

AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE DURACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS: CAMBIO DE CRITERIO DEL TEAC EN VIRTUD DE LOS ÚLTIMOS PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL SUPREMO

Análisis de la RTEAC de 5 de marzo de 2014, R. G. 3467/2013

María Coronado Sierra

Inspectora de Hacienda del Estado

1. SUPUESTO DE HECHO

Recientemente el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en Resolución de fecha 5 de marzo de 2014 ha decidido modificar el criterio hasta ahora mantenido, en relación con los requisitos necesarios para la ampliación del plazo de que dispone la Inspección para el desarrollo del procedimiento inspector, y en particular con relación al plazo de que dispone para acordar dicha ampliación, en otras palabras lo que podríamos denominar el *dies ad quem* para adoptar el acuerdo de ampliación por el Inspector-Jefe.

El supuesto de hecho se desarrolla bajo la vigencia de la Ley 58/2003, General Tributaria y de su Reglamento de desarrollo, Real Decreto 1065/2007 (en adelante RGAT), cuyo artículo 184.4 señala, en relación con los plazos para acordar esta ampliación, exclusivamente lo siguiente:

«No podrá solicitarse la ampliación del plazo de duración del procedimiento hasta que no haya transcurrido al menos seis meses desde su inicio. A estos efectos no se deducirán del cómputo de este plazo los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración.»

Añadiendo a continuación que cuando las circunstancias que facultan la ampliación sean apreciadas por el órgano competente para liquidar, no será necesario que hayan transcurrido seis meses desde el inicio del procedimiento.

En este contexto, la resolución del TEAC analiza un supuesto que presenta los siguientes datos:

- Fecha de notificación del inicio de las actuaciones inspectoras: 11-02-2008.
- Fecha notificación del acuerdo de ampliación del plazo: 30-04-2009.
- Dilaciones (29-02-2008 al 16-10-2008): 230 días.

El contribuyente, ante estos hechos, alega la prescripción del derecho de la Administración a liquidar por el transcurso de 4 años (en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005) debido al incumplimiento del plazo de 12 meses de duración del procedimiento inspector, ya que el acuerdo de ampliación del plazo notificado el 30 de abril de 2009 es ineficaz en lo que a la interrupción de la prescripción se refiere por dos motivos: uno, porque se notifica transcurrido el plazo de 12 meses de que ya disponía la Inspección para concluir su actividad comprobadora y no vale añadir como dilaciones imputables al contribuyente los 230 días a que se refiere el acuerdo de liquidación. Dos, no se justifica suficientemente la especial complejidad, requisito para su adopción.

El TEAC, en cuanto a la temporalidad del acuerdo de ampliación del plazo de duración, estima las alegaciones del contribuyente bajo la argumentación de que si bien hasta ahora su criterio había sido considerar como plazo válido 12 meses descontando las dilaciones e interrupciones justificadas, reconoce que este criterio no es el seguido por el Tribunal Supremo en sus últimas sentencias, por lo que «estima preciso modificar el criterio hasta ahora aplicado y acoger la doctrina fijada por el Alto Tribunal».

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO

Para poder valorar el cambio de criterio adoptado por el TEAC es necesario hacer un breve análisis de las sentencias dictadas por el Tribunal Supremo en esta materia.

En primer lugar, puntualizar que todos los pronunciamientos del citado tribunal habidos en esta materia se producen en supuestos que se desarrollan bajo la vigencia de la anterior Ley General Tributaria (Ley 230/1963), y más concretamente bajo la redacción del artículo 31 ter del antiguo Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RD 939/1986) (RGIT), no obstante la similitud de la redacción de este artículo con el vigente artículo 184.4 del RGAT permite aventurar el mantenimiento de esta doctrina cuando se enjuicien supuestos desarrollados bajo el ámbito de la normativa actual.

Hecha esta precisión, pasamos a analizar cómo este tribunal ha ido creando una nueva línea argumental cuya primera manifestación podemos situar en las sentencias recaídas a partir del ejercicio 2013, y decimos nueva porque es a partir de la STS de 31 de mayo de 2013 [rec. núm. 3258/2010 (NFJ054450)] y sucesivas hasta la última conocida, STS de fecha 7 de febrero de 2014 [rec. núm. 4368/2010 (NFJ053671)] cuando podemos apreciar un giro significativo en la línea argumental seguida por el mismo.

Con anterioridad a la referida Sentencia de 31 de mayo de 2013, la *ratio decidendi* del Alto Tribunal en esta materia partía de la base de que la Inspección podía ampliar la duración de las actuaciones inspectoras dentro del plazo ordinario de que dispone para su desarrollo (12 meses), a cuyos efectos se descontarían las dilaciones e interrupciones no imputables a la Administración.

