

EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR EN CASO DE DELITO FISCAL Y LA DURACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS (CASOS PRÁCTICOS)

Carlos Javier Lacorte Sentenach

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

A través de estos supuestos prácticos, el autor da a conocer al lector, desde un enfoque eminentemente práctico, dos aspectos relativos al procedimiento inspector que en la reforma de la Ley General Tributaria, llevada a cabo por la Ley 34/2015, han sido profundamente modificados: continuación del procedimiento de inspección –con la liquidación y el cobro de la deuda tributaria– a pesar de la existencia de denuncia por delito contra la Hacienda Pública y plazo de las actuaciones inspectoras.

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

CASO 1. PROCEDIMIENTO INSPECTOR EN CASO DE DELITO FISCAL

Una importante empresa de fabricación y comercialización del sector textil (sociedad XX), que dedica gran parte de la producción a la exportación y con una facturación anual superior a los 50 millones de euros, formalizó un contrato de comisión mercantil por la utilización de su experiencia como empresa exportadora, realizando una «incursión» en el sector de productos electrónicos. Recibe facturas de 1.000.000 de euros cada uno de los meses de noviembre de 2013 a junio de 2014, con una cuota de impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por factura al tipo del 21 % de 210.000 euros. Le factura una sociedad española que se encarga de colocar directamente el «producto» en Inglaterra limitándose la sociedad XX a facturar a la entidad inglesa recargando en un 5 % sobre el importe de la factura de compra. Dicho margen se reparte al 50 % entre XX y una persona «representante» de la empresa española suministradora del producto.

Las autoliquidaciones mensuales por el IVA presentadas por la sociedad XX, y el importe que corresponde a las cuotas de IVA soportado por las facturas de las citadas operaciones son las siguientes:

Ejercicio 2013

Mes	Declarado		Corresponde a factura
Octubre	IVA a compensar	100.000	
Noviembre	A compensar	250.000	210.000
Diciembre	A devolver	500.000	210.000

La solicitud de devolución de 500.000 euros presentada el 30 de enero de 2014 se hizo efectiva por la Administración tributaria el 1 de marzo de 2014.

Ejercicio 2014

Mes	Declarado		Corresponde a factura
Enero	A compensar	50.000	210.000
Febrero	A compensar	150.000	210.000
Marzo	A compensar	200.000	210.000
			.../...

Mes	Declarado		Corresponde a factura
.../...			
Abril	A compensar	50.000	210.000
Mayo	Ingreso	50.000	210.000
Junio	Ingreso	100.000	210.000
Julio	A compensar	100.000	
Agosto	A compensar	300.000	
Septiembre	A compensar	500.000	
Octubre	A compensar	750.000	
Noviembre	A compensar	900.000	
Diciembre	A devolver	1.100.000	

Con ocasión de la solicitud de devolución de 1.100.000 euros presentada el 30 de enero de 2015 se inicia un procedimiento de comprobación inspectora por el concepto de IVA y ejercicios 2013 y 2014 con comunicación de inicio el día 1 de abril de 2015. La Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) del domicilio fiscal de la sociedad XX había recibido una ficha de colaboración de la Delegación de la AEAT del domicilio de la entidad emisora de las facturas de productos electrónicos, por la que se advertía de que formaba parte de una trama de «fraude carousel» del IVA y que una de las empresas receptoras de las facturas emitidas era la sociedad XX.

Se pide:

Comentar el desarrollo de las actuaciones inspectoras sabiendo que a 12 de octubre de 2015 –fecha de entrada en vigor de la Ley 34/2015 de reforma de la Ley General Tributaria (LGT)– no se había confeccionado informe de delito para la presentación de denuncia o querrela por delito fiscal.

