respecto de estos periodos, obligaciones o elementos de estas no afectados por el delito debiendo concluir dentro del plazo máximo de duración del procedimiento. A partir de ese momento, el procedimiento relativo a dichos periodos, obligaciones o elementos de estas no afectados por el delito tendrá sus propias causas de suspensión y de extensión del plazo.

Adviértase, por último, de que cuando concurre una causa de suspensión, como lo puede ser la presentación de una denuncia ante el Ministerio Fiscal, la Inspección **no podrá realizar ninguna actuación en relación con el procedimiento suspendido** sin perjuicio de que las solicitudes realizadas al obligado tributario o a terceros antes de concurrir la causa de suspensión deban ser atendidas por uno y otros. Esta circunstancia contrasta, como veremos, con los efectos que se deriven de la concurrencia de las causas de extensión del plazo máximo, para las que no se prevé la paralización absoluta de las actuaciones inspectoras.

3. NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 150 DE LA LGT. PLAZO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS. APARTADO 4

Artículo 150.4 de la LGT:

«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».

EJEMPLO 4

Con fecha 22 de noviembre de 2015 se notifica el inicio de un procedimiento inspector que tiene por objeto la comprobación del IVA correspondiente a los periodos de liquidación comprendidos entre el 1T/2011 a 4T/2013 (ambos inclusive) y por el Impuesto sobre Sociedades, en relación con los mismos ejercicios (2011 a 2013).

.../...

.../...

En el curso del procedimiento, el obligado tributario ha atendido todos los requerimientos que le fueron formulados por la Inspección. Sin embargo, ante la petición de que aportara todos los contratos de venta de las operaciones inmobiliarias llevadas a cabo en los ejercicios objeto de la comprobación, presentó un escrito en el que manifestó que, debido a la enfermedad de la persona del departamento de asesoría jurídica responsable de la custodia y archivo de los citados contratos, dicha documentación no iba a poder ser aportada en el plazo que la Inspección le había otorgado para ello. De esta forma, y considerando que la baja por enfermedad le tendría impedido en su casa durante 15 días, el obligado tributario solicita al inspector la concesión de un aplazamiento de 25 días para atender tal petición.

Se pide:

- a) ¿Qué consecuencias tiene la solicitud formulada por la empresa en relación con la tramitación del procedimiento?
- b) ¿Qué órgano es el competente para decidir acerca de tal cuestión? ¿Dispone de un plazo para ello? ¿Su decisión puede ser objeto de recurso o reclamación?
- c) ¿Y si el requerimiento afectase solo a la comprobación de una de las obligaciones tributarias objeto del procedimiento?

Solución

a) La primera cuestión que se suscita en el presente supuesto es la relativa a las consecuencias que con respecto al cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector produce la petición de un aplazamiento formulada por el obligado tributario. Y es que en esta materia se ha introducido una de las principales novedades por la Ley 34/2015. En efecto, como ya hemos señalado en la solución del ejemplo número 1, si con la regulación anterior el procedimiento inspector tenía como máximo una duración de 12 meses (o 24 meses si el órgano competente para liquidar adoptaba el correspondiente acuerdo de ampliación del plazo máximo haciendo uso de la facultad que le otorgaban los arts. 150.1 de la LGT y 184 del RGAT, que a la vista de la nueva redacción del art. 150 de la LGT habrá que entender derogado), ahora el procedimiento ha pasado a tener una duración máxima de 18 o 27 meses, según que concurran o no determinadas circunstancias de carácter objetivo que no requieren de una especial interpretación en su aplicación, sino que, antes bien al contrario, son de aplicación cuasiautomática. Desaparece, por tanto, la necesidad de motivar adecuadamente la ampliación del plazo máximo de duración del procedimiento y de adoptar la decisión de su ampliación dentro del plazo máximo de duración antes de su ampliación.

Como contrapartida, y junto a la ampliación del plazo máximo de duración del procedimiento, se ha eliminado la posibilidad de que en el cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento se considere la existencia de dilaciones en el procedimiento por

.../...

.../...

causa no imputable a la Administración o periodos de interrupción justificada del procedimiento. A ambas circunstancias se referían genéricamente los artículos 104.2 y 150.1 de la LGT (ambos en su anterior redacción). El primero de los artículos de aplicación a todos los procedimientos de aplicación de los tributos y el segundo de aplicación específica al procedimiento inspector (aunque contenía una remisión expresa al primero).

Es decir, que si por un lado se introduce una ampliación del plazo máximo de duración del procedimiento, por el otro se recorta, al no poder añadir a la fecha en que como máximo debe concluir, el periodo de tiempo correspondiente a aquellas vicisitudes que, no pudiendo ser controladas por el órgano inspector, determinaban un entorpecimiento en el normal desarrollo del procedimiento y, por tanto, impedían su conclusión en el plazo establecido por la ley.

Las causas determinantes de la existencia de dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria y periodos de interrupción justificada del procedimiento se encontraban previstas en los artículos 102 a 104 del RGAT, a los que el artículo 104 de la LGT se remitía. Además, al estar ubicados dichos artículos entre las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (capítulo III «Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios» del título III dedicado a los «Principios y disposiciones generales de la aplicación de los tributos») la regulación contenida en ellos resultaba de aplicación, no solo al procedimiento inspector, sino también al resto de procedimientos de aplicación de los tributos (procedimientos de gestión tributaria y de recaudación). Incluso resultaban de aplicación a los procedimientos sancionadores, pues el artículo 211.2 de la LGT dispone que «A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley». No ocurría lo mismo con los procedimientos de revisión por razones obvias.

En este sentido, se afirma en el preámbulo de la Ley 34/2015 que uno de los objetivos perseguidos con la reforma ha sido, precisamente, simplificar la normativa vigente al eliminar el complejo sistema de supuestos de interrupciones justificadas, dilaciones no imputables a la Administración, y de ampliación del plazo. Del mismo modo, y con la misma justificación, se suprime el periodo de interrupción injustificada del procedimiento inspector por más de seis meses.

Yendo a la cuestión fáctica planteada en el enunciado, la petición que formula el obligado tributario (aplazamiento para la aportación de determinada documentación) se encontraba recogida en el artículo 104 c) del RGAT como supuesto de dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración. Dicho precepto disponía que:

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

c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado,

.../...

.../...

por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar».

Recuérdese además que el artículo 91 del RGAT, en relación con la concesión de ampliaciones de plazos o aplazamientos, dispone que:

«1. El órgano a quien corresponda la tramitación del procedimiento podrá conceder, a petición de los obligados tributarios, una ampliación de los plazos establecidos para el cumplimiento de trámites que no exceda de la mitad de dichos plazos.

2. No se concederá más de una ampliación del plazo respectivo.

3. Para que la ampliación pueda otorgarse serán necesarios los siguientes requisitos:

a) Que se solicite con anterioridad a los tres días previos a la finalización del plazo que se pretende ampliar.

b) Que se justifique la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen.

c) Que no se perjudiquen derechos de terceros.

4. La ampliación se entenderá automáticamente concedida por la mitad del plazo inicialmente fijado con la presentación en plazo de la solicitud, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de la finalización del plazo que se pretenda ampliar.

La notificación expresa de la concesión de la ampliación antes de la finalización del plazo inicialmente fijado podrá establecer un plazo de ampliación distinto e inferior al previsto en el párrafo anterior.

5. Cuando el obligado tributario justifique la concurrencia de circunstancias que le impidan comparecer en el lugar, día y hora que le hubiesen fijado, podrá solicitar un aplazamiento dentro de los tres días siguientes al de la notificación del requerimiento. En el supuesto de que la circunstancia que impida la comparecencia se produzca transcurrido el citado plazo de tres días, se podrá solicitar el aplazamiento antes de la fecha señalada para la comparecencia.

En tales casos, se señalará nueva fecha para la comparecencia.

6. El acuerdo de concesión o la denegación de la ampliación o del aplazamiento no serán susceptibles de recurso o reclamación económico-administrativa».

Por lo tanto, para los procedimientos a los que resultase de aplicación la anterior redacción del artículo 150 de la LGT, el periodo de tiempo transcurrido desde el día siguiente a la finalización del plazo previsto para la aportación de la documentación y hasta

.../...

.../...

la fecha fijada en el acuerdo de concesión del aplazamiento, constituía una dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración. Dicho periodo de tiempo, computado por días naturales, debía añadirse al plazo de 12 meses para así determinar la fecha en que debía entenderse finalizado el plazo máximo de duración del procedimiento inspector.

Por el contrario, para los procedimientos iniciados a partir de la fecha de entrada en vigor de la modificación del artículo 150 de la LGT, como ocurre en nuestro ejemplo, el periodo de tiempo que transcurre desde que el obligado tributario debió haber aportado la documentación solicitada por la Inspección hasta la fecha fijada por la Inspección en atención a la petición de aplazamiento formulada, no constituye un periodo de dilación pues, tal y como avanzábamos anteriormente, en la actual redacción ya no se contempla la posibilidad de computar periodos de dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración ni periodos de interrupción justificada del procedimiento. Por lo tanto, dado que el procedimiento se inició el día 22 de noviembre de 2015, este debería finalizar el día 21 de mayo de 2017¹³. En cuanto al cómputo del plazo de 18 meses y la fecha concreta en que dicho plazo debe considerarse finalizado debe recordarse cuál es el criterio del TEAC al respecto. Así, en la Resolución de 17 de marzo de 2015 [R. G. 566/2014 (NFJ057660)]¹⁴ el TEAC afirma en relación con esta cuestión (fundamento de derecho segundo) que:

«Es criterio de este Tribunal Central, expresado en resoluciones como las de 25 de julio de 2013 (R. G. 1576/2011), 5 de septiembre de 2013 (R. G. 4526/2011) y 5 de noviembre de 2013 (R. G. 3099/2011), entre otras, que **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.** [...]».

En definitiva, iniciado el procedimiento el día 22 de noviembre de 2015 no cabe entender que el plazo máximo de duración del procedimiento finaliza el día 22 de mayo de 2017 pues el artículo 150 de la LGT continúa diciendo (al igual que lo hacía en su anterior redacción) que «El plazo del procedimiento inspector se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio [...]».

Sin embargo, dado que el plazo en que las actuaciones inspectoras permanecen interrumpidas como consecuencia de la concesión de una ampliación de los plazos previstos para atender las comparecencias fijadas por la Inspección o de un aplazamiento para cumplimentar un determinado trámite ya no se tienen en cuenta a los efectos de determinar la fecha de finalización del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, la Inspección

¹³ Si el plazo de duración de las actuaciones inspectoras hubiese sido el de 12 meses, el procedimiento debería haber finalizado el día 21 de noviembre de 2016.

¹⁴ En el mismo sentido se pronuncia la Resolución de 17 de marzo de 2015 [R. G. 1507/2012 (NFJ057799)].

.../...

.../...

podría tratar de reconducir este tipo de solicitudes a las que se contemplan en el apartado cuatro del artículo 150 de la LGT. En él se prevé la posibilidad de que el obligado tributario pueda solicitar, antes de la apertura del trámite de audiencia, uno o varios periodos en los que la Inspección no pueda efectuar actuaciones con el obligado tributario quedando suspendido el plazo para atender los requerimientos que le hayan sido efectuados por la Inspección. Dichos periodos no pueden exceder de 60 días naturales y suponen una extensión del plazo máximo de duración del procedimiento (ahora la ley habla, por tanto, de causas de extensión del plazo máximo de duración del procedimiento, que en la práctica producen los mismos efectos que los periodos de dilación al procedimiento al añadirse a la fecha máxima de conclusión del procedimiento).

Por lo tanto, si la Inspección consiguiera reconducir, como decimos, la solicitud formulada por el obligado tributario a la que el nuevo apartado cuatro contempla, se produciría el efecto de que el plazo máximo de duración del procedimiento se extendiese por un periodo adicional equivalente al de la solicitud formulada por el obligado tributario. Si así fuera, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector ya no sería de 18 meses sino de 18 meses y 25 días naturales (recuérdese que el supuesto decía que el periodo de tiempo durante el cual se esperaba que el empleado encargado de la custodia de los documentos requeridos por la Inspección iba a encontrarse de baja durante 25 días). No obstante, durante dicho periodo la Inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario, ni tampoco formularle requerimientos, aunque no se impide la realización de actuaciones de comprobación e investigación de otro tipo, ni, por supuesto, la realización de actuaciones de obtención de información con otros obligados tributarios.

b) La resolución de la solicitud de paralización de las actuaciones inspectoras (cuando esta se corresponda con las solicitudes a las que se refiere el apartado 4 del art. 150 de la LGT) le corresponde al órgano actuante, que es el competente –también– para denegarlas. Por órgano actuante debemos entender el inspector de Hacienda, jefe del equipo de inspección, al que el inspector jefe le haya encomendado la tramitación del procedimiento inspector.

Por otro lado, la denegación solo procede cuando el órgano actuante considere que la solicitud no se encuentra suficientemente justificada o en los que se aprecie que su concesión pudiera afectar al normal desarrollo del procedimiento.

