

LA AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR: ASPECTOS PROCEDIMENTALES

Alfonso Sanz Clavijo

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Cádiz*

EXTRACTO

Atendiendo a las numerosas y recientes resoluciones jurisdiccionales emanadas al respecto, la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector puede considerarse, junto con la problemática acerca de las dilaciones y las interrupciones, una de las cuestiones más conflictivas que se conocen en relación con esta tramitación.

Habitualmente, la concurrencia o no de las causas que permiten la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector y la motivación del acto administrativo que acuerda la misma son los aspectos que suelen ser analizados en los trabajos y la jurisprudencia sobre esta cuestión, pero en este artículo va a tratarse otro punto no menos polémico: los aspectos procedimentales relativos a la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector.

Palabras clave: procedimiento inspector, plazo y ampliación.

Fecha de entrada: 27-08-2012 / Fecha de aceptación: 10-10-2012

EXTENSION OF THE TAX INSPECTORATE PROCEEDING'S TIME-LIMIT: PROCEDURAL ISSUES

Alfonso Sanz Clavijo

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Cádiz*

ABSTRACT

According to several recent judgments on this matter, extension of the tax inspectorate proceeding's time-limit can be considered one of the most problematic issues known regarding this procedure.

Habitually, the concurrence or not of the causes that enable the extension of this time-limit and the motivation of the administrative act that states this, are the issues that are discussed by papers and jurisprudence on the matter, but in this one it is analyzed another point no less controversial: the procedural issues regarding to the extension of the tax inspectorate proceeding's time-limit.

Keywords: tax inspectorate proceeding, time-limit and extension.

Fecha de entrada: 27-08-2012 / Fecha de aceptación: 10-10-2012

Sumario

- I. Introducción
- II. Aspectos temporales en la tramitación de la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector
 - a) (Doble) presupuesto para acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector: impedimentos o dificultades para finalizar el procedimiento en el plazo de duración inicial consecuencia de la concurrencia de las causas legales que permiten ampliar el mismo
 - b) *Dies a quo* para acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector
 - c) *Dies ad quem* para acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector
 - d) ¿Se tienen en cuenta los periodos de interrupción justificada y de dilaciones por causa no imputable a la Administración tributaria en la determinación del *dies ad quem* antes fijado? Criterio jurisprudencial dominante
 - e) La ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector a instancia del órgano competente para liquidar
- III. La reforzada relevancia del trámite de audiencia en la tramitación de la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector
- IV. Conclusiones

I. INTRODUCCIÓN

Como es sabido, la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente –en adelante, LDGC–, fue la primera norma que introdujo un plazo de duración del procedimiento inspector –en puridad, de las actuaciones de comprobación e investigación y de las actuaciones de liquidación que integran el mismo– al establecer en el artículo 29.1 de la LDGC que estas «deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas». Continuación del mandato anterior, el mismo artículo 29.1 de la LDGC añadía que «No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros doce meses»¹.

Esta regulación de la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector fue desarrollada por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, disposición que introdujo en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos² –en adelante, RGIT– un artículo 31 ter del RGIT³ que

¹ Aunque no serán objeto de análisis, en el artículo 29.1 *in fine* de la LDGC se fijaban las causas que permitían acordar la mencionada ampliación del plazo: que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad y/o que en el transcurso de las actuaciones se descubra que el contribuyente ha ocultado a la Administración tributaria alguna actividad empresarial o profesional.

² Aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril.

³ Véase lo dispuesto en el artículo 31 ter del RGIT sobre los aspectos procedimentales relativos a la ampliación del plazo de duración de las actuaciones del procedimiento inspector:

«1. El plazo a que se refiere el artículo 31 podrá ser ampliado, previo acuerdo del Inspector-Jefe, por un plazo no superior al inicialmente previsto

[...]