SOLUCIÓN

Iniciada la inspección mediante comunicación de fecha 1 de abril de 2015, se levanta una serie de diligencias en las que se incorpora la documentación relacionada con las ocho operaciones objeto de análisis, contrato de mediación, facturas, documentación relacionada con el pago

de las mismas, documentación de transporte de mercancía, etc. También se reflejan en diligencia las manifestaciones del administrador único de la sociedad XX en las que afirma que le puso en contacto con la empresa emisora de las facturas su agente de aduanas al que conoce desde hace muchos años y que es la persona con la que se reparte al 50% la comisión que le generan las operaciones. Indica que no se le plantearon dudas cuando entró en las operaciones ya que no se asumía ningún riesgo –no tenía que pagar las facturas hasta que, a su vez, no había cobrado de la empresa inglesa, y que de golpe, en junio de 2014, dejó de operar porque se enteró por un artículo de prensa de la existencia de operaciones de fraude en el IVA parecidas a las que estaba efectuando, si bien consultado el tema con su agente de aduanas, este le dijo que no tenían nada que ver.

La inspección constata de que estamos en presencia de un «fraude carrusel», la emisora de las facturas no declara el IVA repercutido a XX, la mercancía facturada a la empresa inglesa no entra en Inglaterra sino que por orden de la empresa inglesa se envía a Francia, es dudoso incluso de que exista mercancía, etc.

Efectuado el cálculo del fraude, la incidencia de las ocho facturas en las autoliquidaciones del IVA en los dos últimos meses de 2013 y los seis primeros meses de 2014 sería el siguiente:

Ejercicio 2013

Mes	Declarado		Factura irregular	Comprobado
Octubre	IVA a compensar	100.000		
Noviembre	A compensar	250.000	210.000	40.000
Diciembre	A devolver	500.000	210.000	80.000
				(A devolver)

Obtención indebida de devolución por:

$$500.000 \text{ (devuelto)} - 80.000 \text{ (devolución procedente)} = 420.000 \text{ euros}$$

Ejercicio 2014

Mes	Declarado		Factura irregular	Comprobado
Enero	A compensar	50.000	210.000	160.000 a ingresar
				.../...

Mes	Declarado	Factura irregular	Comprobado	
.../...				
Febrero	A compensar	150.000	210.000	110.000 a ingresar
Marzo	A compensar	200.000	210.000	160.000 a ingresar
Abril	A compensar	50.000	210.000	360.000 a ingresar
Mayo	Ingreso	50.000	210.000	310.000 a ingresar
Junio	Ingreso	100.000	210.000	310.000 a ingresar
Julio	A compensar	100.000		100.000 a compensar
Agosto	A compensar	300.000		300.000 a compensar
Sept.	A compensar	500.000		500.000 a compensar
Oct.	A compensar	750.000		750.000 a compensar
Nov.	A compensar	900.000		900.000 a compensar
Dic.	A devolver	1.100.000		1.100.000 a devolver

Dejar de ingresar por: 1.610.000 (comprobado enero a junio) – Ingresado 150.000 (mayo y junio) = 1.460.000 euros

El cómputo anual del ejercicio 2014 supone:

Ha dejado de ingresar por las cuotas de IVA soportado de las seis facturas 1.460.000 (de enero a junio). Y por otra parte solicita a fin de ejercicio la devolución de 1.100.000 euros que provienen de la actividad ordinaria de la empresa:

$$\begin{array}{r}
 1.460.000 \\
 -1.100.000 \\
 \hline
 360.000 \text{ euros dejados de ingresar}
 \end{array}$$

Resumen:

- Ejercicio 2013: Obtención indebida de devolución por 420.000 euros
- Ejercicio 2014: Dejar de ingresar por 360.000 euros

Concluye la fase de instrucción y recopilación de documentación y pruebas por parte de la inspección en octubre de 2015 y se plantea qué nivel de integración en la trama de facturas falsas y «fraude carrusel» tiene la entidad XX con base en cuatro niveles:

- 1.º Participación activa en la construcción de la trama. Supone una actuación plenamente consciente y dolosa. Las personas que construyen el entramado de «truchas» y «pantallas» planifican para defraudar. Toda la estructura es puro fraude, no existe ninguna actividad empresarial real. Una modalidad menos artificiosa de este primer nivel sería la elaboración de dicho entramado alrededor de una empresa con actividad real que utiliza la trama enmascarándola con su actividad ordinaria.
- 2.º Dado el nivel de fraude alcanzado en el IVA, llega un momento en que las estructuras creadas para defraudar «gozan de vida propia», se independizan de sus creadores, llegan a la mayoría de edad y empiezan a relacionarse con terceras personas, que acuden a ellas a proveerse de facturas falsas. Estas personas no han creado la trama pero la buscan, van a su encuentro, consciente, y dolosamente, se sirven de ellas. Pueden utilizar una empresa creada por ellos para defraudar, al margen de la trama que van a utilizar, o bien tratarse de una empresa que tiene una actividad normal que va a combinar con la actuación fraudulenta.
- 3.º La trama «acude» al mercado, busca «clientes» ofreciendo participar en sus «beneficios». El cliente captado en estas condiciones –sabe que de lo que se trata, en definitiva, es de defraudar a la Hacienda Pública cuotas de IVA, participando en una parte del botín– actúa consciente y dolosamente. Normalmente se trata de empresas que tienen también una actividad normal libre de toda sospecha.
- 4.º La trama capta a una empresa que, inconscientemente, y normalmente engañada por la facilidad de la operativa que se le ofrece y del beneficio que obtiene, es utilizada para el fraude. Aquí la trama no se muestra tal cual, sino que engaña a la que utiliza mediante el señuelo de un negocio fácil. En este caso la conducta no es dolosa, pero seguramente estamos ante una conducta culposa y negligente de la empresa captada, que no ha adoptado las mínimas medidas que exige una prudente y ordenada administración de sus intereses evitando que alguien utilice su estructura para defraudar. Se trata de empresas que tienen una actividad ordinaria y cuya captación inconsciente es muy apreciada por la trama, ya que da a su estructura una apariencia libre de sospecha: anticipan la estafa que va en última instancia dirigida a la Hacienda Pública, estafando a una empresa normal con el señuelo de una comisión, si en última instancia Hacienda no devuelve, la estafa se habrá consumado en su persona. (Versión moderna del timo de «la estampita»).

En opinión de la inspección la posición de la sociedad XX en la trama en que está integrada –desde una visión de conjunto de todas las circunstancias observadas en sus actuaciones relacionadas con las operaciones objeto de investigación por la inspección– puede encuadrarse en el tercer grupo considerado. Se descartan las dos primeras posiciones dado

que no parece que la sociedad XX haya construido la trama o haya ido en su búsqueda. También se descarta la cuarta posición dado que ese mismo conjunto de indicios en su comportamiento inclinan a sostener que, bien desde el momento inicial de la firma del contrato de intermediación mercantil, o en otro posterior –pero antes de solicitar la devolución a Hacienda del ejercicio 2013 y de dejar de ingresar las cuotas correspondientes a 2014– ha sido consciente de intervenir en una trama.

Con base en lo expuesto la inspección decide que procede denunciar la conducta del contribuyente por la comisión de dos delitos fiscales, uno que corresponde a obtención de devolución tributaria por más de 120.000 euros en 2013 y otro por dejar de ingresar cuotas superiores a 120.000 euros en 2014.

Esta situación se produce una vez que ha entrado en vigor –el 12 de octubre de 2015– la reforma de la LGT por la Ley 34/2015 –que, siguiendo la pauta de la reforma del delito contra la Hacienda Pública propiciada por la Ley Orgánica 7/2012– permite novedosamente combinar la continuación del procedimiento inspector con la liquidación y el cobro de la deuda tributaria, con la denuncia por delito fiscal ante la jurisdicción de lo penal. Hasta la reforma de 2012, la Administración tributaria debía suspender el procedimiento de inspección una vez se constatará la existencia de un posible delito fiscal hasta que el juez de lo penal se pronunciara al respecto.

En este sentido, el artículo 305.5 del Código Penal (CP) (modificado por Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre) establece lo siguiente:

«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».

La disposición transitoria única, apartado 8, de la Ley 34/2015, que regula el régimen transitorio de entrada en vigor de la reforma de la LGT, establece:

«Lo dispuesto en el título VI de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria resultará de aplicación en los procedimientos iniciados con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de esta ley en los que, concurriendo los indicios a los que se refiere el artículo 250.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a dicha fecha aún no se hubiese producido el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal».