Esta decisión no podrá ser objeto de recurso o reclamación.

c) Si la petición de aplazamiento del plazo para atender el requerimiento formulado por la Inspección fuese reconducido a la petición a que se refiere el apartado 4 del artículo 150 de la LGT (la de no efectuar actuaciones con el obligado tributario durante un plazo de hasta 60 días naturales para todo el procedimiento), dicho periodo producirá la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento tal y como ya hemos visto. Ahora bien lo que ahora se cuestiona es si, afectando el requerimiento a determinada obligación tributaria o periodo, el resto de los que son objeto de comprobación se ven afectados por tal causa de extensión.

.../...

.../...

Pues bien, la contestación es que sí. En efecto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.2 párrafo cuarto de la LGT, el plazo de duración del procedimiento es único para todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector, aunque las circunstancias para la determinación del plazo solo afecten a algunas de las obligaciones tributarias o periodos incluidos en el mismo. La única excepción a esta regla la encontramos en el supuesto de la desagregación previsto en el apartado tercero del artículo 150 de la LGT y al que ya nos hemos referido al comentar la solución del ejemplo 3.

4. NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 150 DE LA LGT. PLAZO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS. APARTADO 5

Artículo 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 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 periodo 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».

EJEMPLO 5

La Inspección inició actuaciones de comprobación e investigación en relación con la sociedad YY, SA el día 26 de octubre de 2015. En la comunicación de inicio del procedimiento, la Inspección requirió la aportación de determinada documentación, requerimiento que se reiteró después al representante autorizado del obligado tributario (persona que comparece ante la Inspección en nombre de este), a quien, hasta en cuatro ocasiones, se le comunicó la

.../...

.../...

necesidad de su aportación. Así, en las diligencias extendidas con el representante autorizado para reflejar los hechos y circunstancias relativas a las distintas comparecencias que tuvieron lugar ante la Inspección se señaló la necesidad de completar el requerimiento de información efectuado en la comunicación de inicio del procedimiento y reiterado en anteriores diligencias. Tras cinco meses de instrucción del procedimiento, el obligado tributario aporta a través del Registro Electrónico de la AEAT la documentación que le venía siendo requerida.

Se pide:

- a) ¿Tiene alguna consecuencia en la tramitación del procedimiento el retraso en la aportación de la documentación requerida en la comunicación de inicio del procedimiento?
- b) ¿Y si la aportación de la documentación hubiese tenido lugar tras la formalización del acta? ¿Está obligado en este caso el órgano competente para liquidar valorar la documentación aportada?

Solución

a) En primer lugar, recordemos de nuevo que, dado que el procedimiento se inicia el 26 de octubre de 2015, después por tanto de haber entrado en vigor la modificación del artículo 150 de la LGT, será la nueva redacción de este artículo la que debemos considerar en la solución del supuesto. Así se desprende de lo dispuesto en el apartado 6 de la disposición transitoria única de la Ley 34/2015.

Así, a la pregunta de si tiene alguna consecuencia el hecho de que en el procedimiento se haya producido un retraso en la aportación de la documentación requerida en la comunicación de inicio, la contestación es, con ciertas matizaciones, afirmativa. En efecto, en el apartado 5 se señala que si el obligado tributario manifiesta que no tiene o no va a aportar o no aporta íntegramente la documentación requerida por la Inspección tras habersele requerido al menos en tres ocasiones y, posteriormente, la aporta una vez transcurridos nueve meses desde la iniciación del procedimiento, el plazo máximo de duración del procedimiento se extenderá por otros tres meses adicionales. Para que opere esta norma es necesario que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Ante la petición de determinada documentación por parte de la Inspección, el obligado tributario manifiesta que no dispone de ella o no la puede aportar; o
- b) Se requiere al obligado tributario la aportación de determinada documentación en, al menos, en tres ocasiones.

Así, si posteriormente la documentación es aportada y han transcurrido nueve meses desde que se inició el procedimiento, el plazo máximo de duración del procedimiento se exten-

.../...

.../...

derá por un periodo de tres meses (la extensión será de seis meses si la aportación de la documentación tiene lugar tras el trámite de audiencia).

En nuestro supuesto, la documentación es objeto de aportación tras los cinco primeros meses, por lo que no operará esta causa de extensión del plazo máximo. En definitiva, el incumplimiento de la obligación de aportar la documentación en el plazo otorgado para ello por la Inspección no provoca, a diferencia de lo que ocurría con la versión anterior del artículo 150 de la LGT¹⁵, ninguna consecuencia desde el punto de vista de la duración del procedimiento inspector. En este sentido, podría afirmarse que esta circunstancia podría dar lugar a que los sujetos inspeccionados caigan en la tentación de dilatar al máximo la aportación de la documentación que le vaya requiriendo el órgano actuante (para tratar así de conseguir que este no disponga de la información necesaria en plazo) lo que pudiera dar lugar finalmente al incumplimiento del plazo máximo.

Sin embargo, no puede perderse de vista que el incumplimiento de la obligación de atender en plazo un requerimiento de documentación efectuado por la Inspección constituye una infracción tributaria. En efecto, el artículo 203 de la LGT tipifica como infracción tributaria la «resistencia, excusa o negativa a la actuación de la Administración», disponiendo que:

«Se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones.

Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas:

a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.

b) No atender algún requerimiento debidamente notificado.

[...].».

En el caso de cometerse en el seno de un procedimiento inspector esta infracción tributaria se sanciona, además, con multas pecuniarias, que, según el apartado 6 del mismo artículo 203 de la LGT, pueden ser de los siguientes importes (se supone que la sociedad del ejemplo realiza actividades económicas):

1.º Si la infracción se refiere a la aportación o al examen de libros de contabilidad, registros fiscales, ficheros, programas, sistemas operativos y de control o consista en

¹⁵ Dicho incumplimiento habría sido calificado como de dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria.

.../...

.../...

el incumplimiento del deber de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2 % de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

2.º Si la infracción se refiere a la falta de aportación de datos, informes, antecedentes, documentos, facturas u otros justificantes concretos:

- a) Multa pecuniaria fija de 3.000 euros, si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.
- b) Multa pecuniaria fija de 15.000 euros, si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto.
- c) Si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto, la sanción consistirá:
 - Si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, en multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.
 - Si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conociera el importe de las operaciones requeridas, la sanción será del 1 % de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

No obstante, en cualquiera de los casos contemplados en el artículo 203.6, si el obligado tributario diese total cumplimiento al requerimiento administrativo antes de la finalización del procedimiento sancionador o, si es anterior, de la finalización del trámite de audiencia del procedimiento de inspección, el importe de la sanción será de la mitad de las cuantías anteriormente señaladas.

b) En caso de que la documentación se aporte tras la formalización del acta, el artículo 150.5 de la LGT establece como consecuencia la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento por un periodo adicional de seis meses siempre que ello obligue al órgano competente para liquidar a dictar un acuerdo por el que se ordena completar el expediente para que el actuario realice actuaciones complementarias. Esta es una posibilidad de la que dispone el inspector jefe cuando a la vista de la propuesta de regularización contenida en el acta

.../...

.../...

(de conformidad o disconformidad¹⁶), de las alegaciones formuladas por el obligado tributario y la documentación incorporada en el expediente administrativo, aprecie la falta de prueba suficiente de alguno de los elementos de la obligación tributaria afectados por la propuesta de regularización. En definitiva, la extensión del plazo máximo se explica por el hecho de necesitar un mayor plazo para comprobar la documentación aportada siempre que ello exija, además, realizar actuaciones de comprobación o investigación adicionales, pues si el órgano competente para liquidar pudiera dictar una liquidación valorando en el acuerdo de liquidación la nueva documentación aportada, entonces la extensión del plazo carecería de sentido, motivo por el cual tampoco la LGT lo contempla como supuesto de extensión. En definitiva, la mera aportación tardía de documentación tras la formalización de las actas no constituye, por sí solo, un supuesto de extensión del plazo. Solo si dicha circunstancia fuese determinante de la necesidad de complementar el expediente operaría como causa de extensión.

Por otro lado, y por lo que se refiere a la necesidad de valorar la documentación aportada en ese momento procedimental –tras la incoación de las actas– resultaría de aplicación lo dispuesto en el artículo 96.4 del RGAT, en el que se establece que «Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución». Por lo tanto, si la Inspección quisiera ser estricta en la aplicación de esta norma, en la medida en que la documentación fuese aportada una vez vencido el plazo del correspondiente trámite de alegaciones posterior a la firma de las actas (suponiendo que estas se firmaran en disconformidad), la documentación podría no ser incorporada en el expediente administrativo por el órgano competente para liquidar. No obstante, esta posibilidad se nos antoja un tanto excesiva pues si no es en dicho momento procedimental la documentación deberá ser valorada en un momento posterior, cuando se presentase recurso o reclamación contra la liquidación (salvo, entendemos, que la documentación hubiese sido requerida sistemáticamente por la Inspección y negada su aportación por el obligado tributario). Además, no podemos perder de vista que el obligado tributario tiene derecho [ex art. 34.1 r) de la LGT] a aportar aquella documentación que estime conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando, sin que el derecho sea objeto de limitación en lo que se refiere al momento para su ejercicio a un momento procedimental concreto.

De hecho, en la anterior regulación del plazo de duración del procedimiento inspector, y de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 104 y 150 de la LGT y 104 b) del RGAT, esta circunstancia constituía un periodo de dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración. En concreto, dispone el artículo 104 b) del RGAT que:

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

¹⁶ Véanse los artículos 156 y 157 de la LGT.

.../...

.../...

b) La aportación por el obligado tributario de nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones. La dilación se computará desde el día siguiente al de finalización del plazo de dicho trámite hasta la fecha en que se aporten. Cuando los documentos hubiesen sido requeridos durante la tramitación del procedimiento se aplicará lo dispuesto en el párrafo a) anterior».

Pues bien, con la nueva regulación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, en el caso de que la Inspección decida valorar la nueva documentación aportada e incorporar-la al expediente administrativo, el periodo de tiempo que transcurre desde la finalización del plazo correspondiente al trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones, hasta que dicha documentación se presenta no constituirá un periodo de dilación al haber desaparecido estas del cómputo del plazo máximo y, además, solo si la documentación aportada obliga al inspector jefe a dictar un acuerdo por el que se ordene completar el expediente podrá extenderse el plazo máximo de duración del procedimiento en los términos previstos en el artículo 150.5 de la LGT.

EJEMPLO 6

Con fecha 15 de noviembre de 2015 se notifica el inicio de un procedimiento inspector de alcance parcial en relación con el IRPF de don Agustín, limitado a la comprobación de la correcta aplicación de la exención aplicable a la indemnización obtenida por el despido de una conocida entidad de crédito local. En el curso de las actuaciones inspectoras se detecta la existencia de operaciones con dos sociedades en cuyo capital participa respecto de las que se sospecha podrían haberse valorado por importe distinto al de mercado.

Con el objetivo de comprobar dichas operaciones se amplía el alcance de las actuaciones inspectoras, que manteniendo el alcance parcial, pasan a comprender también la comprobación de aquellas operaciones. La notificación de la ampliación del alcance se produce el día 12 de enero de 2017.

Una de las sociedades en las que participa está obligada a auditar sus cuentas.

Se pide:

- a) ¿Cuál es el plazo máximo de duración del procedimiento inspector? ¿Afecta para ello el hecho de que se detecte la existencia de operaciones vinculadas con posterioridad al inicio del procedimiento?

.../...

.../...

- b) ¿Puede el obligado tributario solicitar tras la notificación de la ampliación del alcance del procedimiento que el procedimiento tenga alcance general? ¿Cuál es el plazo de que dispone la Inspección para resolver tal petición? ¿Qué efectos produce su incumplimiento?

Solución

a) Ya sabemos que uno de los supuestos en los que el plazo máximo de duración del procedimiento es de 27 meses es aquel en que se comprueba a diversas personas o entidades vinculadas y respecto de alguna de ellas concurra alguna de las circunstancias previstas en el artículo 150.1 de la LGT, a saber:

- 1.º Que la cifra anual de negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.
- 2.º 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.

Es decir, que para que opere la causa de ampliación del plazo a 27 meses no se requiere la comprobación de una o varias de las operaciones vinculadas que eventualmente pudiera haber realizado el sujeto inspeccionado sino que es necesario que se hayan iniciado actuaciones inspectoras en relación con alguna de las personas o entidades vinculadas y que en aquella persona o entidad respecto de la que se inicie el procedimiento inspector concurra alguna de las circunstancias ya mencionadas. En definitiva, lo relevante no es la comprobación de una o de un conjunto de operaciones vinculadas, sino la comprobación de alguna persona o entidad vinculada cuyo importe neto de la cifra de negocios sea superior a 5.700.000 euros (o que esté integrado en un grupo de consolidación fiscal o grupo de entidades del IVA).

Por lo tanto, a las dos primeras cuestiones debe contestarse que el plazo máximo de duración del procedimiento inspector será de 18 meses, sin que el hecho de que se amplíe el alcance del procedimiento para comprobar determinadas operaciones vinculadas determine por sí solo que el plazo máximo de duración de aquel pase a ser de 27 meses. En consecuencia, el procedimiento deberá concluir (sin perjuicio de la existencia de periodos de suspensión o de extensión del plazo máximo de duración del procedimiento) el día 14 de junio de 2017.

b) Por lo que se refiere al alcance del procedimiento inspector el artículo 148 de la LGT dispone que:

«1. Las actuaciones del procedimiento de inspección podrán tener carácter general o parcial.

.../...

.../...