2. A efectos de la ampliación del plazo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación, la apreciación de la concurrencia de alguna de las circunstancias mencionadas en los apartados anteriores se realizará por el funcionario, equipo o unidad que está desarrollando la actuación de que se trate. La propuesta de ampliación se dirigirá por escrito al Inspector-Jefe, ponderando la importancia de las circunstancias reseñadas en orden a la necesidad de ampliar el plazo. Cuando sea el Inspector-Jefe el que aprecie la concurrencia de dichas circunstancias, dictará acuerdo en tal sentido. En ambos casos, se concederá al interesado, previamente, un plazo de diez días para que alegue lo que considere oportuno.

El acuerdo del Inspector-Jefe será motivado, se notificará al interesado y no será susceptible de recurso, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la ampliación del plazo, con ocasión de los recursos y reclamaciones que, en su caso, se interpongan contra la liquidación que finalmente se dicte.

3. El acuerdo del Inspector-Jefe no podrá dictarse en tanto no hayan transcurrido al menos seis meses desde el inicio de las actuaciones, al objeto de que, durante dicho plazo, pueda apreciarse la necesidad de ampliar su duración. A estos efectos, no se tomarán en consideración las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al interesado que concurran en la actuación».

amplía el contenido del artículo 29.1 de la LDGC en lo que se refiere a esta cuestión de la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector.

Integrada la LDGC en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –en adelante, LGT–, es el artículo 150.1 de la LGT la disposición en la que se dio cobijo a esta cuestión de la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector, reiterándose grosso modo en este precepto –con las salvedades que se dirán⁴– el mandato del artículo 29.1 de la LDGC. En la actualidad, el artículo 150.1 de la LGT es desarrollado a estos efectos por el artículo 184 del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria⁵ –en adelante, RGGIT–, disposición que se separa de su antecesor el artículo 31 ter del RGIT en los extremos que se advertirán.

Atendiendo a los textos normativos parcialmente transcritos, pudiera parecer que la regulación actual de las actuaciones administrativas a seguir para acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector es clara y completa; mas no es así, consultando la más reciente jurisprudencia y doctrina resulta no solo que hay aspectos carentes de ordenación en la

⁴ Como novedades respecto a lo dispuesto en el artículo 29.1 de la LDGC, sumariamente, con el artículo 150.1 de la LGT, al establecerse que podrá ampliarse el plazo ordinario de duración del procedimiento inspector «por otro periodo que no podrá exceder de 12 meses», se vino a aclarar, siguiendo la redacción del artículo 31 ter.1 del RGIT, que la ampliación que se acuerde no tiene por qué alcanzar el periodo de doce meses, e igualmente, al introducirse el párrafo «Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho», se dio rango de Ley al deber de la Administración tributaria de motivar los acuerdos de ampliación.

⁵ Aun pudiendo resultar reiterativo, por las diferencias existentes con la regulación contenida en el artículo 31 ter del RGIT que se irán comentado, se cree necesario reflejar lo dispuesto en el artículo 184 del RGGIT sobre los aspectos procedimentales relativos a la ampliación del plazo de duración de las actuaciones del procedimiento inspector:

«1. En los términos previstos en este artículo se podrá acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección previsto en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

[...]

4. Cuando el órgano de inspección que esté desarrollando las actuaciones estime que concurre alguna de las circunstancias que justifican la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección, lo notificará al obligado tributario y le concederá un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que efectúe alegaciones. Transcurrido dicho plazo dirigirá, en su caso, la propuesta de ampliación, debidamente motivada, al órgano competente para liquidar junto con las alegaciones formuladas.

No podrá solicitarse la ampliación del plazo de duración del procedimiento hasta que no hayan 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.

Cuando dichas circunstancias sean apreciadas por el órgano competente para liquidar, se notificarán al obligado tributario y se le concederá idéntico plazo de alegaciones antes de dictar el correspondiente acuerdo sin que en este supuesto resulte necesario que hayan transcurrido seis meses desde el inicio del procedimiento.