Ello significa que el nuevo procedimiento de liquidación en caso de existencia de delito contra la Hacienda Pública resultará aplicable a los procedimientos de inspección en curso respecto de los que en la fecha de entrada en vigor de la reforma de LGT (**12 de octubre de 2015**) no se haya producido el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal.

Por su parte el nuevo artículo 250 de la LGT establece que cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas establecidas en el título VI.

En el caso de la **liquidación de los elementos de la obligación tributaria vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública**:

- Esta liquidación tendrá carácter *provisional* [art. 101.4 c) LGT].
- *No se iniciará el procedimiento sancionador* (si se hubiese iniciado se entenderá concluido con la REMF, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador si no se apreciase la existencia de delito de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados).
- La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.
- En los delitos contra la Hacienda Pública, *cuando la Administración tributaria hubiera dictado un acto de liquidación, la existencia del procedimiento penal no paralizará la actuación administrativa* y 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 conforme a lo dispuesto en el artículo 305.5 del CP.

Veamos el procedimiento que seguirá la inspección una vez constatada la existencia de posible delito contra la Hacienda Pública a partir del 12 de octubre de 2015:

Cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública (y no concurren los supuestos del artículo 251.1 de la LGT que impidan dictar la liquidación) procederá formalizar una **propuesta de liquidación vinculada al delito** expresando los hechos y fundamentos de derecho en los que se basa la misma. La propuesta se formaliza el día 15 de octubre de 2015.

La propuesta se notifica el día 16 de octubre de 2015 al obligado tributario concediéndole un **trámite de audiencia** de 15 días naturales, contados a partir del siguiente al de notificación de la propuesta. (El trámite concluye el día 31 de octubre de 2015).

Transcurrido el trámite de audiencia, el órgano competente (inspector jefe) dicta la **liquidación**, el 10 de noviembre de 2015, **con autorización previa o simultánea** del Delegado Especial de la AEAT que se produce ese mismo día, cuando se considera, como es el caso, de que la regularización procedente pone de manifiesto la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública.

El procedimiento de comprobación finaliza (respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dicha liquidación) **con la notificación** al obligado tributario de la liquidación, que se produce el 16 de noviembre de 2015, advirtiendo de que el periodo voluntario de ingreso solo comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela, en los términos del artículo 255 de la LGT.

Una vez dictada la liquidación administrativa, se procede a remitir el expediente al Ministerio Fiscal el 20 de noviembre de 2015. Se admite la querrela con fecha 16 de diciembre de 2015.

La Administración tributaria notifica el 21 de diciembre de 2015 a la sociedad XX que la querrela por la comisión de los dos delitos fiscales ha sido admitida a trámite el 16 de diciembre de 2015.

El plazo voluntario de ingreso para el pago de la liquidación de los 420.000 euros (más intereses de demora) correspondientes al ejercicio 2013, y de la liquidación de 360.000 euros (más intereses de demora) correspondiente a 2014 concluirá el 5 de febrero de 2016. (Plazo del art. 62.2 LGT).

Dada la solvencia de la sociedad XX la inspección no ha propuesto adopción de medidas cautelares según lo establecido en el artículo 81 de la LGT.

Hay que tener en cuenta que la Ley 34/2015 modifica los apartados 6 y 8 del citado artículo 81 fundamentalmente *para adaptar la regulación de la adopción de medidas cautelares por la Administración tributaria a los nuevos procedimientos derivados de la reforma habida en materia de delito fiscal* en relación con el régimen a seguir en el caso de que la Administración tributaria adopte medidas cautelares cuando se esté tramitando el procedimiento de inspección que acabará en denuncia de los hechos por delito fiscal, siendo necesario tener presente con la nueva regulación:

Que la disposición final primera de la Ley 34/2015 modifica la Ley de Enjuiciamiento Criminal añadiendo un nuevo artículo 614 bis con el siguiente contenido:

«Una vez iniciado el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, el juez de lo penal **decidirá acerca de las pretensiones** referidas a las medidas cautelares adoptadas al amparo del artículo 81 de la LGT».