2. Las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de la comprobación y en todos aquellos supuestos que se señalen reglamentariamente. En otro caso, las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general en relación con la obligación tributaria y periodo comprobado.

3. Cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias».

La regulación del alcance del procedimiento se completa con lo dispuesto en el artículo 178 del RGAT:

«1. Las actuaciones del procedimiento inspector se extenderán a una o varias obligaciones y periodos impositivos o de liquidación, y podrán tener alcance general o parcial en los términos del artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general, salvo que se indique otra cosa en la comunicación de inicio del procedimiento inspector o en el acuerdo al que se refiere el apartado 5 de este artículo que deberá ser comunicado.

3. Las actuaciones del procedimiento inspector tendrán carácter parcial en los siguientes supuestos:

a) Cuando las actuaciones inspectoras no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de comprobación.

b) Cuando las actuaciones se refieran al cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales, así como cuando las actuaciones tengan por objeto la comprobación del régimen tributario aplicable.

c) Cuando tengan por objeto la comprobación de una solicitud de devolución siempre que se limite exclusivamente a constatar que el contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud presentada se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de su situación tributaria.

4. La extensión y el alcance general o parcial de las actuaciones deberán hacerse constar al inicio de estas mediante la correspondiente comunicación. Cuando el procedimiento de inspección se extienda a distintas obligaciones tributarias o periodos, deberá

.../...

.../...

determinarse el alcance general o parcial de las actuaciones en relación con cada obligación y periodo comprobado. En caso de actuaciones de alcance parcial deberán comunicarse los elementos que vayan a ser comprobados o los excluidos de ellas.

5. Cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen, el órgano competente podrá acordar de forma motivada:

a) La modificación de la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o periodos no comprendidos en la comunicación de inicio o excluir alguna obligación tributaria o periodo de los señalados en dicha comunicación.

b) La ampliación o reducción del alcance de las actuaciones que se estuvieran desarrollando respecto de las obligaciones tributarias y periodos inicialmente señalados. Asimismo, se podrá acordar la inclusión o exclusión de elementos de la obligación tributaria que esté siendo objeto de comprobación en una actuación de alcance parcial».

Por otra parte, el artículo 149 de la LGT reconoce al obligado tributario el derecho a solicitar a la Inspección que la comprobación de alcance parcial pase a tener alcance general, si bien este derecho se encuentra ciertamente limitado por cuanto la solicitud debe referirse a la misma obligación tributaria y periodo, no pudiendo, por tanto, afectar ni a obligaciones tributarias ni a periodos distintos de los incluidos inicialmente en el alcance del procedimiento. Cuando no se respeten estos límites el órgano competente para resolver la solicitud podría inadmitirla, lo que requerirá la notificación de un acuerdo debidamente motivado al obligado tributario, sin que contra dicho acuerdo pueda interponerse recurso o reclamación administrativa (sin perjuicio de que pueda reclamarse contra el acto o actos administrativos que pongan fin al procedimiento de inspección). Además, el obligado tributario dispone también de un plazo, ciertamente limitado, para formular su solicitud, plazo que asciende a 15 días naturales a contar desde la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial.

Por su parte, la Inspección dispone, a su vez, de un plazo de seis meses para decidir si amplía el alcance de la actuación inspectora a general o si, por el contrario, inicia un procedimiento de alcance parcial, debiendo entenderse que, en este último caso, la Inspección tendrá abiertos dos procedimientos: el iniciado con alcance parcial y el que posteriormente se inicie con alcance general. En caso de que el órgano competente para liquidar no resuelva la solicitud formulada por el obligado tributario en el plazo de seis meses que le otorga el artículo 149 de la LGT, se entenderá que las actuaciones inspectoras de alcance parcial no interrumpirán el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y periodo con carácter general.

Por otro lado, en el ejemplo se plantea la posibilidad de que el sujeto inspeccionado pueda presentar la solicitud de ampliación del alcance del procedimiento tras la notificación de la ampliación del alcance del mismo, manteniendo el alcance parcial.

.../...

.../...

En relación con esta cuestión, debe hacerse notar, en primer lugar, que el literal del artículo 149 de la LGT contempla tan solo la posibilidad de que la solicitud se presente tras la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. Por lo tanto, la aplicación literal del precepto provocaría que, en casos como el planteado, y una vez transcurrido el plazo de 15 días naturales desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento inspector el obligado tributario ya no pudiese formular tal solicitud, incluso en el caso de que el órgano de inspección le notificase sucesivamente diversas ampliaciones del alcance del procedimiento, manteniéndose en todo caso el alcance parcial del mismo. No parece ser esta la interpretación que debe imperar. Al contrario, atendiendo al espíritu y finalidad de la norma (que no es otra que evitarle al contribuyente una situación de permanente alerta ante la posibilidad de que se actúe por la Inspección de Hacienda en relación con determinada obligación tributaria y periodo), entendemos que la Inspección debería, dentro de los límites del artículo 149 (misma obligación tributaria y periodo), atender la petición del obligado tributario.

En consecuencia, tras la notificación de la ampliación del alcance del procedimiento, al obligado tributario se le abrirá, de nuevo, un plazo de 15 días naturales para solicitar que el procedimiento pase a tener alcance general. Si así fuera, la Inspección, a través del órgano competente para liquidar (a quien se le atribuye la competencia en esta materia), deberá ampliar el alcance del procedimiento en relación con la obligación tributaria y periodo afectados por la solicitud o, en su caso, decidir el inicio de un procedimiento de alcance general. En este segundo caso, la Inspección podría tener abiertos dos procedimientos: por un lado, el procedimiento de alcance parcial que se inició con la comunicación de inicio del procedimiento y, por otro, el procedimiento de alcance general que se inicie a raíz de la solicitud presentada por el obligado tributario y de la decisión en este sentido de la Inspección. Hay que entender que en este último supuesto la liquidación que se dicte en el procedimiento de alcance parcial tendrá carácter provisional, y que lo será a cuenta de la definitiva que, en su caso, se dicte a la conclusión del procedimiento de alcance general.

Por lo tanto, vemos como en esta materia ninguna novedad ha introducido la modificación de la LGT.

5. NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 150 DE LA LGT. PLAZO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS. APARTADO 6

«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 periodos 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 periodo 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».

EJEMPLO 7

El día 15 de octubre de 2015 se inicia un procedimiento inspector de alcance parcial en relación con la sociedad AAA y del Impuesto sobre Sociedades de los años 2011 a 2013, limitado a la comprobación de una determinada operación inmobiliaria en la que podría haberse ocultado parte del precio de venta pactado. La cifra de negocios correspondiente a los periodos objeto de comprobación no superó en ninguno de ellos la cifra de 5.500.000 euros.

La información determinante de la decisión de la Inspección de cargar en Plan de Inspección a la sociedad se debe a una actuación de obtención de información previa que tuvo por objeto investigar el destino de los billetes de 500 euros retirados de la sucursal de la entidad de crédito en la que los compradores tienen abierta una cuenta.

En el curso del procedimiento, y tras el análisis de la contabilidad, se detectan otros incumplimientos tributarios, como la incorrecta aplicación del régimen de entidades de reducida dimensión o la incorrecta deducibilidad de una pérdida por deterioro de valor correspondiente a una de las sociedades de grupo, residente en Panamá, sociedad *holding* de la que cuelgan dos sociedades filiales residentes en Brasil y Argentina, respectivamente. Por tal causa, el inspector actuario solicitó la ampliación del alcance del procedimiento al objeto de incluir en el mismo la comprobación de dichas contingencias.

En el curso del procedimiento el inspector actuario es hospitalizado a causa de una hernia inguinal, lo que le hace estar de baja un mes, entre el día 2 de noviembre de 2015 hasta el día 2 de diciembre de 2015.

Por otro lado, y al objeto de comprobar la referida pérdida por deterioro, se han realizado sendos requerimientos de obtención de información a las autoridades fiscales bra-

.../...

.../...

sileñas y argentinas, respectivamente. Los requerimientos de información son enviados el día 15 de febrero de 2016, no recibándose la contestación de las autoridades brasileñas hasta el día 1 de septiembre de 2016 y de las autoridades argentinas hasta el día 15 del mismo mes.

Finalmente, y tras concluir la instrucción del procedimiento, se comunica el trámite de audiencia previo a la firma de las actas, otorgándosele un plazo de 10 días (hábiles) para acceder al expediente, aportar documentación y formular las alegaciones que estimase convenientes. El día 2 de febrero de 2017 se notifica la comunicación de la apertura del trámite de audiencia. El día 13 de febrero de 2017 se firman las actas en disconformidad, una por cada periodo objeto de comprobación.

Dentro del plazo (de 15 días hábiles) para formular alegaciones ante el inspector jefe, el obligado tributario solicita una ampliación de dicho plazo. La Inspección no contestó en el plazo previsto para ello tal solicitud.

El acuerdo de liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de 2013 se dicta el día 10 de abril de 2015, mientras que los correspondientes a los años 2011 y 2012 se dictan el día 19 de abril de 2017 (en relación con dichos periodos impositivos el obligado tributario aportó en el trámite de alegaciones diversos documentos que tuvieron que ser debidamente valorados para dictar el acuerdo). El primero de los actos administrativos se pone a disposición del obligado tributario en su dirección electrónica habilitada con fecha 11 de abril de 2015, mientras que los acuerdos del Impuesto sobre Sociedades de 2011 y 2012 se ponen a su disposición en fecha 20 de abril de 2017. El obligado tributario accede al contenido de la notificación el día 21 de abril, fecha en la que, por tanto, se entienden notificados los acuerdos de liquidación.

Se pide:

- a) ¿Ha concluido el procedimiento en plazo? ¿Producen los requerimientos de información remitidos a las autoridades fiscales extranjeras algún tipo de efecto en relación con el cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector? ¿Y el periodo de enfermedad del actuario? ¿Y la solicitud de ampliación del plazo para formular alegaciones?
- b) En caso de entender que el procedimiento no ha concluido dentro del plazo máximo de duración previsto en la LGT, ¿qué consecuencias produce tal incumplimiento? ¿En ese caso podría reiniciarse el procedimiento?
- c) ¿Y si el obligado tributario, obligado a recibir sus notificaciones por medios electrónicos, había señalado los 30 días naturales del mes de abril como periodo en el que no deseaba se pusiese a su disposición acto administrativo alguno en su sede de dirección electrónica?

.../...

.../...

Solución

a) En el presente ejemplo nos encontramos con una sociedad que no se encuentra en ninguna de las circunstancias que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.1 de la LGT, permiten considerar que el plazo máximo de duración del procedimiento sea de 27 meses. Por lo tanto, considerando que el plazo máximo de duración del procedimiento inspector es de 18 meses y prescindiendo de la posible existencia de causas de extensión del plazo o de suspensión del procedimiento, la liquidación que ponga fin al procedimiento debería notificarse (o al menos acreditarse un intento de la notificación según lo previsto en los arts. 104.2 y 150.2 de la LGT), como máximo, el día 14 de abril de 2017¹⁷. No obstante, analicemos a continuación las vicisitudes procedimentales que se producen en el curso de la tramitación del procedimiento.

En primer lugar, y por lo que se refiere a los requerimientos de información remitidos a las autoridades fiscales de otros Estados, estos no afectan al plazo máximo de duración del procedimiento puesto que, a diferencia de lo que ocurría con la regulación anterior, los periodos de interrupción justificada del procedimiento (aquellos que todavía se encuentran enumerados en el art. 103 del RGAT) ya no tienen incidencia en el cómputo del plazo máximo. Por lo tanto, el periodo de tiempo que transcurre desde que se remite el requerimiento de información a la autoridad competente de Brasil y Argentina, respectivamente, hasta que se recibe la contestación por la autoridad competente (en España la autoridad competente es el Ministerio de Hacienda que la tiene delegada en el Equipo Central de Información de la AEAT¹⁸) no debe descontarse a efectos del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento. En definitiva, todo el tiempo que las autoridades fiscales de otros Estados utilicen para contestar las peticiones de información remitidas desde España es, en términos coloquiales, un tiempo que *corre de cuenta* de la Inspección.

Ni siquiera la ampliación del alcance del procedimiento para comprobar las operaciones realizadas en Brasil y Argentina constituye una causa que permita suspender el plazo máximo de duración del procedimiento inspector.

En segundo lugar, en lo que respecta a la enfermedad del inspector actuario podría plantearse si esta podría considerarse como una causa de fuerza mayor que obligaría a la Ins-

¹⁷ Ya hemos visto cómo debe efectuarse el cómputo del plazo de los 18 (o 27 meses) según el criterio del TEAC [Resolución de 17 de marzo de 2015, R. G. 566/2014 (NFJ057660)].

¹⁸ De acuerdo con el apartado dos de la Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, el Equipo Central de Información se encuentra integrado en la Oficina Nacional de Investigación del Fraude y le corresponde el ejercicio de las funciones de asistencia mutua internacional incluidas en la letra s) del artículo 5.1 de la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los Departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias, como órgano encargado de la canalización del intercambio de información con otras Administraciones públicas nacionales, supranacionales o extranjeras, actuando, a estos efectos, como oficina central de enlace, en comunicación directa con oficinas similares de otros países.

.../...