5. La competencia para ampliar el plazo de duración del procedimiento corresponderá al órgano competente para liquidar mediante acuerdo motivado. En dicho acuerdo se concretará el periodo de tiempo por el que se amplía el plazo, que no podrá exceder de 12 meses.

El acuerdo de ampliación se notificará al obligado tributario y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la ampliación del plazo con ocasión de los recursos y reclamaciones que, en su caso, puedan interponerse contra la resolución que finalmente se dicte».

tramitación para acordar la ampliación sino que, además, en relación con estos aspectos procedimentales y con otras cuestiones que sí están expresamente reguladas en las disposiciones transcritas, la doctrina administrativa y jurisdiccional es a veces contradictoria con lo dispuesto en tales normas y, quizás más importante, no uniforme según provenga de uno u otro órgano jurisdiccional o administrativo.

Por estas razones, sin perder de vista cuál es el Derecho aplicable, se cree que es conveniente profundizar en cómo los órganos jurisdiccionales están interpretando estas cuestiones procedimentales de la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector, haciéndose especial hincapié en este trabajo en el análisis de los aspectos temporales para la adopción del acuerdo de ampliación.

II. ASPECTOS TEMPORALES EN LA TRAMITACIÓN DE LA AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

A) (DOBLE) PRESUPUESTO PARA ACORDAR LA AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR: IMPEDIMENTOS O DIFICULTADES PARA FINALIZAR EL PROCEDIMIENTO EN EL PLAZO DE DURACIÓN INICIAL CONSECUENCIA DE LA CONCURRENCIA DE LAS CAUSAS LEGALES QUE PERMITEN AMPLIAR EL MISMO

Según el Tribunal Supremo, el establecimiento *ex novo* por el artículo 29.1 de la LDGC de un plazo de duración del procedimiento inspector materializaba «un principio programático del sistema tributario enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente para alcanzar el anhelado equilibrio en sus relaciones con la Administración», principio programático que, en el caso concreto del procedimiento inspector, impulsó al legislador a fijar como principio general que «la Inspección de los tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses, prorrogable como mucho hasta veinticuatro si concurren las causas tasadas en la norma»⁶.

De esta forma, siguiendo la tesis al respecto del Tribunal Supremo⁷ y de la Audiencia Nacional⁸, el artículo 29.1 de la LDGC no concedía a la Administración tributaria una «potestad discrecional» o «derecho incondicionado» para ampliar el plazo de duración del procedimiento inspector; al contrario, este precepto contemplaba sendos presupuestos de hecho –actuaciones que revistan especial complejidad y/u ocultación de actividad empresarial o profesional– a cuya concurrencia el legislador vinculaba la posibilidad de romper el principio general de finalización del procedimiento

⁶ Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 3 de octubre de 2011 (NFJ049274).

⁷ Por todas, véase el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 30 de septiembre de 2010 (NFJ040709).

⁸ Por todas, véase el Fundamento de Derecho Cuarto de la SAN de 6 de octubre de 2011 (NFJ044410).

inspector en el plazo inicial de doce meses, permitiéndose para ello que en tales hipótesis la Administración tributaria pudiera acordar la ampliación del plazo de duración inicial por otros doce meses.

Pero para poder acordarse la ampliación no era suficiente la mera concurrencia de alguno de los presupuestos de hecho previstos en el artículo 29.1 de la LDGC, se precisaba además que la Administración tributaria justificara la necesidad de ampliar el plazo de duración del concreto procedimiento inspector, y para ello debía señalar las particulares circunstancias que derivadas de tales presupuestos impedirían o dificultaban la culminación del concreto procedimiento inspector en el plazo de duración inicial de doce meses⁹.

Finalmente, en la medida en que el artículo 150.1 de la LGT sigue en este punto lo dispuesto en el artículo 29.1 de la LDGC, la conclusión anterior puede retenerse plenamente aplicable en relación con los expedientes de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector que se hayan iniciado o se inicien en vigencia de la actual LGT.