También la disposición final tercera, apartado dos, introduce una nueva disposición adicional décima a la Ley 29/1998 de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa que con el título de «Delitos contra la Hacienda Pública» establece en su párrafo segundo:

«Una vez iniciado el correspondiente proceso penal por delito contra la Hacienda Pública **tampoco corresponderá al orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocer de las pretensiones** que se deduzcan respecto de las medidas cautelares adoptadas al amparo del artículo 81 de la LGT».

Una vez recibida la comunicación de inicio del periodo voluntario de pago, la sociedad XX solicita la suspensión de las liquidaciones al juez de lo penal aportando aval bancario. El juez acuerda la suspensión. (Último párrafo del art. 305.5 CP).

CASO 2. DURACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

Con fecha 13 de octubre de 2015 se deposita, en la dirección electrónica habilitada de la sociedad Z, comunicación de inicio de actuaciones inspectoras que es recibida ese mismo día. El concepto de las actuaciones se refiere al impuesto sobre sociedades, periodos 2011 a 2013, e IVA, periodos octubre 2011 a diciembre 2013.

La sociedad Z es una importante empresa del sector agropecuario dedicada a la fabricación de piensos y cría y engorde de ganado porcino, tiene una cifra de negocio superior a los 50 millones de euros, audita cuentas obligatoriamente y está dada de alta en el régimen mensual de exportadores de IVA.

La primera visita de la inspección se efectúa en el domicilio social de la empresa el día 20 de noviembre de 2015, en la que se había preparado un recorrido por sus instalaciones para mostrar y explicar el proceso productivo al inspector actuario. También se aprovecha la visita para facilitarle un CD que, según manifiestan el director financiero y el asesor de la empresa, contiene los Diarios de contabilidad y los Libros Registro de IVA de los periodos objeto de comprobación. Se acuerda con los responsables de la empresa avisarles caso de que haya algún problema con el contenido del CD o con el tratamiento de datos.

El 20 de febrero de 2016 el actuario remite una comunicación a la sociedad Z en la que solicita se subsane la omisión detectada al procesar el CD por informática tributaria ya que no se ha incluido el Diario correspondiente al ejercicio 2013 y los Libros de IVA de dicho ejercicio.

El 1 de marzo de 2016 el asesor de la empresa se pone en contacto telefónico con el inspector y le dice que se está preparando un nuevo CD con los datos omitidos de 2013 y que, cuando se lo faciliten, se lo llevará en persona a su despacho.

En vista de que no se aporta el nuevo CD, el 20 de mayo de 2016 el inspector actuario vuelve a remitir una segunda comunicación a la empresa reclamando la documentación que falta.

El 20 de junio de 2016 se persona en la sede de la inspección el asesor y le dice al actuario que, en los próximos días el director financiero de la empresa le remitirá el CD con el Diario y los Libros de IVA de 2013 y que ello no debe suponer un problema para que ya pueda trabajar con los datos facilitados de los periodos anteriores. Además le comunica que se va a ausentar un tiempo porque va a cursar un máster a EE. UU. y que estará fuera tres meses. Solicita que se suspenda la inspección hasta su vuelta. El inspector diligencia la visita, requiriendo de nuevo la documentación que falta y, de mutuo acuerdo, concede la suspensión solicitada a contar desde el día 1 de julio y por el plazo máximo legal.

El asesor se persona el 20 de octubre de 2016 aportando un nuevo CD con el Diario y los libros de IVA de 2013 que reiteradamente había solicitado el actuario, también comunica al inspector que ya está de nuevo a su disposición para continuar la inspección. Se diligencian debidamente estas circunstancias de la visita.