Bajo esta premisa, el Alto Tribunal a continuación procedía a valorar si concurrían dilaciones o interrupciones justificadas de las actuaciones inspectoras, a tener en consideración en el

cómputo del plazo para acordar la ampliación. Así por ejemplo, la STS de 28 de enero de 2011 [rec. núm. 4201/2007 (NFJ054451)] desestima el recurso interpuesto por el contribuyente contra la sentencia de la Audiencia Nacional con base en considerar que deben añadirse al plazo de que disponía la Administración para acordar la ampliación de la duración de las actuaciones, los 84 días de suspensión que el propio contribuyente solicitó, lo que amplía el plazo válido para acordar la ampliación de la duración de las actuaciones.

Por su parte, la STS de 3 de octubre de 2011 (rec. núm. 1706/2007, NFJ049274) señala: «En el presente caso, el inicial plazo de los doce meses concluyó el 3 de abril de 2001 y, sin embargo, la Inspección acordó la ampliación el 11 de mayo de 2001, notificando su decisión el 15 de ese mismo mes. Resulta evidente que la Inspección acordó la ampliación y la notificó una vez fenecidos los doce meses de que, por virtud del artículo 29.1 de la Ley 1/1998, disponía inicialmente para finiquitar su tarea. Sin embargo, la liquidación tributaria y los informes ampliatorios que la acompañan consideran que el acuerdo de ampliación fue tempestivo puesto que el 18 de enero de 2001 las actuaciones quedaron justificadamente suspendidas por la información fiscalmente relevante solicitada a autoridades tributarias de otros países.

Por tanto, como ya hemos apuntado, **debemos examinar, en primer lugar**, al margen de la eventual motivación del acuerdo de ampliación del plazo que cuestiona el Club recurrente, **si fue ajustado a derecho que el acuerdo de ampliación se dictara transcurridos los doce meses** contemplados en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998, **bajo la premisa de que concurría una interrupción justificada de las actuaciones inspectoras y, por lo tanto, temporalmente no computables».**

En esta sentencia, especialmente significativa, analizadas las circunstancias del caso, el Alto Tribunal consideró que la interrupción alegada por la Administración, solicitud de información a otra Administración extranjera, no tenía validez toda vez que la información no había sido recibida y, en consecuencia, no tuvo incidencia en el desarrollo de las actuaciones.

En esta misma línea argumental se mueve la STS de 7 de junio de 2012 [rec. núm. 2059/2011 (NFJ048296)], señalando textualmente: «En definitiva, los plazos previstos en los artículos 31, 31 bis y ter del Reglamento de la Inspección de 1986 (en la redacción dada por el Decreto 136/2000, de 4 de febrero) tienen distinta funcionalidad: el plazo de seis meses tiene por objeto evitar decisiones precipitadas acerca de la necesidad del acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras por lo que resulta lógico que para su cómputo no se tengan en cuenta las dilaciones imputables a los interesados; por el contrario, el plazo de doce meses es el plazo general que se le concede a la Inspección para que concluya sus actuaciones por lo que, **si en el transcurso de estas, se han producido dilaciones que no son imputables a ella sino al obligado tributario, resulta justo y razonable descontar esos periodos de dilaciones del plazo general de doce meses».**

En síntesis, de las sentencias enumeradas cabe deducir que para el Tribunal Supremo el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras podrá ampliarse en tanto este no hubiera finalizado, para lo cual, conforme a las normas que con carácter general regulan el cómputo de las actuaciones, es decir, artículos 150.1 y 104.2 de la LGT, **se deberán descontar las dilaciones e interrupciones no imputables a la Administración.**

De esa misma doctrina, también cabe deducir que no cualquier dilación e interrupción no imputable a la Administración debe ser tenida en consideración a efectos del cómputo del plazo para acordar la ampliación, sino **exclusivamente aquellas que efectivamente hayan impedido el progreso normal de la actuación inspectora.**

El punto de inflexión que supone el abandono del criterio seguido hasta ese momento lo podemos situar en la STS de 31 de mayo de 2013 [rec. núm. 3258/2010 (NFJ054450)], en donde por primera vez el Tribunal Supremo adopta la línea argumental desarrollada por la Audiencia Nacional [Sentencia de 28 de mayo de 2009, rec. núm. 466/2005 (NFJ048959)] según la cual, a los efectos de determinar el *dies ad quem*, apunta que será «dentro de los doce meses y ello prescindiendo también de las eventuales dilaciones que hubieran podido producir, pues tales dilaciones serán apreciadas al término de las actuaciones inspectoras dado que, en caso contrario, de admitirse que se pudieran tomar en consideración para el momento de la adopción del acuerdo de ampliación se podría producir un doble cómputo de tales dilaciones, uno inicial que determinarían que se tuvieran en cuenta para el momento válido de adopción de dicho acuerdo de ampliación, y otro determinante de la extensión del procedimiento inspector».