B) *DIES A QUO* PARA ACORDAR LA AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

Dicho esto, y volviendo ya al discurso de los aspectos procedimentales de la tramitación para ampliar el plazo duración del procedimiento inspector, para poder apreciar que concurren los presupuestos de hecho del artículo 29.1 de la LDGC y para poder verificar que el concurso de los mismos deriva en circunstancias obstativas de un temporáneo desarrollo del concreto procedimiento inspector, era necesario, lógicamente, que las actuaciones de comprobación e investigación hubieran comenzado y, además, que se hubieran desarrollado hasta un punto temporal en el cual el actuario pudiera apreciar justificadamente que la concurrencia de los presupuestos de hecho del artículo 29.1 de la LDGC podía derivar en circunstancias que impidiesen que el concreto procedimiento inspector concluyera en el plazo de duración inicial de doce meses¹⁰.

⁹ Sobre cuáles son los presupuestos y circunstancias que han de concurrir para poder acordarse la ampliación se han pronunciado en términos similares autores como MARTÍNEZ LOZANO, que en este sentido apunta que «no basta que se den las circunstancias previstas en la normativa para poder ampliar actuaciones, sino que se necesita que las mismas incidan en la comprobación concreta que está realizando, demostrando que su existencia hacen la comprobación compleja» (MARTÍNEZ LOZANO, J.M.: «Reflexiones en torno al tiempo y el procedimiento inspector», *Tribuna Fiscal* número 254, 2011, pág. 11), o FORTUNY ZAFORTEZA, que en términos similares mas expresándose a contrario afirma que «puede suceder que aun concurriendo uno de los supuestos de ampliación antes citado, no resulte necesaria dicha ampliación» [FORTUNY ZAFORTEZA, M. (coordinador): *Memento Inspección de Hacienda 2011-2012*, Francis Lefebvre, Madrid, 2011, pág. 216].

¹⁰ Con otras palabras pero en idéntico sentido, FORTUNY ZAFORTEZA subraya que «El establecimiento de un plazo mínimo para que se pueda solicitar al Inspector-Jefe la ampliación tiene su fundamento en que se considera que solo cuando se ha progresado en el procedimiento inspector el actuario puede valorar adecuadamente si resulta preciso solicitar la ampliación del plazo» [FORTUNY ZAFORTEZA, M. (coordinador): *Memento Inspección de Hacienda 2011-2012*, cit., pág. 216].

Lo anterior parecía conllevar, al fin y al cabo, que antes de acordarse la ampliación había debido transcurrir una parte sustancial del plazo de duración inicial del procedimiento inspector y, en este sentido, el artículo 31 ter.3 del RGIT disponía que «El acuerdo del Inspector-Jefe no podrá dictarse en tanto no hayan transcurrido al menos seis meses desde el inicio de las actuaciones, al objeto de que, durante dicho plazo, pueda apreciarse la necesidad de ampliar su duración».

Ciertamente, se cree que con esta norma no se respondía adecuadamente a las anteriores exigencias de apreciación de la concurrencia de los presupuestos de hecho del artículo 29.1 de la LDGC y de verificación de que la concurrencia de tales presupuestos derivaba en circunstancias obstativas de una tempestiva finalización del procedimiento inspector; y se dice que el artículo 31 ter.3 del RGIT no respondía a tales exigencias pues, en realidad, su mandato lo que (acertadamente también) impedía era la adopción de acuerdos de ampliación precipitados, pero no podía impedir precipitadas apreciaciones y verificaciones de los extremos antes mencionados, apreciaciones y verificaciones que, como algún autor ha destacado, podían avenir, en principio, desde el primer día tras la iniciación del procedimiento inspector¹¹.

En relación con lo dicho, sobre la finalidad de esta limitación temporal para la adopción del acuerdo de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector ex artículo 31 ter.3 del RGIT se pronunció en su día la Audiencia Nacional, dando a entender que ese plazo de seis meses es «un "tiempo de carencia" para poder adoptar el acuerdo de ampliación» concedido con el objetivo de que el actuario disponga de «un tiempo para la "apreciación" de las circunstancias que pueden abocar a la "ampliación"»¹².