El 10 de diciembre de 2016 –por medio de correo electrónico remitido al asesor y al director financiero–, se solicita la preparación de determinada documentación para aportar a la inspección en visita que se anunciará oportunamente para después de las festividades de Navidad, ya que antes será imposible porque el actuario va a sufrir una operación quirúrgica programada para el 15 de diciembre de 2016 y que le tendrá de baja previsiblemente un mes. Una vez recuperado, el inspector fija la visita para el 20 de febrero de 2017, ese día se facilita toda la documentación solicitada que se diligencia y el inspector manifiesta que, una vez que la haya estudiado, se pondrá en contacto con la empresa.

El 1 de septiembre de 2017 el actuario efectúa una nueva visita a la empresa y pone sobre la mesa las diferencias que supondrán la propuesta de regularización que incorporará a las actas de inspección.

Después de arduas negociaciones que se desarrollan a lo largo del cuarto trimestre de 2017 que no se reflejan documentalmente pero que, sin duda, han existido, por fin, el 10 de enero de 2018, se diligencia la puesta de manifiesto del expediente con trámite de audiencia sin que se efectúen nuevas alegaciones y se firman Actas A-01 de conformidad el 20 de marzo de 2018.

Se pide:

Comentar las incidencias en relación con el plazo de las actuaciones inspectoras e indicar la fecha límite de firma de Actas A-01 para que no se perjudique el expediente.

SOLUCIÓN

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, reforma el artículo 150 de la citada ley que regula el «plazo de las actuaciones inspectoras» siendo la entrada en vigor de la mencionada regulación el día 12 de octubre de 2015 y de aplicación a los procedimientos de inspección que se inicien a partir de dicha fecha.

Las características de esta normativa que va a regular el plazo de las actuaciones inspectoras son las siguientes:

1.º Las actuaciones del procedimiento de inspección deben concluir en el plazo de:

- **18 meses con carácter general.**
- **27 meses cuando concurren determinadas circunstancias** [art. 150.1 a) y b) LGT] *en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación:*
 - 1.ª Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario \geq a la requerida para auditar sus cuentas \rightarrow 5.700.000 euros (*hay que entender que se pretende dar una cifra objetiva*).
 - 2.ª Que el obligado tributario esté integrado en un Grupo sometido al régimen de consolidación fiscal (IS) o al régimen especial del grupo de entidades (IVA) que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

2.º Ahora, habrá que considerar periodos definidos de forma objetiva en la ley:

- **Suspensión** del cómputo del plazo (art. 150.3 LGT).
- **Extensión** del cómputo del plazo (art. 150.4 y 5 LGT).

3.º **Los efectos de las interrupciones injustificadas** (no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario –art. 150.2 LGT–) **desaparecen.**

4.º Las consecuencias de superar el plazo del procedimiento inspector son las mismas que las previstas antes de la reforma de la LGT.

Cómputo del plazo del procedimiento inspector (art. 150.2 LGT):

El plazo se contará:

Desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del procedimiento inspector.

Hasta la fecha que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del procedimiento inspector.

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 (es decir, en parecidos términos que el art. 104.2 LGT. No obstante en este artículo se dice: «A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos»).

En el caso de **sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos**, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración tributaria o en la dirección electrónica habilitada (art. 104.2 LGT, segundo párrafo).

En la **comunicación de inicio** del procedimiento inspector **se informará** al obligado tributario del **plazo que le resulte aplicable** (18 meses o 27 meses).

Si las circunstancias para que el plazo sea de 27 meses se aprecian durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras, este será el plazo aplicable *contado 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 artículo 150.3 de la LGT.

A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector, **no será de aplicación** lo dispuesto en el artículo 104.2 de la LGT respecto de los **periodos de interrupción justificada ni de dilaciones** en el procedimiento por causa no imputable a la Administración (el art. 104.2 LGT, se modifica para incluir los periodos de suspensión del plazo. Los **periodos de interrupción justificada y de dilaciones** siguen siendo de aplicación en otros procedimientos de aplicación de los tributos).

Para computar el plazo:

Dado que el cómputo del plazo ha de producirse desde la notificación del inicio de las actuaciones hasta la notificación resultante de las mismas, **ha de tomarse como día inicial el mismo día en que se comunica el inicio de las actuaciones y no el día siguiente**.

Los plazos contemplados en la LGT 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.