.../...

pección a suspender las actuaciones. De ser así, y de acuerdo con lo previsto en el artículo 150.3 de la LGT, desde el momento en que concurra esta causa de fuerza mayor y hasta el momento en que desaparezca se suspenderá el plazo máximo de duración del procedimiento. Además, la Inspección viene obligada a informar al obligado tributario de la concurrencia de dicha circunstancia, advirtiéndole de los periodos, obligaciones tributarias o elementos de estas que se encuentren afectados/as por la causa de suspensión pues pudiera ocurrir que la causa de suspensión afectase solo a alguno/a o algunos/as de ellos/as. Tratándose de la concurrencia de una circunstancia de fuerza mayor lo cierto es que esta afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos afectados por el inicio del procedimiento, lo que habrá de ser informado al obligado tributario convenientemente.

Una cuestión que surge en torno al análisis de las causas de fuerza mayor que obligan a suspender las actuaciones inspectoras es si dichas circunstancias deben recaer sobre el obligado tributario o si también pueden hacerlo sobre la Administración tributaria. Como vemos, el artículo habla, sin más, de la concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones, por lo que perfectamente podría defenderse la tesis de que esta puede ocurrirle tanto a uno como a la otra.

Lo cierto, sin embargo, es que no parece que la enfermedad del actuario constituya una causa de fuerza mayor que impida continuar las actuaciones inspectoras puesto que la propia Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, contempla la posibilidad de que como consecuencia de la enfermedad del jefe del equipo de inspección que esté llevando a cabo las actuaciones inspectoras este sea sustituido por el inspector de Hacienda que a tal efecto designe el jefe de la dependencia (inspector jefe)¹⁹. En definitiva, teniendo la Inspección a su alcance la posibilidad de solucionar la ausencia del inspector actuario que causa baja por enfermedad, no parece que esta pueda calificarse como de fuerza mayor. Y es que la fuerza mayor se define en el artículo 1.105 del Código Civil como aquellos sucesos que son imprevisibles o que siendo previsibles resulten inevitables. Pues bien, siendo imprevisible la enfermedad del jefe del equipo de inspección, no puede afirmarse que la paralización de las actuaciones inspectoras sea inevitable por la razón ya apuntada. En cualquier caso, dado que la fuerza mayor debe ser probada por quien la alega, difícilmente podría justificarse por la Inspección la imposibilidad de continuar el procedimiento por una causa de este tipo cuando tiene la posibilidad (que le brinda la resolución de competencias del Departamento de Inspección) de designar un sustituto por el tiempo que dure la baja por enfermedad del jefe del equipo.

Cuestión distinta es que se advirtiera, por ejemplo, de la existencia de un defecto estructural en el edificio en el que tiene su sede la Inspección y que tal defecto fuese de tal gravedad que le obligase a trasladar sus oficinas a una nueva sede. En este caso, parece razonable considerar que

¹⁹ Apartado 6.1.2 de la Resolución de 24 de marzo de 1992.

.../...

.../...

el periodo de tiempo que transcurriese hasta que la Inspección pudiese reanudar su trabajo constituiría un supuesto de suspensión del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento, pues esta sí puede considerarse una causa de fuerza mayor que obliga a interrumpir las actuaciones inspectoras.

En tercer lugar, la petición de ampliación del plazo para formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar tampoco tiene incidencia alguna en el cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector pues, a pesar de constituir un periodo de dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración [art. 104 c) del RGAT], estos ya no inciden en el cómputo del plazo máximo como ya sabemos.

b) Considerando, por tanto, que el plazo máximo de duración del procedimiento es de 18 meses y que no han concurrido ni causas de extensión, ni de suspensión del cómputo del plazo máximo, el procedimiento debería concluir el día 14 de abril de 2017. Además, el plazo de duración del procedimiento es único para todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento (aunque las circunstancias para la determinación del plazo, que en nuestro ejemplo no concurren, solo afectasen a algunas de las obligaciones o periodos incluidos en el mismo) y salvo en el supuesto de desagregación previsto en el apartado 3 del propio artículo 150 de la LGT (la desagregación solo se produce cuando la causa de suspensión de las previstas en el apartado 2 del art. 150 de la LGT afecte solo a alguna de las obligaciones tributarias, periodos o elementos de aquellas objeto de las actuaciones inspectoras). Sin embargo, y a pesar de que, como acabamos de afirmar, el plazo del procedimiento inspector es único²⁰, lo cierto es que, tal y como sucede en el presente ejemplo, es perfectamente posible que las liquidaciones que proceda practicar en relación con las obligaciones tributarias comprobadas sean dictadas o, en su caso, notificadas en fechas distintas. En consecuencia, debemos valorar cuáles son las consecuencias que desde el punto de vista del cumplimiento o incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento se producen en relación con las distintas obligaciones tributarias comprobadas.

Para ello es preciso tener en cuenta que el artículo 150.6 de la LGT, artículo en el que se regulan los efectos del incumplimiento del plazo máximo, circunscribe la aplicación de tales efectos a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar. Es decir, que el propio artículo reconoce, implícitamente al menos, que es perfectamente posible que parte de las obligaciones tributarias objeto del procedimiento sean regularizadas dentro del plazo máximo y otras una vez transcurrido el citado plazo, lo que provocará que las consecuencias derivadas del citado incumplimiento afecten (a pesar de que el plazo de duración del procedimiento inspector es único *ex art. 150.2 de la LGT*) solo a las obligaciones tributarias respecto de las que se produzca el incumplimiento.

En nuestro ejemplo, el acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades de 2013 se pone a disposición del obligado tributario en su dirección electrónica habilitada

²⁰ *Vid.* artículo 150.2 segundo párrafo de la LGT.

.../...

.../...

en fecha 11 de abril de 2017, unos días antes de que se produzca el vencimiento del plazo máximo (que como hemos visto anteriormente tenía lugar el día 14 de abril de 2017). Pues bien, de acuerdo con los artículos 150.2 y 104.2 de la LGT, la puesta a disposición del obligado tributario del acto administrativo en su dirección electrónica habilitada equivale, a estos efectos, a un intento de notificación por lo que, al menos en lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades de 2013, cabe entender que se ha cumplido con la obligación de notificar dentro del plazo máximo y ello con independencia de la fecha en que se acceda efectivamente al contenido de la notificación. Esta es, como ya tuvimos ocasión de analizar en un trabajo anterior²¹, otra de las novedades que se ha introducido en la LGT, modificación, por otro lado, fruto de la necesidad de adaptar el texto legal a la normativa que regula la práctica de notificaciones por medios electrónicos²².

Por el contrario, el acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los periodos impositivos de 2011 y 2012 se pone a disposición del obligado tributario en su dirección electrónica habilitada en fecha 20 de abril de 2014, habiendo transcurrido ya en ese momento el plazo máximo de duración del procedimiento inspector. Por tanto, es respecto de estas obligaciones de las que procederá analizar las consecuencias que el incumplimiento del plazo máximo provoca pues como ya hemos señalado es perfectamente posible que los efectos del incumplimiento del plazo operen solo respecto de parte de las obligaciones tributarias comprobadas. Los efectos del incumplimiento son:

- a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta que se produce el incumplimiento.
- b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y periodo 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.

En consecuencia, siendo que el día 19 de abril de 2017 (fecha en que se dictan los acuerdos de liquidación relativos al Impuesto sobre Sociedades de 2011 y 2012) ya había concluido el plazo máximo de duración del procedimiento inspector, el primer efecto que se produce es la prescripción del derecho de la Administración tributaria a determinar la deuda tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de 2011 mediante la correspondiente liquidación [art. 66 a) de la LGT], no así la del Impuesto sobre Sociedades de 2012. En efecto,

²¹ «Análisis con casos prácticos de las principales modificaciones introducidas en la LGT por la Ley 34/2015 (I)». RCyT. CEF, núm. 394 (enero 2016), págs. E1-E56.

²² Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

.../...

.../...

considerando que el plazo para la presentación en periodo voluntario de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2011 finalizó el día 25 de julio de 2012²³ y que el plazo de prescripción de cuatro años finaliza el 25 de julio de 2016, es evidente que en la fecha en que se dicta la liquidación se ha producido la prescripción de dicha obligación tributaria.

En el caso del Impuesto sobre Sociedades de 2012 no se alcanza la prescripción, puesto que el plazo para la presentación en periodo voluntario de la autoliquidación finalizó el día 25 de julio de 2013²⁴ por lo que el día 21 de abril, cuando se notifica el acuerdo de liquidación, no ha prescrito esta obligación tributaria.

Por otro lado, cabe entender, de acuerdo con el artículo 150.6 a) *in fine* de la LGT, que la notificación del acuerdo de liquidación –primera actuación realizada con posterioridad a la finalización del plazo de 18 meses– interrumpe el plazo de prescripción, por lo que es plenamente eficaz. Así deriva, por otro lado, de la aplicación de los artículos 66 a) y 68.1 a) de la LGT [este último precepto establece que el plazo de prescripción del derecho del art. 66 a) de la LGT se interrumpe por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria].

En relación con la cuestión de la finalización del plazo máximo de duración del procedimiento debe recordarse que el artículo 150 de la LGT aclara que dicha circunstancia no determinará la caducidad del procedimiento, que deberá continuar hasta su terminación, aunque solo respecto de aquellas obligaciones tributarias que, como hemos visto, no hayan prescrito.

En este mismo sentido se ha pronunciado el TEAC en la Resolución de 17 de marzo de 2015 [R. G. 1507/2012 (NFJ057799)] que adopta el siguiente criterio:

«Una vez superado el plazo máximo de doce meses previsto al efecto, las actuaciones anteriores al incumplimiento no surten efectos interruptivos de la prescripción, debiendo distinguir:

²³ Artículos 136 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y 8 de la Orden HAP/1023/2012, de 11 de mayo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2011, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática.

²⁴ Artículos 136 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y 8 de la Orden HAP/864/2013, de 14 de mayo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2012, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática.

.../...

.../...

– Si la primera actuación tras el incumplimiento se produce una vez transcurridos cuatro años desde la finalización del plazo de presentación de la correspondiente declaración, dicha actuación no surtirá efecto alguno por haber prescrito el derecho de la Administración a regularizar ese concepto tributario.

– Ahora bien, 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, la actuación podrá proseguir hasta la finalización de la misma».

Ahora bien, lo que no estaba resuelto por el artículo 150 de la LGT (y sigue sin estarlo) es qué ocurre con el plazo de duración de aquellos procedimientos en los que habiendo finalizado el plazo máximo sin haberse notificado la liquidación, deban continuar hasta su terminación respecto, al menos, de las obligaciones tributarias no prescritas. En este sentido, y tal y como se puso de manifiesto en la resolución anteriormente citada, cabrían dos opciones: primero, entender que la Inspección, una vez finalizado el plazo máximo y sufridas las consecuencias que se derivan de la ausencia de efecto interruptivo de las actuaciones inspectoras realizadas hasta el momento en que se produce el incumplimiento, ya no está sometida a plazo alguno para terminar el procedimiento; y segundo, que con la primera actuación interruptiva de la prescripción realizada con posterioridad al incumplimiento del plazo máximo se inicia un nuevo plazo de 12 meses. Pues bien, el TEAC ha abogado por esta segunda opción, no solo en la resolución que acabamos de citar, sino también en otras posteriores. Por su interés reproducimos a continuación, al menos, parte de su argumentación (véanse los fundamentos de derecho tercero y cuarto):

«[...] Haciendo una interpretación literal se podría sostener que una vez interrumpida la prescripción y salvadas las actuaciones anteriores al incumplimiento, las posteriores actuaciones de comprobación e investigación no estarían sometidas a plazo alguno de duración de las actuaciones inspectoras sino únicamente al general de la prescripción. El no sometimiento de nuevo a un plazo de duración de doce meses de las actuaciones inspectoras supondría que, superado el inicial plazo máximo de doce meses, al permitir la normativa a la Administración seguir actuando siempre y cuando no se hubiese superado el plazo general de prescripción en el momento de realizarse, tras dicho primer incumplimiento, la primera actuación con conocimiento formal del obligado tributario tendente a la regularización, en la medida en que se continuaran realizando actuaciones inspectoras sin que mediara entre las mismas un periodo de interrupción injustificada superior a seis meses, se podría prolongar la actuación inspectora indefinidamente, en cuanto con cada una de dichas actuaciones, "el contador de la prescripción se pondría de nuevo a cero". [...]

Leyendo esta declaración de intenciones de los autores de la Ley 58/2003 mal puede sostenerse que al redactar el artículo 150 pretendiesen retroceder en el tiempo menoscabando así la seguridad jurídica de los contribuyentes que se había consigui-

.../...

.../...

do con la determinación, en la Ley 1/1998, de un plazo concreto de duración máxima de las actuaciones inspectoras. Esa interpretación literal que hemos mencionado dejaría vacíos de contenido pronunciamientos jurisprudenciales que se formulan a la luz de unas garantías y derechos de los contribuyentes que a juicio de este Tribunal Central, no pueden abdicar de su función inspiradora de nuestro actual ordenamiento jurídico-tributario.

Cuarto.

Si en el curso de una actuación inspectora se supera el plazo máximo de doce meses (o veinticuatro si ha existido ampliación), el efecto querido por el legislador es que las actuaciones anteriores al incumplimiento no surtan efectos interruptivos de la prescripción. Por tanto, si la primera actuación tras el incumplimiento se produce una vez transcurridos cuatro años desde la finalización del plazo de presentación de la correspondiente declaración, dicha actuación no surtirá efecto alguno por haber prescrito el derecho de la Administración a regularizar ese concepto tributario.