Igualmente, el Tribunal Supremo, conociendo de un supuesto en el que la parte recurrente elevaba su queja por el hecho de que el acuerdo de ampliación se dictara cuando restaban aún más de tres meses para la conclusión del plazo de duración de doce meses, sentó que tal circunstancia no tenía eficacia anuladora respecto del mencionado acuerdo, añadiendo que «este hecho no tiene la relevancia que le atribuye, porque en el supuesto examinado se respetaron los términos del apartado 3 del artículo 31 ter del Reglamento general de la inspección de los tributos de 1986 [...] garantizándose así que pudiera apreciarse razonablemente la necesidad de ampliar su duración»¹³, último pasaje este con el que el Alto Tribunal da a entender, en lo que aquí interesa, que el plazo de seis meses previsto en el artículo 31 ter.3 del RGIT se contempla para garantizar que la apreciación de la necesidad de ampliar el plazo de duración del procedimiento inspector es razonable.

¹¹ En efecto, así lo hace ver FORTUNY ZAFORTEZA cuando precisa que «En la anterior regulación (RD 939/1986 art. 31. ter.3) nada impedía que el actuario formulara la solicitud de ampliación desde el mismo inicio de las actuaciones, la única limitación que se establecía era que el Inspector-Jefe no podía dictar el acuerdo de ampliación hasta que hubieran transcurrido 6 meses desde el inicio de las actuaciones» [FORTUNY ZAFORTEZA, M. (coordinador): *Memento Inspección de Hacienda 2011-2012*, cit., pág. 216].

¹² Fundamento de Derecho Segundo de la SAN de 4 de abril de 2012 (NFJ046819), resolución jurisdiccional que sigue las SSAN 28 de mayo de 2009 (NFJ048959) y de 9 de julio de 2009 (NFJ034486), origen de la doctrina de la Audiencia Nacional en este y otros aspectos procedimentales que se verán relativos a la adopción del acuerdo de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector.

¹³ Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 6 de febrero de 2012.

Debiéndose estar de acuerdo con la interpretación del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional en lo que se refiere a que el mandato del artículo 31 ter.3 del RGIT se materializaba en el establecimiento de «un "tiempo de carencia" para poder adoptar el acuerdo de ampliación», se debe sin embargo discrepar de esta en lo tocante a que el objetivo del establecimiento de este tiempo de carencia residiera efectivamente en la necesidad de garantizar un periodo para la apreciación, por parte del actuario, de la concurrencia de los presupuestos y circunstancias antes mencionadas que originan la necesidad de ampliar el plazo de duración del procedimiento inspector.

En efecto, no debiéndose dudar de que ese pudiera haber sido el objetivo que quería alcanzarse con esta norma, sí se cuestiona en cambio la aptitud del artículo 31 ter.3 del RGIT para lograr el mismo, pues, como se decía, el establecimiento de un tiempo de carencia para la adopción de los acuerdos de la ampliación solo podía obstar, en buena lógica, apresuradas adopciones de los mismos, pero no podía impedir precipitadas apreciaciones de la concurrencia de los presupuestos del artículo 29.1 de la LDGC y verificaciones de que tal concurrencia hiciera peligrar la finalización del procedimiento inspector en el plazo de duración inicial de doce meses, actuaciones administrativas previas que escapaban del mandato del artículo 31 ter.3 del RGIT.

Advertido este defecto, no es de extrañar que en el artículo 184.4 del RGGIT –sucesor en este punto del art. 31 ter.3 del RGIT– «se haya corregido el mismo y, en relación con el *dies a quo* para poder adoptar el acuerdo de ampliación, se disponga que «No podrá solicitarse la ampliación del plazo de duración del procedimiento hasta que no hayan transcurrido al menos seis meses desde su inicio»; o con otras palabras, que debiendo precederle la oportuna solicitud al efecto por parte del actuario, los acuerdos de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector no podrán adoptarse hasta transcurridos seis meses desde el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación más el periodo que el Inspector-Jefe precise para responder tal solicitud.