Si existen periodos de suspensión del procedimiento y/o de extensión del plazo, este se cuenta de la siguiente forma:

- **Si no existen interrupciones de cómputo** → por meses de fecha a fecha (como dice el art. 150.1 LGT).
- **Si existen interrupciones de cómputo** → por días [según art. 102.5 del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RA)], que habrá de modificarse, se cuentan por días naturales «los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración».

El plazo de 12 meses de las actuaciones inspectoras, cuando se produzcan interrupciones de cómputo, no puede computarse de «fecha a fecha» sino en un número de días, que pueden ser 366 días si dentro de las actuaciones se encuentra el mes de febrero de un año bisiesto.

La nueva Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante Ley de PAC), con fecha de entrada en vigor el 2 de octubre de 2016, regula el cómputo de plazos en su artículo 30. En concreto, en su apartado 2 establece:

«Siempre que por ley o en el Derecho de la Unión Europea no se exprese otro cómputo, cuando los plazos se señalen por días, se entiende que estos son hábiles, excluyéndose del cómputo los sábados, los domingos y los declarados festivos.

Cuando los plazos se hayan señalado por días naturales por declararlo así una ley o por el Derecho de la Unión Europea, se hará constar esta circunstancia en las correspondientes notificaciones».

En cambio, como decíamos, el artículo 102.5 del RA establece el cómputo por días naturales cuando se trata de periodos de interrupción justificada o de dilaciones por causa no imputable a la Administración. Probablemente habrá que modificar el RA para adaptarlo a la nueva Ley de PAC, cuando esta haya entrado en vigor pero, hasta que ello no ocurra, deberemos seguir contando por días naturales.

Por último, señalar cuándo se entiende notificado el acto administrativo de liquidación derivado de las actas de inspección:

- Actas con acuerdo → art. 155.5 LGT → acto administrativo tácito 10 días.
- Actas de conformidad → art. 156.3 LGT → acto administrativo tácito 1 mes.
- Actas de disconformidad → art. 157.5 LGT → acto administrativo expreso.

Una vez establecidos los antecedentes anteriores vamos a resolver el ejercicio planteado:

En principio, si no hubiera ninguna incidencia en el procedimiento de inspección, la duración máxima del mismo sería 27 meses –ya que estamos ante un contribuyente con obligación de auditar sus cuentas anuales–, contados desde el día 13 de octubre de 2015 –fecha de recepción de la comunicación de inicio de las actuaciones–, y que concluiría el día 12 de enero de 2018.

Vamos a comentar las incidencias que se plantean en el procedimiento, si bien es preciso puntualizar desde el primer momento, y más cuando estamos ante una regulación reciente, que nunca conviene apurar el plazo para evitar perjudicar el expediente administrativo.

1.º Extensión del plazo máximo de duración (art. 150.4 y 5 LGT)

Tiene lugar este mayor plazo de duración del procedimiento inspector por determinadas actuaciones imputables al obligado tributario:

- **A solicitud del obligado tributario –días de cortesía–** (art. 150.4 LGT).

Antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, el obligado tributario podrá solicitar uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con él y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos que se le efectúen. *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.

Por tanto, este caso concreto de suspensión del plazo no opera automáticamente pues requiere que la solicitud de suspensión se encuentre «suficientemente justificada» y además que dicha solicitud no perjudique el desarrollo de las actuaciones.

El asesor solicita días de cortesía porque se va a EE. UU. a cursar un máster y el actuario le admite el tiempo máximo (60 días naturales) no los tres meses que dice el asesor que va a estar en EE. UU.

En consecuencia tenemos una primera extensión del plazo de las actuaciones de 60 días naturales.

- **Aportación tardía de documentación** (art. 150.5 LGT):

Cuando el obligado tributario, durante el desarrollo del procedimiento inspector, 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

(parece que, en caso de no aportar íntegramente la documentación habrá de ser requerida por la inspección tres veces) → su aportación posterior determina:

Si la aportación se produce una vez transcurridos al menos 9 meses desde el inicio del procedimiento inspector ⇒ Extensión plazo máximo duración del procedimiento inspector **3 meses**.