Ahora bien, 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 los términos señalados por la jurisprudencia, la actuación podrá proseguir hasta la finalización de la misma. Debiendo exigirse, en todo caso, con posterioridad al incumplimiento del plazo máximo:

- que existan actuaciones con valor interruptivo de la prescripción de forma que no pueda apreciarse paralización de las actuaciones inspectoras por periodo superior a seis meses;
- que tras la primera actuación posterior al incumplimiento no se supere el plazo máximo de duración establecido en el artículo 150.1 LGT, para cuyo cómputo no se tendrán en cuenta ni las dilaciones ni las interrupciones justificadas;
- que si se supera nuevamente el plazo máximo puedan continuarse las actuaciones únicamente si en el momento de realizarse la primera actuación con valor interruptivo de la prescripción no se hubiera superado el plazo general de prescripción, operando otra vez el límite de doce meses».

Vemos pues como en aplicación del modificado artículo 150 de la LGT el TEAC interpretaba que lo que pretendió el legislador al regular los efectos del incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento fue equiparar tales efectos a los que se producen en los procedimientos de gestión tributaria. Si en los procedimientos de gestión tributaria, el incumplimiento del plazo máximo de duración determina su caducidad, sin perjuicio del derecho de la Administración tributaria a reiniciar el procedimiento dentro del plazo de prescripción, es decir, siempre que esta no se haya ganado como consecuencia, precisamente, de la falta de eficacia interruptiva de la prescripción de las actuaciones realizadas en el

.../...

.../...

seno del procedimiento gestor; en los procedimientos de inspección, debería aplicarse una regla similar. No obstante, se argumenta que, por la naturaleza y trascendencia de este tipo de procedimientos, carece de sentido imponer a la Inspección la necesidad de notificar –de nuevo– formalmente la comunicación de inicio del procedimiento. Basta pues con que el procedimiento se reinicie formalmente (en el sentido de que el obligado tributario tenga conocimiento formal de la primera actuación interruptiva de la prescripción tras el incumplimiento del plazo máximo) para que dicha actuación sirva para poner de nuevo en marcha el reloj que medirá un nuevo plazo de 12 meses (o 18 meses tras la modificación del art. 150 de la LGT).

Como ya hemos señalado, estas conclusiones fueron alcanzadas por el TEAC a propósito de la aplicación de la redacción del artículo 150 de la LGT en su anterior redacción. Sin embargo, todo parece indicar (a juzgar por la casi idéntica redacción que se le ha dado al apartado 6 frente a la contenida en el anterior apartado 5) que con la nueva redacción del citado artículo la cosa no cambiará por lo que, en el caso de procedimientos iniciados tras la entrada en vigor de la modificación legal en los que se produzca el incumplimiento del plazo máximo, habrá que entender que la primera actuación realizada por la Inspección con conocimiento formal del obligado tributario producirá no solo la interrupción de la prescripción del derecho a que se refiere el artículo 66 a) de la LGT respecto de aquellas obligaciones tributarias que no hayan prescrito como consecuencia, precisamente, de su incumplimiento, sino también el inicio de un nuevo plazo, en este caso, de 18 meses a contar desde dicho momento. Así, a efectos del cómputo del nuevo plazo habrá de tenerse en cuenta la posible existencia de periodos de extensión o de suspensión en los términos ya expuestos más arriba.

c) La tercera cuestión que se plantea en el supuesto es la relativa al derecho del obligado tributario para señalar días en los que la Administración tributaria no puede poner a su disposición en su dirección electrónica habilitada el contenido de acto administrativo alguno. Este derecho se regula en la Orden EHA/3552/2011, de 19 de diciembre, por la que se regulan los términos en los que los obligados tributarios pueden ejercitar la posibilidad de señalar días en los que la Agencia Estatal de Administración Tributaria no podrá poner notificaciones a su disposición en la dirección electrónica habilitada y por la que se modifica la Orden HAC/661/2003, de 24 de marzo, por la que se aprueba el modelo de autoliquidación de la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil y contencioso-administrativo y se determinan el lugar, la forma y los plazos para su presentación.

La aprobación de la Orden EHA/3552/2011 trae causa de la previsión contenida en el apartado 1 de la disposición adicional tercera del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan los supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y que fue introducida por el artículo 2 del Real Decreto 1615/2011, de 14 de noviembre, por el que se introducen modificaciones en materia de obligaciones formales en el RGAT, y se modifica el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

.../...

.../...

De acuerdo con la citada previsión, los obligados tributarios que estén incluidos, con carácter obligatorio o voluntario, en el sistema de dirección electrónica habilitada en relación con la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrán señalar, en los términos que por orden ministerial se disponga, hasta un máximo de 30 días en cada año natural durante los cuales dicha Agencia no podrá poner notificaciones a su disposición en la dirección electrónica habilitada.

Conforme a la normativa citada, la Orden EHA/3552/2011 fija los términos en los que los obligados tributarios pueden señalar días en los que no se pondrán notificaciones en la dirección electrónica habilitada. La orden consta de cinco artículos en los que se detallan las personas que pueden hacer el señalamiento de los días, el ámbito procedimental al que afecta, el límite máximo de días a señalar, así como su posible modificación, los efectos del señalamiento de días y el procedimiento y condiciones para hacerlo.

El artículo 3 de la orden concreta que por cada obligado tributario se podrá señalar un máximo de 30 días naturales, siendo estos días de libre elección y sin necesidad de tener que agrupar un número mínimo de días, debiendo solicitarse con una antelación mínima de siete días naturales al primer día en que vaya a surtir efecto.

En cuanto a los efectos del señalamiento de los días en los que no se pondrán notificaciones a disposición del obligado tributario en su dirección electrónica habilitada, el artículo 4 de la orden señala, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de la disposición adicional tercera del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan los supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que el retraso en la notificación derivado del señalamiento de los días en los que no se pondrán notificaciones en la dirección electrónica habilitada se considerará dilación no imputable a la Administración, en los términos establecidos en el artículo 104 del RGAT.

No obstante, aclara que el señalamiento de los días en los que no se pondrán a disposición del obligado tributario notificaciones en la dirección electrónica habilitada afectará exclusivamente a las notificaciones que pudieran haberse efectuado en los días señalados, no descontándose del cómputo de los plazos que se hayan iniciado por haberse producido la notificación con anterioridad al primero de los días señalados. A estos efectos la Administración debe certificar el citado retraso, acreditando la fecha y la hora en que se pudo poner a disposición del obligado tributario el acto objeto de notificación en la dirección electrónica habilitada.

Pues bien, la cuestión que tras la modificación del artículo 150 de la LGT se plantea es si, al haber desaparecido las dilaciones en el procedimiento inspector como circunstancias determinantes de la determinación del plazo máximo de duración del procedimiento y no haberse contemplado esta como una causa de suspensión del cómputo del plazo máximo o de extensión del mismo, podría descontarse de dicho plazo (máximo) el periodo de tiempo durante el cual la Administración no puede poner a disposición del obligado tributario la

.../...

.../...

notificación de los actos administrativos. Es decir, ¿puede entenderse que aun habiendo desaparecido los periodos de dilación por causa no imputable a la Administración este puede seguir computándose a la vista de su especialidad o, por el contrario, como ocurre con el resto de periodos de dilación, no influye en absoluto en la determinación del plazo máximo de duración del procedimiento?

Alternativamente podemos plantearnos la siguiente cuestión: ¿es posible reconducir el periodo de tiempo durante el cual los obligados tributarios señalan días en los que la Administración tributaria no podrá poner a su disposición el contenido del acto administrativo en su dirección electrónica habilitada hacia alguno de los supuestos de suspensión o de extensión del plazo máximo?

Vaya por delante que entendemos que lo deseable hubiese sido que el legislador hubiera contemplado esta como una causa de extensión del plazo máximo. En concreto, podría haberse adoptado la solución de haberla incardinado en el apartado 4 en el que, como ya sabemos, se regula la posibilidad de que el obligado tributario solicite de la Administración antes del trámite de audiencia que no realice actuaciones con él, suspendiéndose el plazo para la atención de requerimientos, para lo que dispone de un periodo de hasta 60 días naturales en el curso del procedimiento de inspección.

Lo cierto, sin embargo, es que el legislador no ha cerrado adecuadamente esta cuestión pues, aun no habiéndose suprimido la posibilidad de ejercer, al menos, en el seno del procedimiento inspector, el derecho al señalamiento del que venimos tratando (solución esta que nos hubiera parecido adecuada teniendo en cuenta que el apartado 4 del art. 150 de la LGT ha incorporado al texto legal la posibilidad de solicitar de la Inspección que no actúe con él durante un periodo de hasta 60 días naturales), lo que sí que ha hecho es suprimir la posibilidad de considerarlo como un periodo de dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración.

En consecuencia, en aquellos procedimientos en los que el plazo máximo de duración del procedimiento se encuentre muy próximo a su conclusión, existe un riesgo evidente de que los obligados tributarios puedan efectuar el señalamiento de días para que no les sea notificado el acto administrativo de liquidación que deba poner fin a dicho procedimiento dentro de su plazo máximo de duración.

EJEMPLO 8

En el curso de un procedimiento de comprobación e investigación de alcance parcial limitado a la comprobación de una solicitud de devolución del IVA de 2014 con el objeto de constatar que el contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud presentada se

.../...

.../...

ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario, se han producido varios retrasos en la aportación de la documentación que en las sucesivas comparecencias ante la Inspección. Estos retrasos han ascendido a 36 días naturales.

Las autoliquidaciones correspondientes a los tres primeros trimestres se presentaron los días 20 de abril, julio y octubre, respectivamente, mientras que la correspondiente al último trimestre se presentó el día 30 de enero de 2015, junto con la declaración resumen anual (modelo 390).

Finalmente, tras las comprobaciones realizadas, la Inspección acuerda dar conformidad a la devolución solicitada. Las actas de conformidad se incoan el día 10 de noviembre de 2015, ordenándose el pago de la devolución el día 15 de diciembre de 2015.

Se pide:

- a) ¿En qué fecha se entiende dictada la liquidación derivada del acta? ¿Qué carácter tiene la liquidación dictada? ¿Podría volverse a comprobar el IVA de 2014?
- b) ¿Está la Administración tributaria obligada a abonar intereses de demora al obligado tributario? ¿Debe este solicitar el pago de los intereses?

Solución

a) En relación con la fecha en que se entiende dictada la liquidación, al haberse incoado un acta de conformidad resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 156 de la LGT, según el cual, cuando se incoa un acta de conformidad la liquidación que en ella se propone se entenderá practicada y notificada por el mero transcurso del plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta y siempre que antes del transcurso de dicho plazo no se hubiese dictado por el órgano competente para liquidar un acuerdo con alguno de los siguientes contenidos:

- a) Rectificando errores materiales.
- b) Ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan.
- c) Confirmando la liquidación propuesta en el acta.
- d) Estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique.

Por tanto, siendo que las actas se incoaron el día 10 de noviembre de 2015, la liquidación derivada del acta de conformidad se entenderá dictada y notificada el día 11 de diciembre de 2015. A partir de ese momento el órgano competente deberá proceder a ordenar el pago

.../...

.../...

de la devolución ya acordada. En nuestro caso, el pago de la devolución se ordena el día 15 de diciembre, fecha esta que resultará relevante para resolver a las cuestiones b) y c).

En definitiva, la Ley 34/2015 no ha introducido cambio alguno en la tramitación de las actas de conformidad, que seguirán tramitándose como hasta ahora, por lo que la liquidación que en ellas se proponga se entenderá practicada y notificada, sin necesidad de que exista acto administrativo expreso, en los términos ya expuestos.

La liquidación dictada tiene, en todo caso, carácter provisional pues el procedimiento de comprobación ha tenido un alcance parcial. Así es, el artículo 148.2 de la LGT considera que las actuaciones inspectoras tienen alcance parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de la comprobación, así como en todos aquellos supuestos en que así se señale reglamentariamente. En otro caso, las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general en relación con la obligación tributaria y periodo comprobado. En este sentido, el artículo 178.3 c) del RGAT contempla, precisamente, el supuesto que se analiza en el presente ejemplo como supuesto de actuación inspectora de alcance parcial, en todo caso. En dicho artículo se establece que tiene alcance parcial el procedimiento que tenga por objeto la comprobación de una solicitud de devolución, siempre que la comprobación se limite exclusivamente a constatar que el contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud presentada se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de su situación tributaria.

El carácter provisional de la liquidación deriva, por otro lado, de lo dispuesto en el artículo 101 de la LGT, que atribuye carácter definitivo exclusivamente a aquellas liquidaciones que se dicten en procedimientos inspectores de alcance general o en aquellos otros en los que la normativa de aplicación así lo establezca. En el mismo sentido, el artículo 190.3 c) del RGAT atribuye carácter provisional a las liquidaciones que derivan de procedimientos que hayan tenido el alcance previsto en el artículo 178.3 c) del mismo RGAT (el de nuestro ejemplo).

La contestación a la pregunta relativa al carácter de la liquidación se encuentra directamente relacionada con la contestación a la siguiente pregunta: la relativa a la posibilidad de volver a comprobar el IVA de 2014. La contestación debe ser afirmativa.