Al considerar como válida esta línea argumental de la Audiencia Nacional concluye que «el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras ha de producirse con anterioridad a que finalice el plazo inicial de doce meses, sin tener en cuenta las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al contribuyente durante esos meses». En coherencia con este razonamiento, el tribunal renuncia a valorar si las dilaciones e interrupciones habidas en el procedimiento pudieron o no afectar a su desarrollo (especialmente significativas dado que la mayoría respondían a peticiones de aplazamiento solicitadas por el propio contribuyente), separándose claramente de la línea argumental seguida hasta entonces.

En idénticos términos se manifiesta este tribunal en las sucesivas sentencias dictadas a partir de entonces, entre las cuales están las apuntadas por la Resolución del TEAC [STS de fechas 6 de junio (rec. núm. 3383/2010 –NFJ054452–) y 14 de octubre de 2013 (rec. núm. 4649/2011 –NFJ052613–), 29 de enero (rec. núm. 4649/2011 –NFJ 053814–) y 7 de febrero de 2014 (rec. núm. 4368/2010 –NFJ053671–)] que llevan a este a modificar el criterio mantenido hasta ese momento.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Como hemos descrito en el apartado anterior, el criterio jurisprudencial fijado por el Tribunal Supremo ha dado un giro recientemente pasando de considerar necesario el descontar las dilaciones e interrupciones para valorar si el acuerdo de ampliación del plazo se dictó de forma tempestiva, hasta llegar a la conclusión de que **en ningún caso** se tendrán en cuenta las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al contribuyente habidas durante el plazo ordinario de 12 meses desde que se inició el procedimiento inspector.

Para valorar este giro es necesario, mal que nos pese, acudir a interpretar cuál era la voluntad del legislador cuando aprobó la redacción del antiguo artículo 31 ter del RGIT, o más reciente-

mente, cuando se aprobó la actual Ley General Tributaria, y su desarrollo reglamentario en esta materia a través del artículo 184.4 del RGAT.

Como hemos visto anteriormente, ambos artículos regulan de forma distinta los plazos a seguir cuando se acuerda la ampliación del plazo ordinario de duración del procedimiento inspector, a saber:

- **El plazo inicial o *dies a quo***, para solicitar al Inspector-Jefe el acuerdo de ampliación, el cual no puede producirse en tanto no hayan transcurrido al menos 6 meses desde que se inició el procedimiento inspector, si bien en este caso con la indicación expresa de que «A estos efectos no se deducirán del cómputo de este plazo los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración».
- En cuanto al **punto final o *dies ad quem***, del plazo de que dispone la Administración para acordar y notificar el acuerdo de ampliación, la norma nada señala.

Esta ausencia de regulación expresa del *dies ad quem* podría interpretarse como una laguna normativa, si bien esta hipótesis ha sido descartada por el propio Tribunal Supremo, que en reiteradas ocasiones interpretó en este punto la «voluntad del legislador», siendo especialmente significativa a estos efectos la STS de 7 de junio de 2012 [rec. núm. 2059/2011 (NFJ048296)], en la cual respondiendo a las alegaciones del recurrente relativas a la incoherencia, a su juicio, de la Audiencia Nacional en el sentido de que si no tuvo en cuenta las dilaciones a la hora de analizar si el acuerdo de ampliación se acordó transcurrido el plazo de 6 meses desde el inicio de las actuaciones, tampoco debería tenerlas en cuenta a la hora de valorar si el acuerdo se adoptó antes de finalizar el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, señala de forma contundente que «... el artículo 31 del Reglamento de la Inspección no es menos claro a los efectos de señalar que, a efectos del cómputo del plazo general de doce meses de duración de las actuaciones inspectoras, "no se computarán las dilaciones imputables al obligado tributario..."».

(...)

En definitiva, los plazos previstos en los artículos 31, 31 bis y ter del Reglamento de la Inspección de 1986 (en la redacción dada por el Decreto 136/2000, de 4 de febrero) tienen distinta funcionalidad: el plazo de seis meses tiene por objeto evitar decisiones precipitadas acerca de la necesidad del acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras por lo que resulta lógico que para su cómputo no se tengan en cuenta las dilaciones imputables a los interesados; por el contrario, el plazo de doce meses es el plazo general que se le concede a la Inspección para que concluya sus actuaciones por lo que, si en el transcurso de estas, se han producido dilaciones que no son imputables a ella sino al obligado tributario, resulta justo y razonable descontar esos periodos de dilaciones del plazo general de doce meses».