No obstante lo anterior, atendiendo al tenor literal del artículo 184.4 del RGGIT podría decirse aún que la apreciación de los presupuestos y circunstancias antes mencionadas por parte del actuario puede seguir teniendo lugar desde el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, pues lo que la letra de este precepto obsta en puridad son las precipitadas solicitudes de ampliación del actuario al (generalmente) Inspector-Jefe, no las apresuradas apreciaciones por parte del primero de la necesidad de ampliar el plazo del procedimiento inspector.

Siendo cierto esto último, no lo es menos que el artículo 184.4 del RGGIT, al postergar en el tiempo (al menos) la posibilidad de solicitar la ampliación, logra en cierta medida que la apreciación de la necesidad de ampliar el plazo de duración del procedimiento inspector sea razonable en cuanto duradera; quiere decirse, aunque el actuario estimara precipitadamente –ante una dificultad al inicio del mismo– que concurren los presupuestos y circunstancias antes mencionados, al no poder dar curso a su solicitud al Inspector-Jefe hasta transcurridos seis meses, tal precipitación tendería a disiparse pues esa apreciación –y por tanto la concurrencia de los presupuestos y circunstancias antes referidos que generan la misma– tendría que mantenerse hasta el transcurso de esos seis meses, hipótesis esta última que justificaría entonces la solicitud y el posterior acuerdo de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector.

En este sentido, sobre cómo el artículo 184.4 del RGGIT corrige en este punto al artículo 31 ter.3 del RGIT para tratar de evitar así las precipitadas solicitudes de ampliación, se han pronunciado otros autores, y así, confrontando el artículo 31 ter.3 del RGIT con el artículo 184.4 del RGGIT, se ha dicho que con este último se «persigue evitar acuerdos de ampliación precipitados y alarga el momento a partir del cual tramitar la ampliación ya que en el RGIT el requisito de los seis meses se refería al momento del acuerdo, no de la solicitud»¹⁴.

Una vez dicho lo anterior, más allá de esta cuestión de la existencia un periodo de carencia de seis meses para poder apreciar la necesidad de solicitar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector, debe destacarse finalmente que, ex artículo 31 ter.3 del RGIT y artículo 184.4 del RGGIT¹⁵, en el cómputo de este periodo de seis meses –y por tanto en la determinación del *dies a quo* para acordar la ampliación– no deben tenerse en cuenta los posibles periodos de interrupción justificada de las actuaciones y las posibles dilaciones imputables al interesado –o dilaciones por causa no imputable a la Administración tributaria si se sigue la terminología del art. 184.4 del RGGIT, expresión esta no equivalente a la más restringida locución de dilaciones imputables al interesado que empleaba en art. 31 ter.3 del RGIT– que hayan podido verificarse en el procedimiento inspector ya iniciado; o con otras palabras, que el periodo de seis meses desde el inicio de las actuaciones a partir del cual puede solicitarse la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector es un periodo de seis meses que coincide con el tiempo real efectivamente transcurrido, y no con el tiempo que se computa en relación con la duración del procedimiento.

A los efectos que se verán a continuación, se hace notar que el artículo 31 ter.3 del RGIT y el artículo 184.4 del RGGIT contemplan esta cautela sobre el no cómputo de las interrupciones y dilaciones solo en relación con la determinación del *dies a quo* para acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector, pero no respecto del *dies ad quem* para completar tal actuación administrativa.

C) *DIES AD QUEM* PARA ACORDAR LA AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

Una vez que se ha visto cómo se determina el *dies a quo* del periodo dentro del cual se puede acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector, es menester a continua-

¹⁴ WERT ORTEGA, M.: «El plazo de las actuaciones inspectoras», *RCyT. CEF*, número 333, 2010, página 41.