En efecto, si afirmamos que la liquidación dictada tiene carácter provisional, el artículo 148.3 de la LGT limita sus efectos preclusivos al objeto de las actuaciones inspectoras. En efecto, dispone el artículo que: «Cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias».

Pues bien, siendo las comprobaciones que se realizan al amparo del artículo 178.3 c) de la LGT de carácter eminentemente formales y siendo los únicos motivos por los que la Inspección podría practicar liquidación también formales (por ejemplo, falta de contabilización de una

.../...

.../...

factura en el libro registro de facturas recibidas, o incumplimiento de alguna de las facturas recibidas de alguno de los requisitos reglamentariamente establecidos), en la medida en que en un procedimiento posterior se realizara una comprobación que excediera de dicha comprobación formal procediendo, por ejemplo, a analizar la correcta aplicación de la normativa del impuesto en materia de deducciones, sería posible volver a dictar una liquidación por el mismo concepto y periodo. En definitiva, si debido al limitado alcance del procedimiento inspector, la Inspección no puede proceder a comprobar y a regularizar la obligación tributaria por motivos materiales (por ejemplo, por el incumplimiento del requisito de la afectación del bien adquirido a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, o por apreciarse la falta de regularización de las cuotas de IVA soportado en la transmisión de un bien de inversión antes del transcurso del plazo de regularización) y, sin perjuicio de que, a estos efectos, pudiera ampliarse el alcance del procedimiento, nada obstará a que en un futuro pueda iniciar un nuevo procedimiento en relación con la misma obligación tributaria y periodo y dirigida a comprobar otros elementos de la obligación tributaria distintos de los anteriores.

En este sentido se llama la atención sobre la existencia de una reciente Resolución del TEAC de fecha 15 de diciembre de 2015 [R. G. 3063/2013 (NFJ061097)] en la que dicho tribunal consideró que, en la medida en que el alcance de un procedimiento de comprobación limitada se circunscribía a constatar que los datos que figuraban en los libros registros del IVA habían sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones y en la declaración resumen anual, así como a comprobar los requisitos formales de las facturas que se habían solicitado, y en la medida en que en la regularización se consideró que se habían incumplido los requisitos materiales establecidos en los artículos 92 y siguientes de la Ley 37/1992 (Ley IVA) para ejercer el derecho de la deducción, la Administración, en su comprobación, no se ajustó al alcance comunicado al inicio del procedimiento de comprobación limitada, y tampoco procedió a la modificación de dicho alcance en los términos previstos en el artículo 164.1 del RGAT. En consecuencia, se apreció por el Tribunal un defecto procedimental trascendente, pues la adecuada delimitación del alcance de las actuaciones de comprobación limitada efectivamente realizadas, resulta relevante a los efectos previstos en el artículo 140 de la LGT, que prohíbe una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en el acta incoada. Se trata de un defecto procedimental invalidante de la resolución con liquidación provisional dictada, cuya subsanación exige, según el TEAC, retrotraer las actuaciones para que, con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, se dicte acuerdo en el que de forma motivada se amplíe el alcance de las actuaciones y se notifique debidamente dicho acuerdo al obligado tributario. Es decir, no se trata de un defecto insubsanable, determinante de la nulidad de pleno derecho del acuerdo de liquidación, pues la oficina gestora no ha dictado dicho acto prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido. La oficina gestora realiza actuaciones de comprobación limitada en el seno de un procedimiento diseñado por la norma para realizar dichas actuaciones y lo que ha incumplido es la obligación de ampliar el alcance inicialmente comunicado al sujeto pasivo antes de la apertura del plazo de alegaciones. Se trata, por tanto, de un defecto procedimental trascenden-

.../...

.../...

te que vicia de anulabilidad el acuerdo de liquidación y que obliga a retrotraer las actuaciones al momento inmediato anterior a aquel en que se produce el defecto, para su subsanación.

Por lo tanto, si por la Inspección no se procedió a la ampliación del alcance del procedimiento, ni de oficio ni a instancia del obligado tributario (cosa que este último podía haber solicitado al amparo de lo previsto en el art. 149 de la LGT), tampoco se puede pretender *a posteriori* atribuir a la liquidación dictada una eficacia más amplia de la que se deriva de la comprobación efectivamente realizada.

b) Con respecto a la cuestión que se plantea en relación con la obligación de abonar intereses de demora, cabe señalar, en primer lugar, que esta obligación deriva de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 31 de la LGT, en el que se regula la obligación de la Administración tributaria de realizar en un determinado plazo las devoluciones derivadas de la normativa del tributo (que se definen en el propio artículo como las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo). En efecto, en dicho artículo se impone a la Administración tributaria la obligación de abonar tales devoluciones en el plazo previsto en la normativa reguladora del tributo y, en su defecto, en el plazo de seis meses. En concreto, el artículo 115.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, fija un plazo de seis meses contado desde el siguiente al término del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación (o en caso de que esta se hubiese presentado fuera de plazo a la presentación de la autoliquidación extemporánea) para que la Administración tributaria devuelva de oficio la devolución solicitada (sin perjuicio de la práctica de ulteriores liquidaciones provisionales o definitivas que procedan). Así, transcurrido el mencionado plazo, la Administración debe proceder a devolver de oficio el importe total de la cantidad solicitada, sin perjuicio, de nuevo, de la facultad para dictar ulteriormente liquidaciones provisionales o definitivas, según proceda.

Si transcurrido el mencionado plazo la Administración tributaria no hubiese procedido a la devolución de lo solicitado por el obligado tributario, deberá abonarle, de acuerdo con lo establecido en el artículo 26.6 de la LGT, los intereses de demora correspondientes al periodo durante el cual se hubiese extendido el retraso de la Administración en ordenar su pago (en concreto, el periodo de devengo de los intereses a favor del obligado tributario comienza el día siguiente al de la finalización del plazo máximo para ordenar el pago de la devolución y termina el día en que finalmente se ordene). Además, los intereses deberán abonarse sin necesidad de que el obligado tributario reclame su liquidación y pago.

En todo caso, y al igual que el artículo 115.Tres de la LIVA, el artículo 124.2 de la LGT considera que el plazo para efectuar la devolución comienza a contarse desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación (incluso cuanto la autoliquidación se presente antes de la conclusión del mencionado plazo) o, en su caso, desde la presentación de la autoliquidación extemporánea.

Por lo tanto, el transcurso del plazo máximo para ordenar la devolución solicitada (seis meses) sin que la Administración tributaria haya actuado en tal sentido hará nacer el derecho del obligado tributario al cobro de los correspondientes intereses de demora. Así, según el artículo 125.4 del RGAT:

.../...

.../...

«Cuando la Administración tributaria acuerde la devolución en un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección por el que se haya puesto fin al procedimiento de devolución, deberán satisfacerse los intereses de demora que procedan de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. A efectos del cálculo de los intereses de demora no se computarán los periodos de dilación por causa no imputable a la Administración a que se refiere el artículo 104 de este reglamento y que se produzcan en el curso de dichos procedimientos».

En consecuencia, a efectos del cálculo de los intereses demora a abonar al obligado tributario, procederá descontar los periodos de tiempo que puedan ser considerados como periodos de dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración a que se refiere el artículo 104 del RGAT y que se produzcan en el curso de dichos procedimientos (verificación de datos, comprobación limitada o inspección).

Pues bien, la cuestión que cabe plantearse es si habiéndose eliminado del procedimiento de inspección los periodos de dilación por causa no imputable a la Administración al no considerarse ya en el cómputo de su plazo máximo de duración, sí podrían ser considerados a efectos del cálculo de los intereses de demora a favor del obligado tributario. Y, aun cuando la solución que *a priori* pudiera resultar de la aplicación literal del artículo 150 de la LGT es la primera que acabamos de ofrecer (por lo tanto, aun concurriendo en el procedimiento inspector alguna de las circunstancias previstas en el art. 104 de RGAT no cabría descontar dichos periodos del periodo de devengo de los intereses de demora a abonar al obligado tributario), lo cierto es que nada impide considerar que la remisión que el artículo 125 del RGAT hace al artículo 104 del mismo texto normativo lo es a los meros efectos de considerar que si concurre alguna de las circunstancias previstas en él los citados periodos no se consideren en el periodo de devengo de los intereses, y ello con independencia de que no puedan tenerse en cuenta en el cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector.

No obstante, habrá que esperar al futuro desarrollo reglamentario de la reforma operada en la LGT pues es probable que tanto el artículo 104 como el artículo 127 del RGAT sean objeto de la correspondiente modificación.

EJEMPLO 9

En el curso de un procedimiento inspector iniciado el día 15 de octubre de 2015 en relación con el Impuesto sobre Sociedades de una sociedad de inversión de capital variable (SICAV), y ante la sospecha de que la sociedad pudiera no estar cumpliendo los requisitos a que la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva condiciona su aplicación, la Inspección decide comu-

.../...

.../...

nicar a la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) tal circunstancia, remitiéndole la documentación que había sido recabada en el curso del procedimiento para que proceda a la revocación de la autorización para operar como tal. El motivo del interés de la Inspección en que por la CNMV se proceda a revocar la autorización de la SICAV se encuentra en el reducidísimo tipo de gravamen con las que el Impuesto sobre Sociedades grava las rentas de este tipo de entidades (el 1%). Ello es debido a la existencia de un régimen especial cuya aplicación se condiciona al cumplimiento de la normativa financiera reguladora de este tipo de entidades. Y es que, de no respetarse las condiciones establecidas en dicha normativa para operar como SICAV, el tipo de gravamen que resultaría de aplicación sería el general del impuesto.

Además, en el curso del procedimiento se comprueba que la sociedad habría venido contabilizando de forma incorrecta determinadas operaciones financieras realizadas con los activos gestionados, lo que dio lugar a la contabilización de un resultado inferior al que debería haber lucido en sus cuentas anuales y, por tanto, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Se pide:

- a) ¿Qué consecuencias, si existe alguna, produce el envío de la comunicación a la CNMV? ¿El periodo de tiempo en que la CNMV emplee en decidir acerca de la revocación o no de la autorización otorgada a la SICAV para operar como tal constituye una dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración o un periodo de interrupción justificada del procedimiento?
- b) ¿Qué ocurre con aquella parte de la regularización inspectora que consiste, exclusivamente, en la regularización de la base imponible declarada? ¿Puede seguirse la comprobación respecto de esta cuestión o las actuaciones inspectoras deben paralizarse a la espera de lo que, en su caso, decida la CNMV?

Solución

a) La Ley 34/2015 ha dado una nueva redacción al apartado 5 de la disposición adicional tercera de la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso a la productividad. De acuerdo con la nueva redacción de la citada disposición adicional:

«Se considerará periodo de suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector, a efectos de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de la Ley General Tributaria, el tiempo que transcurra entre la comunicación efectuada por la Administración tributaria y la recepción por esta del pronunciamiento o acuerdo de la Comisión, o el plazo de seis meses a que alude el apartado 3 anterior de no recibirse aquellos en ese término. Si la ejecución del acuerdo de la Comisión resultara suspendida, el periodo de suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector abarcará hasta la finalización de la suspensión del acuerdo.

.../...

.../...

Se trata, por tanto, de una norma de carácter especial que recoge un supuesto de suspensión del plazo máximo duración del procedimiento (y por tanto, de las actuaciones inspectoras) que se prolonga por el periodo de tiempo durante el cual la Comisión Nacional del Mercado de Valores (en adelante, CNMV) tramita el procedimiento para la suspensión o revocación de la autorización concedida a la SICAV para operar como tal».

Por lo tanto, el legislador ha optado por regular como supuesto específico de suspensión del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector el relativo a la circunstancia fáctica de la que estamos tratando. Además, también ha optado por mantener su regulación al margen de la LGT (como sabemos es en el apartado 3 del art. 150 de la LGT donde se regulan los supuestos de suspensión del plazo de duración del procedimiento inspector) y ello a pesar de que, quizás, hubiese sido más deseable haberlo incluido en el propio texto de la LGT.

Recuérdese que la especial regulación de esta materia trae causa de las regularizaciones inspectoras impulsadas por la AEAT en tiempos pasados, cuando comenzaron a advertirse abusos en la utilización de este vehículo de inversión, que era utilizado a los solos efectos de conseguir una mejor tributación de las rentas derivadas de la gestión de los activos de los que la SICAV era titular. No en vano, estas entidades estaban sometidas a un tipo de gravamen muy inferior al tipo general del Impuesto sobre Sociedades (y, por supuesto, también, a los tipos que en cada momento han resultado de aplicación en el IRPF sobre las ganancias patrimoniales y dividendos). En este sentido, contrasta el tipo de gravamen que resulta de aplicación a este tipo de entidades, el 1 %, frente al tipo de gravamen general del Impuesto sobre Sociedades, el 30 % en periodos impositivos anteriores a la entrada en vigor de la Ley 27/2014 y 25 % para periodos impositivos que se inicien a partir de su entrada en vigor (salvo para 2015, en el que el tipo de gravamen es del 28 %).