En el caso que nos ocupa, el obligado tributario aporta el Diario de la contabilidad y los libros de IVA de 2013 el 20 de octubre de 2016 cuando ya han transcurrido más de 9 meses desde el inicio de la inspección –ha pasado un año y 7 días desde que se inició el 13 de octubre de 2015–. Además la inspección los había requerido:

- 1.º En la comunicación de inicio de 13 de octubre de 2015.
- 2.º El 20 de febrero de 2016 mediante comunicación remitida a la empresa.
- 3.º El 20 de mayo de 2016 mediante nueva comunicación.
- 4.º Mediante diligencia de 20 de junio de 2016.

Tenemos una segunda extensión del plazo de las actuaciones de 3 meses.

2.º Suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector (art. 150.3 LGT)

El cómputo del plazo se suspenderá desde el momento en que concurra alguna de las siguientes circunstancias (Es una lista cerrada. Se definen en la ley de forma objetiva. Son periodos que se descuentan para determinar el plazo de duración del procedimiento. Se trata de supuestos que impiden la continuación del procedimiento –*son supuestos que actualmente recoge el RA en el art. 103 como periodos de interrupción justificada*–):

- a) **La remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente** sin practicar liquidación en caso de existencia de delito de acuerdo con lo señalado en el artículo 251 de la LGT.
 - *Además se interrumpe la prescripción, artículo 68.1 b) de la LGT.*
- b) **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) Planteamiento de **conflicto ante las juntas arbitrales**.
- d) Notificación al interesado de remisión del expediente de **conflicto en la aplicación de la norma tributaria** a la comisión consultiva.

- e) **Intento de notificación de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo para completar las actuaciones en caso de actas de conformidad** [art. 156.3 b) LGT].
- f) Concurrencia de una **causa de fuerza mayor** (*sucesos que no hubieran podido preverse, o que, previstos, fueran inevitables, art. 1.105 del Código Civil*) que obligue a suspender las actuaciones.

Para computar el plazo de suspensión:

- La suspensión del cómputo del plazo tendrá **efectos desde que concurran las circunstancias antes 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 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 del conflicto en la aplicación de la norma, el plazo de suspensión no podrá exceder del plazo máximo para la emisión del informe (3 meses + 1 mes de ampliación, art. 159.4 LGT).
- Una vez finalizada la suspensión, el procedimiento continuará por el plazo que reste.

En el caso planteado puede considerarse una causa de fuerza mayor para suspender el procedimiento la enfermedad del inspector que requiere intervención quirúrgica que le supone la baja de un mes, parece que, como se ha notificado oficialmente este hecho a la empresa, *podríamos alargar el procedimiento de inspección ese mes de baja*.

Resumen de plazos:

- Plazo general de la inspección: 27 meses.
- Plazo de suspensión: 1 mes (por fuerza mayor).
- Plazos de extensión:
 - 3 meses (aportación tardía documentación).
 - 60 días naturales (cortesía).

Cómputo:

- Inicio inspección: 13 de octubre de 2015.
- 27 meses: 12 de enero de 2018.
- 1 mes: 12 de febrero de 2018.
- 3 meses: 12 de mayo de 2018.
- 60 días naturales: **11 de julio de 2018. Fecha límite finalización inspección.**

Fecha límite firma actas A-01 de conformidad el 11 de junio de 2018

Según el enunciado del ejercicio se han firmado las Actas A-01 el 20 de marzo de 2018, con suficiente tiempo para que no sea necesario computar, por ejemplo, el mes por la enfermedad del inspector, que sería el caso más problemático si hubiera pleito. (Normalmente la «fuerza mayor» dará lugar a discusión al tratarse de un concepto jurídico indeterminado, y hay que tratar de evitar computarlo para entender acabado en plazo el expediente administrativo de inspección).

Las actas firmadas el 20 de marzo de 2018 se entenderán confirmadas tácitamente por el transcurso de un mes y se entenderán notificados los actos de liquidación derivados de las mismas el 20 de abril de 2018.