¹⁵ Véase lo dispuesto al respecto en el artículo 184.4 del RGGIT:

«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 el artículo 31 ter.3 del RGIT se recogía un mandato similar que difería solo en ciertas palabras y expresiones empleadas en su redacción.

ción analizar hasta qué momento puede adoptarse con validez jurídica el acuerdo de ampliación, esto es, el *dies a quem* de ese periodo dentro del cual se puede acordar la ampliación.

Pues bien, a diferencia de lo que sucede en la determinación de ese *dies a quo* respecto del cual la normativa aplicable –ya vista– sí que establece expresamente un límite temporal o «tiempo de carencia», las disposiciones transcritas al inicio nada estipulan en relación con la fijación del *dies ad quem* del periodo dentro del cual se puede acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector, lo que no significa, como se verá a continuación, que no exista un límite temporal para la adopción del acuerdo de ampliación.

En efecto, analizando los aspectos temporales del procedimiento para la adopción del acuerdo de ampliación en vigencia de la regulación anterior a la LGT, ha sido la Audiencia Nacional quien más profunda y reiteradamente se ha ocupado de la existencia y aplicación de este límite temporal, y así, tras destacar que ex artículo 31 ter del RGIT «Sabemos el tiempo durante el cual el Inspector-Jefe no puede adoptarlo» [el acuerdo de ampliación], manifiesta en cambio que ni el artículo 29.1 de la LDGC ni el referido artículo 31 ter.3 del RGIT son expresivos en cuanto al momento de su adopción, esto es, en cuanto a la existencia de un «límite temporal del que dispone el Inspector-Jefe para dictar dicho acuerdo»¹⁶.

Pese a ello, la Audiencia Nacional considera que «este aparente silencio no puede entenderse como ausencia de plazo fatal para acordar la ampliación», al contrario, tras señalar que asiste a los contribuyentes un derecho a conocer la duración del procedimiento –derecho que, en las hipótesis de ampliación, exige que «este dato trascendental tiene que estar a disposición del contribuyente antes de que finalice el plazo primario de doce meses»–, este órgano jurisdiccional señala que «el acuerdo de ampliación se ha de adoptar antes de que finalice el plazo general (ordinario) de duración de las actuaciones inspectoras»¹⁷.

También el Tribunal Supremo se ha manifestado a este respecto y confirma que el acuerdo de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector debe adoptarse dentro del «plazo requerido por el legislador», esto es, dentro del plazo de duración inicial de doce meses, pues «resulta contrario a la limitación temporal que estableció la Ley 1/1998 que la Administración acuerde la prórroga una vez que el plazo a ampliar ha fenecido»¹⁸.

Expuesta la anterior doctrina jurisprudencial, debe apuntarse que, en aquellos casos en los que se acuerda la ampliación una vez finalizado el plazo de duración inicial del procedimiento inspector, la Audiencia Nacional advierte que «el acuerdo extemporáneo carece de eficacia procedimental», y

¹⁶ Fundamento de Derecho Segundo de la SAN de 4 de abril de 2012 (NFJ046819) que sigue en este sentido la doctrina fijada originariamente por la SAN de 28 de mayo de 2009 (NFJ048959) –Fundamento de Derecho Séptimo– y, fundamentalmente, por la SAN de 9 de julio de 2009 (NFJ034486) –Fundamento de Derecho Cuarto–.

¹⁷ Fundamento de Derecho Segundo de la SAN de 4 de abril de 2012 (NFJ046819) y concordantes.

¹⁸ Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 3 de octubre de 2011 (NFJ049274).

ello con las consecuencias que tal circunstancia comporta en cuanto a la no interrupción del cómputo del plazo de prescripción de la facultad de la Administración para determinar la deuda tributaria¹⁹.