Pues bien, frente a dichas regularizaciones se concluyó por los tribunales económico-administrativos que la Inspección carecía de competencia para verificar el cumplimiento de los requisitos que este tipo de instituciones de inversión colectiva debía reunir, no solo para conseguir la autorización por parte de la CNMV para constituirse como tales, sino también para verificar, una vez esta había sido ya concedida, la continuidad en el cumplimiento de tales requisitos. Así, en el fundamento de derecho noveno de la Resolución del TEAC de 22 de noviembre de 2007 [Vocalía 10.^a, R. G. 2278/2007 (NFJ026818)] se afirmó lo siguiente:

«La valoración del régimen jurídico material de las instituciones de inversión colectiva corresponde al órgano supervisor y de ella es consecuencia el régimen fiscal pues así lo ha dispuesto el legislador tributario al remitirse en bloque a las condiciones reseñadas; y más aun cuando el presupuesto jurídico del disfrute de un determinado régimen jurídico fiscal (tratarse de una IIC conforme a la Ley 46/1984 y estar admitido a negociación en Bolsa) requiere una actuación administrativa de autorización, supervisión, control e inspección, encomendados con independencia

.../...

.../...

funcional a una entidad independiente, la CNMV, que centraliza en esta materia y, por consiguiente, en las dos cuestiones que nos ocupan, los criterios interpretativos de su normativa sustantiva; y, llegado el caso, agotando dicha Comisión la vía administrativa, sometidos al juicio de la jurisdicción contencioso-administrativa. Piénsese que, si en relación con la misma normativa financiera o bursátil, el órgano público supervisor aplica unos criterios y la Inspección de los Tributos otros diferentes, la materia del Mercado de Valores llegaría a ser competencia de la vía económico-administrativa, lo que indudablemente no parece ser lo previsto por el legislador.

La Inspección tiene sin duda competencia para comprobar si proceden o no los regímenes de tributación especial que la normativa tributaria alberga pero ello siempre dentro de los términos en que estos están concebidos, por lo que, respecto al que nos ocupa, del tenor de este se desprende la de constatar los datos, que el legislador tributario ha querido como fácticos, por tanto, sin la apreciación jurídica subyacente, de ser una IIC y cotizar en Bolsa; competencia, en suma, para recabar de la entidad en cuestión la acreditación de ser una IIC y estar admitida a cotización en Bolsa (inscripción en el correspondiente Registro de la CNMV, certificación de esta, en su caso, respecto a tal circunstancia, certificación de la pertinente sociedad rectora de Bolsa u organismo equivalente)».

En la misma resolución se abordó la trascendencia que adquirió la Ley 23/2005 en la solución a la controversia suscitada entre la Administración y los contribuyentes por las regularizaciones practicadas a aquellas entidades que incumplían alguno de los requisitos previstos por la normativa financiera (Ley 26/1984, reguladora de las Instituciones de Inversión Colectiva, posteriormente derogada por la Ley 35/2005) para poder mantener la condición de SICAV. Y es que la Ley 23/2005 (y, en especial, su disp. adic. tercera) se aprobó, precisamente, cuando se encontraba tramitándose un buen número de procedimientos de comprobación inspectora relacionados con esta cuestión.

Pues bien, como a continuación se podrá comprobar, el TEAC, consideró que la disposición adicional tercera tenía carácter interpretativo de forma que lo previsto en ella resultaba de aplicación incluso a los procedimientos iniciados con anterioridad a su aprobación y posterior entrada en vigor. En este sentido, se señala en el fundamento de derecho cuarto de la mencionada Resolución de 22 de noviembre de 2007 lo siguiente:

«[...] es importante analizar esta disposición adicional, como criterio interpretativo para juzgar la polémica suscitada en el marco de la anterior LIIC y que ha dado lugar al presente expediente. A tal fin es elocuente traer a colación la justificación que acompañaba a la enmienda que en la tramitación del Proyecto de Ley de reformas en materia tributaria para el impulso de la productividad añadió una nueva disposición adicional al texto tramitado. Así, en el Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, de fecha 31 de mayo de 2005 aparece tal justificación de la Enmienda 81, que resulta ilustrativo extractar:

.../...

.../...

"La importancia de las instituciones de inversión colectiva en la canalización del ahorro hacia la inversión productiva y los mercados financieros organizados en general es decisiva, siendo la seguridad del inversor, la transparencia y la fiabilidad de su sistema de supervisión elementos indispensables para la confianza de los inversores y el desarrollo de la inversión colectiva.

La fiscalidad de las instituciones de inversión colectiva no solo es elemento fundamental de su régimen especial y contrapartida de las exigencias y limitaciones a que se ve sometida su actividad sino que, además, incide de modo directo en el valor liquidativo de dichas entidades, en el que descansa no solo la toma de decisiones de los inversores sino también la garantía del valor de realización de los activos que estos adquieren. Es por tanto de la mayor importancia determinar, sin ningún margen de duda, en qué momento cualquier institución de inversión colectiva pasa a tributar en régimen general y pierde el régimen fiscal especial, para que los inversores puedan ejercitar su derecho a realizar las acciones o participaciones que posean y para que en ningún caso pueda ocurrir que el valor liquidativo de una institución, en el que confiaron los inversores, quede alterado retroactivamente por una modificación del régimen fiscal que el inversor no podía prever.

Por otro lado, también es prioritario que la decisión que dé lugar a la pérdida del régimen especial se adopte por el órgano supervisor, dispensando un tratamiento unitario a las relaciones jurídicas de las instituciones de inversión colectiva y evitando el potencial riesgo de que una institución de inversión colectiva pueda ser considerada como tal a todos los efectos regulatorios, pero no lo sea a efectos fiscales, con el consiguiente desequilibrio entre derechos y obligaciones y la incidencia patrimonial sobre quienes hubieran confiado en la información bursátil y de los Registros Oficiales.

Por ello y sin perjuicio de que en la regulación vigente pudiera desprenderse de las normas generales el régimen que se postula en esta enmienda se considera conveniente fijar de modo inequívoco que la competencia para apreciar las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 13 de la Ley 35/2003 corresponde exclusivamente a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, como órgano supervisor, a partir de cuya decisión se producirá la modificación del régimen fiscal aplicable".

De lo expuesto **puede concluirse que la disposición adicional que se introduce presenta un carácter fundamentalmente interpretativo**, pretendiendo dotar de carácter inequívoco a lo que se entiende se desprendería de la normativa pero que se considera importante fijar sin ningún género de dudas; a saber, que **el competente para apreciar las circunstancias de la pérdida del régimen es la CNMV, siendo su decisión la que dé lugar a la pérdida del régimen especial**. Por ello no puede compartirse la afirmación del Centro Directivo recurrente, que en su alegación segunda entiende que la cuestión fue objeto de modificación por esta disposición adicional

.../...

.../...

tercera, por lo que concluye que «con anterioridad a la modificación operada» la AEAT sí era competente para llevar a cabo la comprobación del cumplimiento de las circunstancias debatidas.

Compartiendo, como a continuación se razonará, que de la normativa existente con anterioridad a la citada disposición adicional se desprenden las conclusiones resaltadas en la justificación parlamentaria, ha de añadirse que también se aprecia que la disposición adicional articula los cauces formales que habilitan a la AEAT para provocar una actuación del órgano supervisor competente, regulando minuciosamente el procedimiento a través del cual materializar esta interacción; de lo que se deduce que, no existiendo tal procedimiento regulado, la conclusión razonable no podía ser que la Agencia Tributaria asumiese unas competencias que no le correspondían sino que, en su caso, había que haber utilizado cauces informales o no tipificados pero posibles en la vida administrativa ("coordinación de competencias" preveía la Ley 30/1992, de RJAP y PAC, en el artículo 18, que más adelante se expondrá), a fin de suscitar, si lo estimaba conveniente, la actuación del órgano supervisor.

[...]

Por lo que se refiere al contexto y a los antecedentes, ha de destacarse que, como se ha expuesto asimismo en los fundamentos de derecho anteriores, desde la originaria regulación de las IIC, la tributación especial en el Impuesto de Sociedades ha ido indisolublemente ligada al régimen especial administrativo-financiero de estas entidades. Ya se ha dicho también cómo en el anterior cuerpo normativo básico de estas Instituciones, y vigente en el ejercicio de referencia, Ley 46/1984 y Reglamento 1393/1990, se contenía la misma previsión que en la referida disposición adicional tercera, relativa a la vinculación de la pérdida del régimen fiscal especial a la pérdida del régimen de IIC en su globalidad, es decir, a la pérdida de su condición de tal entidad, en aquel entonces, en su doble faceta de IIC y entidad cotizada en Bolsa (en el marco de la Ley 35/2003 –art. 13–, suprimido el condicionante de la cotización en Bolsa, vinculado solo a la revocación de la autorización que la erige como IIC); y relativa también a la determinación del momento a partir del cual se pierde dicho régimen especial y pasa la entidad a tributar por el general: Así, el artículo 34 de la antigua Ley 46/1984 ya preveía que la exclusión de la negociación en Bolsa de Valores de los valores representativos del capital de estas sociedades daría lugar a la pérdida del régimen fiscal especial, que se entendería referida a la fecha en que se produjese efectivamente dicha exclusión. Previsión igualmente contenida en el artículo 75 del Reglamento 1393/1990.

Ello no es sino el colofón lógico de la caracterización fundamental de este tipo de entidades para las que, como se expondrá más adelante, la autorización previa y la inscripción en el Registro especial de la CNMV tienen carácter "constituyente" y las cuales, como disponía el artículo 15 de la LIIC (relativo a las características básicas de las SICAV) en su apartado 5, "solo funcionarán como Sociedades de Capital Variable

.../...

.../...

mientras permanezcan inscritas en el registro administrativo correspondiente y sus acciones estén admitidas con plenos efectos, en la cotización oficial".

Ello, a su vez, se halla en coherencia con la articulación de la CNMV como **órgano supervisor y garante de la seguridad, transparencia y fiabilidad de los mercados** o, como apunta la justificación parlamentaria de la DA. 3.^a antes aludida, de la confianza de quienes, valga la redundancia, ha confiado en la información bursátil y de los Registros Oficiales. **Por eso, la regulación de la LIIC, en aplicación de estos principios, confiere a la CNMV la ponderación de las circunstancias determinantes de la pérdida o revocación de la autorización y la exclusión de la negociación en Bolsa, eliminando el automatismo en la exclusión, no operando las causas de modo retroactivo e incluso articulando un plazo de un año para reconstituir el nivel de capital o el número de accionistas, durante el cual la entidad puede seguir operando como tal, siendo posteriormente y con efectos a partir de que se acuerde, cuando el órgano supervisor puede acordar tales medidas** (art. 9.3 de la LIIC).

El marco en el que la disposición adicional 3.^a se inserta (Ley 35/2003 y Reglamento, RD 1309/2005) es, en este particular, igual al que se acaba de describir, con la única diferencia de que, no exigiéndose el requisito de cotización en Bolsa de las SICAV, lo expuesto respecto de la revocación en el artículo 13 tiene eficacia en relación con los requisitos de acceso y ejercicio de la actividad del artículo 11, pero carece de relevancia respecto a la cotización en Bolsa. [...]».

En definitiva, solo en la medida en que por la CNMV se acuerde revocar la autorización de una entidad para operar como SICAV cabrá entender inaplicable el régimen especial previsto en la LIS para este tipo de entidades. Por lo tanto, si la Inspección no puede continuar el procedimiento inspector conducente a la inaplicación del régimen especial por estar condicionada esta posibilidad a la previa tramitación del correspondiente procedimiento de revocación de la autorización por parte de la CNMV, es lógico que mientras se sustancia dicho procedimiento, tampoco corra el plazo máximo de duración del procedimiento inspector, al menos, en relación con dicho elemento de la obligación tributaria. Porque, como ya hemos tenido ocasión de señalar anteriormente, la suspensión del procedimiento determina, en el caso de que afecte solo a alguno de los elementos de la obligación tributaria comprobada, o a alguno de los periodos objeto de comprobación, o incluso a uno solo de los conceptos comprobados, que se produzca la desagregación del procedimiento, de manera que este deberá continuar respecto de los elementos de la obligación tributaria no afectados por la causa de suspensión hasta su conclusión dentro del plazo máximo (18 o 27 meses) que corresponda, mientras que permanecerá suspendido (sin que se pueda realizar actuación alguna por parte de la Inspección) respecto del elemento de la obligación tributaria afectado por la causa de suspensión.

b) En consecuencia, a la segunda cuestión que se formula en el enunciado de nuestro ejemplo debe contestarse que la Inspección podrá continuar la tramitación del procedimiento al objeto de comprobar la correcta determinación del resultado contable y, por ende, de la base

.../...

.../...

imponible de la SICAV. Con ello se producirá su **desagregación**, al permanecer suspendido solo en lo que se refiere a la correcta aplicación del tipo de gravamen aplicable a las SICAV, mientras que continuará por el resto de elementos de la obligación tributaria. De esta forma, si se concluyera que la base imponible declarada es inferior a la que debió ser declarada, y la CNMV no hubiese dictado resolución acerca de la necesidad de revocar la autorización a la SICAV, la Inspección procederá a dictar liquidación aplicando el tipo de gravamen del 1 % sobre la base imponible comprobada, sin perjuicio de que posteriormente dicha liquidación sea rectificada en el caso de que la CNMV confirme dicha revocación. Es decir, que la liquidación que en su caso se dicte por aquellos elementos de la obligación tributaria no afectados por la causa de suspensión habrá de calificarse necesariamente como provisional [art. 101.4 a) de la LGT] pues en ella se aplicará *provisionalmente*, y en tanto no se recibe contestación de la CNMV, el tipo de gravamen del 1%. Solo si posteriormente se recibiera dicha comunicación informando de la revocación de la autorización para operar como SICAV la Inspección procederá a dictar liquidación con aplicación del tipo general del impuesto que, en este caso, ya sí tendrá carácter definitivo.