Por lo tanto a la vista de este razonamiento cabe deducir que el Alto Tribunal descartaba que al legislador se le hubiera «olvidado» introducir la misma especialidad prevista en el *dies a*

quo, a la hora de regular el *dies ad quem*, es decir, el no cómputo de las dilaciones e interrupciones, dada la distinta finalidad pretendida para cada plazo.

A juicio de quien escribe, y en línea con esta argumentación del Tribunal Supremo, el legislador no consideró necesario introducir reglas concretas y específicas para fijar el plazo final, al pretender que este plazo no fuera otro que el plazo de que dispone la Administración para finalizar las actuaciones inspectoras, como no puede ser de otra forma. De nada valdría acordar la ampliación del plazo ordinario cuando este ya ha finalizado.

Así, con base en esta argumentación, para valorar si el acuerdo de ampliación se ha notificado en plazo debemos acudir a la regulación general del cómputo de los plazos del procedimiento inspector regulada en el artículo 150 de la Ley General Tributaria remitiendo para su cómputo a las reglas previstas en el artículo 104.2, que, a nuestros efectos, indican que «los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución».

Sin embargo, transcurrido el tiempo, nos encontramos con la doctrina fijada recientemente por el Tribunal Supremo que nos lleva a los mismos resultados que si se hubiera interpretado la existencia de una laguna legal y que al legislador se le olvidó apostillar que a los efectos del plazo máximo para acordar la ampliación, «no se descontarán» las dilaciones e interrupciones habidas hasta ese momento, en similares términos que los fijados para el *dies a quo*.

Como hemos apuntado anteriormente, el fundamento jurídico que justifica esta nueva doctrina procede de la Audiencia Nacional, según la cual [Sentencia de 28 de mayo de 2009 (rec. núm. 466/2005 –NFJ048959–)] a los efectos de determinar el momento final en el que se puede adoptar y notificar el acuerdo de ampliación, este debe producirse «dentro de los doce meses y ello prescindiendo también de las eventuales dilaciones que hubieran podido producir, pues tales dilaciones serán apreciadas al término de las actuaciones inspectoras dado que, en caso contrario, de admitirse que se pudieran tomar en consideración para el momento de la adopción del acuerdo de ampliación se podría producir un doble cómputo de tales dilaciones, uno inicial que determinarían que se tuvieran en cuenta para el momento válido de adopción de dicho acuerdo de ampliación, y otro determinante de la extensión del procedimiento inspector.»

Es decir, conforme a este razonamiento, se descarta la posibilidad de computar las dilaciones e interrupciones para fijar el *dies ad quem* porque de hacerlo se produciría un **doble cómputo** de las mismas, a saber:

- 1.º Para fijar el momento válido de adopción del acuerdo de ampliación del plazo.
- 2.º Computaría para valorar la duración máxima del procedimiento.

Sinceramente, cuesta ver esta posible duplicidad en el cómputo de las dilaciones e interrupciones habidas en el procedimiento, y ello por lo siguiente:

- El que se tengan o no en cuenta para valorar si el momento en el que se acuerda la ampliación está dentro del plazo previsto por el legislador, no debe entenderse en el sentido de que su cómputo es el factor determinante para la adopción del acuerdo de ampliación. La condición determinante para poder adoptar este acuerdo es que concurren las circunstancias objetivas previstas en la ley y su desarrollo reglamentario (art. 150.1 LGT y art. 184.2 RGAT), cuya existencia justifica la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector. Solo si se dan estas circunstancias estaremos en disposición de acordar la ampliación, y ello con independencia de que se hayan producido o no dilaciones o interrupciones en el desarrollo del procedimiento. Cuestión distinta sería que la norma contemplara como causa justificativa de la ampliación la existencia de dilaciones o interrupciones en el desarrollo del procedimiento, en donde evidentemente no podrían computarse las dilaciones para ampliar el plazo y finalmente descontar las mismas para valorar si el expediente ha finalizado en el plazo correcto.
- El procedimiento inspector es único con independencia de su alcance y extensión, consecuencia de ello el plazo para desarrollar este procedimiento también es único y seguirá siendo el mismo con independencia de que se computen o no las dilaciones para fijar el *dies ad quem*. Este plazo no es otro que el regulado en los artículos 150.1 y 104.2 de la Ley General Tributaria, en donde está previsto que no se computen las dilaciones e interrupciones. En esta línea, si finalmente se valora por los órganos revisores que las dilaciones o interrupciones computadas por la Administración no deben tener esta consideración, sin ninguna duda no computarán ni para fijar el *dies ad quem* para ampliar el plazo de duración de las actuaciones ni se tendrán en consideración para valorar si el expediente se ha finalizado en el plazo establecido por el legislador.
- La aplicación del razonamiento de la Audiencia Nacional y su plasmación en la doctrina del Tribunal Supremo genera *ex novo* nuevas reglas de cálculo del plazo de duración del procedimiento según la fase en la que nos encontremos.
 - *Dies a quo* para solicitar la adopción del acuerdo de ampliación: no antes de 6 meses desde el inicio del procedimiento, sin descontar dilaciones e interrupciones (art. 184.4 LGT).
 - *Dies ad quem* para notificar el acuerdo de ampliación: 12 meses sin descontar dilaciones e interrupciones (nueva doctrina del Tribunal Supremo).
 - Plazo general para finalizar el expediente: 12 meses o hasta el plazo ampliado (hasta 24 meses), descontando las dilaciones e interrupciones habidas.
- El cómputo o no de las dilaciones en la fijación del *dies ad quem* genera como único efecto el otorgar a la Administración un mayor margen temporal para dictar el acuerdo de ampliación, pero en cualquier caso siempre dentro del plazo ordinario (12 meses, computados conforme establece el art. 104.1 LGT) de que dispone la

misma para la finalización del procedimiento. Este «efecto» en ningún caso altera el plazo **único** –duplicando el cómputo de las dilaciones– que finalmente dispone la Administración para finalizar el expediente, lo que hace difícilmente comprensible que a la vista de este razonamiento el Tribunal Supremo considere la necesidad de establecer una especialidad en el cómputo del *dies ad quem*, donde el legislador no vio necesidad de hacerlo.

Se puede criticar el hecho de que la Administración en determinados casos, y posiblemente «confiada» en la validez de las dilaciones e interrupciones computadas haya agotado, en exceso y sin causa que lo justifique, el plazo de que disponía para acordar la ampliación, conducta sin ninguna duda reprochable. Ante esta situación, es exigible a la Administración un comportamiento más diligente en aras de aumentar la seguridad jurídica del contribuyente, el cual tiene todo el derecho a conocer **cuanto antes** la voluntad de la Administración de acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento, como así lo remarca con contundencia el propio Tribunal Supremo en su Sentencia de fecha 2 de febrero de 2011 [rec. núm. 5016/2006 (NFJ054448)] en donde rebate el parecer de la Audiencia Nacional en cuanto a la importancia del momento en que se debe notificar el acuerdo de ampliación, circunstancia que a su juicio «afecta a la posición material que el obligado tributario ostenta en el procedimiento tributario, y genera indefensión e inseguridad jurídica».

Ahora bien, a juicio de quien suscribe, esta conducta de la Administración, reprochable en algunos casos sin ninguna duda, pero en la mayoría ajustada a las reglas que hasta fechas recientes mantenía el propio Tribunal Supremo, no justifica un cambio de criterio del tenor del operado, y menos bajo la argumentación antes reseñada. La aplicación de la antigua doctrina, entrando a valorar caso a caso los supuestos interruptivos alegados por la Administración, depuraba esos posibles comportamientos reprochables. La aplicación de esta nueva doctrina con carácter general probablemente genere la anulación de expedientes en donde no cabe valorar la existencia de un comportamiento reprochable, piénsese por ejemplo en aquellos supuestos en donde las dilaciones determinantes tengan su origen en un aplazamiento de las actuaciones solicitado por el propio contribuyente, circunstancia bastante habitual y que generalmente afecta al progreso normal de la actuación inspectora. En un futuro y en este escenario, ¿se deberían denegar solicitudes de aplazamiento, para evitar estos riesgos?

El efecto positivo de esta nueva doctrina es que fija unas reglas claras ausentes de la necesidad de realizar valoraciones posteriores y, en consecuencia, eliminando factores que pueden afectar a la validez final de las actuaciones inspectoras desarrolladas.

Es de esperar que la futura Ley General Tributaria fije unas reglas claras y precisas en relación con el cómputo de los plazos de desarrollo de los procedimientos, evitando la enorme litigiosidad generada con la anterior y actual regulación de esta materia, lo que redundará sin ninguna duda en una mayor seguridad jurídica tanto para el contribuyente como para la propia Administración.