Se reproduce a continuación el contenido de la disposición adicional tercera de la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, por su interés:

«Tercera. Efectos de determinados incumplimientos relativos a las Instituciones de Inversión Colectiva.

1. En los supuestos previstos en el artículo 13 de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, no resultará de aplicación el régimen especial de tributación previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades con efectos desde el periodo impositivo en el que se hubieran producido las circunstancias determinantes de la suspensión o revocación acordada por la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

2. La iniciación de oficio de los procedimientos de suspensión o revocación, por parte de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, comprenderá la incoación mediante petición razonada de la Administración tributaria.

3. Cuando la Administración tributaria comunique la existencia de circunstancias o hechos distintos de los que motivaron la inscripción en los Registros previstos en el artículo 16 del Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003 de los que pueda apreciarse la concurrencia de alguno de los supuestos previstos en el citado artículo 13, la Comisión Nacional del Mercado de Valores se pronunciará sobre la improcedencia de incoar expediente de revocación o suspensión o dictará acuerdo declarando o no la suspensión o revocación en el plazo de seis meses desde que la comunicación haya tenido entrada en cualquiera de los registros de la Comisión.

El transcurso de dicho plazo sin que se haya producido el pronunciamiento o el acuerdo de la Comisión a los que se refiere el párrafo anterior habilitará a la

.../...

.../...

Administración tributaria para dictar el acto de liquidación que procediera, si bien las calificaciones que lo motiven solo tendrán efectos tributarios.

Cuando la Comisión dicte con posterioridad al acto de liquidación pronunciamiento en el que se declare la improcedencia de la incoación del expediente o acuerdo en el que no se declare la suspensión o revocación, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 219 de la Ley 58/2003, de 18 de diciembre, General Tributaria.

4. Todas las revocaciones y suspensiones acordadas por la Comisión deberán ser comunicadas a la Administración tributaria.

La Administración tributaria podrá practicar la regulación que, en su caso, sea procedente en atención a los acuerdos de revocación o suspensión que sean ejecutivos, sin perjuicio de la aplicación del citado artículo 219 de la Ley General Tributaria a la vista de la resolución de los recursos interpuestos contra aquellos.

5. Se considerará periodo de suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector, a efectos de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de la Ley General Tributaria, el tiempo que transcurra entre la comunicación efectuada por la Administración Tributaria y la recepción por esta del pronunciamiento o acuerdo de la Comisión, o el plazo de seis meses a que alude el apartado 3 anterior de no recibirse aquellos en ese término. Si la ejecución del acuerdo de la Comisión resultara suspendida, el periodo de suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector abarcará hasta la finalización de la suspensión del acuerdo».

6. NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 150 DE LA LGT. PLAZO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS. APARTADO 7

Artículo 150.7 de la LGT:

«Cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, estas deberán finalizar en el periodo 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 recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de

acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación».

Disposición transitoria única, apartado 6 *in fine*:

«No obstante, la nueva redacción del apartado 7 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será aplicable a todas las actuaciones inspectoras en las que la recepción del expediente por el órgano competente para la ejecución de la resolución como consecuencia de la retroacción que se haya ordenado se produzca a partir de la entrada en vigor de esta ley».

EJEMPLO 10

Tras la instrucción de un procedimiento de inspección de alcance parcial seguido acerca de don Jaime y que ha tenido por objeto exclusivo la comprobación de la tributación de la renta derivada de la indemnización percibida por el supuesto cese de la relación laboral que le vinculaba a La Pagadora, SL, y sobre la que aquel aplicó la exención prevista en el artículo 7 e) de la LIRPF, relativa, precisamente, a las indemnizaciones por despido, se concluye que don Jaime se aprovechó de ella indebidamente pues tenía la condición de administrador de La Pagadora, SL, y no le prestaba servicios distintos de los propios de los de dirección y gerencia de la sociedad. Esta circunstancia ha provocado que la Inspección califique la relación jurídica existente entre don Jaime y La Pagadora, SL, como mercantil, al amparo de la doctrina de la unidad del vínculo elevada a rango de doctrina jurisprudencial por el Tribunal Supremo. Don Jaime decide recurrir ante el TEAR, no solo por motivos de fondo sino también por motivos de forma, al haberse omitido parcialmente el trámite de alegaciones previo al acuerdo de liquidación. En concreto, teniendo este una duración de 15 días, el órgano competente para liquidar dictó la liquidación antes de su vencimiento pues se iba de vacaciones y quería dejarse «la mesa limpia». Como consecuencia de ello no pudieron tenerse en cuenta las alegaciones formuladas por el obligado tributario. En el momento en que se notificó la apertura del trámite de alegaciones (con la firma del acta) faltaban tres meses para que concluyera el plazo máximo de duración del procedimiento inspector. La liquidación se dictó el día 30 de julio de 2014, siendo notificada al obligado tributario el día siguiente (31 de julio de 2015).

El TEAR estima la reclamación presentada ordenando la retroacción del procedimiento al momento en el que se produjo el vicio. La resolución tiene entrada en el órgano competente para la ejecución de la resolución el día 15 de octubre de 2015.

Tras ejecutarse el fallo y notificarse la propuesta de liquidación con apertura de un nuevo plazo para formular alegaciones, el órgano competente para liquidar dicta la liquidación el día 15 de diciembre de 2015.

.../...

.../...

Se pide:

¿Qué efectos produce la estimación de la reclamación por el TEAR?

Solución

En el supuesto planteado, el TEAR anula la liquidación impugnada por motivos de forma, es decir, que sin entrar a analizar el fondo del asunto, y con carácter previo, aprecia la existencia de un vicio en el procedimiento causante de indefensión que debe ser subsanado, para lo que decide estimar la reclamación ordenando la retroacción del procedimiento al momento en el que aquel se produjo. Esta forma de actuar se encuentra respaldada por los artículos 239.3 de la LGT y 66.4 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (RRVA). En el primero de los artículos citados se dispone (segundo párrafo) que:

«Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal».

Por su parte, el artículo 66.4 del RRVA dispone que:

«No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora».

A la retroacción de actuaciones se refirió el TEAC en su Resolución de 29 de junio de 2010 [R. G. 229/2009 (NFJ038869)], en la que señaló, a propósito de los límites de los pronunciamientos que anulan liquidaciones por razones de forma, que:

«Considerando el principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos, sobre las cuestiones de fondo, cuando un TEA anula un acto administrativo impugnado por estimar existente un defecto formal que invalida el acto, bien retro trayendo las actuaciones y ordenando la práctica de una nueva liquidación en la que se corrijan los defectos observados, bien anulando el acto administrativo por considerar que el vicio no permite la retroacción, el principio citado impide formular declaraciones de derechos y obligaciones relativas a las cuestiones de fondo. Lo contrario (entrar a conocer de la cuestión de fondo que

.../...

.../...

plantea el acto impugnado), además de suponer una intromisión de los órganos económico-administrativos en la competencia atribuida a los órganos gestores, supondría crear una situación de indefensión del obligado tributario o interesado, con vulneración del ordenamiento, ya que cuando se practicara nueva liquidación (por retroacción de las actuaciones corrigiendo los defectos observados o por iniciar un nuevo procedimiento de liquidación en su caso al impedir los defectos puestos de manifiesto la retroacción), y el interesado impugnase el nuevo acuerdo, podría negársele arbitrariamente la posibilidad de impugnar la cuestión de fondo, pues la oficina gestora podría reproducir su pronunciamiento de fondo anterior. Anulado el acto administrativo y la liquidación en él contenida por la existencia de vicios en el procedimiento, carece de competencia el órgano económico-administrativo para pronunciarse sobre la cuestión de fondo, y las declaraciones efectuadas en este sentido invaden la vía de gestión.

Tampoco desde la óptica del principio de economía procesal puede entrarse a conocer de la cuestión de fondo cuando un acto y la liquidación contenida en él se anulan por razones procedimentales o formales. Los principios de garantía procesal para los obligados tributarios o interesados y de seguridad jurídica, impiden llevar a cabo pronunciamientos como los que ahora se examinan. El procedimiento es garantía y da seguridad para el obligado tributario sin que puedan ser objeto de una interpretación que conlleve, como se ha apuntado en el apartado anterior, a una situación bifronte que afecte al derecho a la defensa del obligado tributario.

En el sentido que hemos expuesto se pronuncia también la Audiencia Nacional (AN) entre otras en sentencia de 18 de abril de 2002 (recurso 1095/1999) o el Tribunal Supremo (TS), entre otras en sentencias de 10 de enero de 2001 (recurso 5187/1995) y de 23 de abril de 2008 (recurso 4141/2002)».

Acotado, pues, el pronunciamiento del TEAR a la estimación de la reclamación interpuesta por motivos de forma (el TEAR no entra en el análisis de la cuestión de fondo, tal y como exige la doctrina del TEAC) y ordenada por este la retroacción del procedimiento, la siguiente cuestión que se plantea es la relativa al devengo de los intereses de demora (los que proceda liquidar en la nueva liquidación resultante de las actuaciones realizadas por la Inspección para subsanar el vicio formal del procedimiento). En relación con esta cuestión, la doctrina administrativa y jurisprudencial venían negando a la Administración tributaria la posibilidad de liquidar intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la fecha en que se dictase la liquidación impugnada –y posteriormente anulada– y la fecha en que se dictase la nueva liquidación²⁵. Pues bien, la nueva redacción del artículo 150.7 de la

²⁵ La misma restricción venía entendiéndose que operaba en los supuestos de estimación total por motivos sustantivos o de fondo cuando la Administración tributaria, en el uso de la facultad para determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación de aquellas obligaciones tributarias que no hubiesen prescrito, dictaba una nueva liquidación, en este caso, sí ajustada a Derecho.

.../...

.../...

LGT elimina tal restricción, al habilitar al órgano competente para dictar la liquidación (el inspector jefe) a liquidar los intereses de demora que correspondan al periodo de tiempo que transcurra desde que se dictó la liquidación anulada hasta la fecha en que se dicte la nueva liquidación tras la subsanación del vicio que motivó la anulación de la liquidación impugnada. Es decir, que con la modificación legal desaparece la limitación al devengo de intereses de demora que venía impuesta por la doctrina administrativa y jurisprudencial. En consecuencia, el *dies a quo* del devengo de los intereses será el día siguiente al vencimiento del plazo reglamentariamente establecido para la presentación en plazo de la autoliquidación del IRPF en la que don Jaime aplicó indebidamente tras la subsanación del vicio formal.

No obstante, debe advertirse de que la nueva redacción del apartado 7 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será aplicable a todas las actuaciones inspectoras en las que la recepción del expediente por el órgano competente para la ejecución de la resolución como consecuencia de la retroacción que se haya ordenado se produzca a partir de la entrada en vigor de esta Ley.

Por lo tanto, en la medida en que en nuestro supuesto la recepción del fallo tuvo lugar antes de la entrada en vigor de la modificación legal (la entrada en vigor se produjo el 20 de octubre de 2015 y la recepción del fallo se produce el día 15 de octubre de 2015), la Inspección solo podrá liquidar intereses de demora por el tiempo transcurrido desde que finalizó el plazo para la presentación en periodo voluntario de la declaración hasta que se dictó la liquidación anulada.

Al tratarse del IRPF de 2012 el plazo para la presentación en periodo voluntario de la autoliquidación finalizó el día 1 de julio de 2013²⁶ por lo que el periodo de devengo de los intereses será el comprendido entre el día 2 de julio de 2013 (*dies a quo*) y el 30 de julio de 2014 (*dies ad quem*).

Frente a estos supuestos (estimación por motivos de forma con retroacción de actuaciones o estimación total por motivos de fondo), en aquellos otros casos en los que el tribunal estima parcialmente por razones sustantivas o de fondo y la Administración se limita, en ejecución del fallo, a dictar una nueva liquidación que se acomoda al pronunciamiento contenido en la resolución, se considera que el periodo de devengo de los intereses de demora de la nueva liquidación es el transcurrido entre la fecha de finalización del plazo establecido para el ingreso en periodo voluntario de la deuda y la fecha en que se dicte la nueva liquidación, considerándose aplicable, en definitiva, el artículo 26.5 de la LGT. Se trata este del único supuesto que, en realidad se contemplaba en el citado artículo a juzgar por la interpretación que se había realizado del mismo por los órganos revisores. *Vid.* Resoluciones del TEAC de fechas 10 de septiembre de 2010 [R. G. 6864/2013 (NFJ059613)] y de 28 de octubre de 2013 [R. G. 2452/2011 (NFJ052315)].

²⁶ Así lo establece el artículo 9 de la Orden HAP/470/2013, de 15 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2012, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención o puesta a disposición, modificación y confirmación o suscripción del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos.

.../...

.../...

Nótese cómo en caso de haberse recibido el fallo tras la entrada en vigor de la modificación introducida en la LGT la liquidación de intereses de demora lo hubiera sido por el periodo de tiempo transcurrido entre el 2 de julio de 2013 y el 15 de diciembre de 2015, fecha en que se dicta la nueva liquidación tras la retroacción de actuaciones. La modificación operada en esta materia puede calificarse como sustancial.