En este sentido, siendo cierto que la consecuencia jurídica más relevante que se deriva de la adopción extemporánea del acuerdo de ampliación es la no interrupción del cómputo del plazo de prescripción, se cree que no es afortunada la mención que al respecto hace la Audiencia Nacional señalando que «el acuerdo extemporáneo carece de eficacia procedimental», pues tal mención puede conducir al equívoco de que la adopción extemporánea del acuerdo de ampliación es una cuestión de eficacia de este acto administrativo, y no una cuestión de validez jurídica del mismo.

Así es, aunque el efecto práctico en uno y otro sería sustancialmente el mismo –la no interrupción del cómputo del plazo de prescripción–, el retraso en la adopción del acuerdo de ampliación, en buena técnica jurídica, debe ser tratado como una cuestión de validez de este acto administrativo²⁰, no como una cuestión de eficacia, y ello, como a continuación se verá, porque hay otras circunstancias –como la notificación tardía de un acuerdo de ampliación tempestivo– que sí que pueden repercutir en los efectos que este acto administrativo debería desplegar pero sin afectar a su validez jurídica²¹... en principio.

Una vez dicho lo anterior, una vez sentado que el acuerdo de ampliación ha de adoptarse –con validez jurídica– antes de que transcurra el plazo de duración inicial del procedimiento inspector de doce meses, es necesario advertir a continuación que la actuación administrativa que debería completarse antes de que finalicen esos doce meses es la notificación del acuerdo de ampliación de la duración del procedimiento inspector, y no su mera adopción por el órgano administrativo.

En efecto, quizá en el entendimiento de que el acuerdo de ampliación es un acto administrativo de trámite, que parecería no incidir en los derechos e intereses legítimos de los contribu-

¹⁹ Fundamento de Derecho Segundo de la SAN de 4 de abril de 2012 (NFJ046819).

En efecto, en la SAN de 4 de abril de 2012 (NFJ046819), así como en las resoluciones del mismo órgano jurisdiccional que la misma sigue, se subraya que «La consecuencia de este hecho es que, el acuerdo de ampliación no interrumpe el plazo de prescripción, así como las actuaciones derivadas, cobrando relevancia a los efectos del cómputo de la posible concurrencia de la prescripción».

²⁰ En este sentido, se cree más correcta la expresión del Tribunal Supremo, que en su referida STS de 3 de octubre de 2011 (NFJ049274), tras evidenciar que el acuerdo de ampliación fue adoptado extemporáneamente, sienta con mayor precisión jurídica que «Podemos concluir con ello que la ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras acordada por la Administración tributaria no fue ajustada a derecho».

²¹ Clarificador de la distinción que se quiere esbozar, en el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 25 de abril de 2012 el Tribunal Supremo sienta lo siguiente sobre la validez que no eficacia de los acuerdos de ampliación extemporáneos:

«En el presente caso es patente que aunque la decisión de ampliar el plazo de un año se tomase en el plazo establecido es evidente que fue notificada cuando ese plazo había transcurrido. Ello comporta, conforme a la doctrina citada, que el acuerdo de ampliación de actuaciones sobrepasó 1 año, lo que supone que las actuaciones de iniciación del procedimiento analizadas no interrumpieron la prescripción».

yentes en el seno del procedimiento inspector, en diversas resoluciones la Audiencia Nacional (principalmente) mantuvo que la ampliación era válida si se había adoptado dentro del plazo de duración inicial del procedimiento inspector, aunque esta hubiera sido notificada finalmente con posterioridad al transcurso del mismo²².

En este punto, resultaría interesante saber cómo la Audiencia Nacional ha sido capaz de hacer cohabitar la existencia de un derecho del contribuyente a conocer la duración del procedimiento inspector –recuérdese, en la SAN de 4 de abril de 2012 (NFJ046819) se decía sobre la ampliación que «este dato trascendental tiene que estar a disposición del contribuyente antes de que finalice el plazo primario de doce meses»– con la no obligatoriedad de notificar el acuerdo de ampliación antes de que transcurra este plazo de duración inicial del procedimiento inspector que se postula en las referidas de 1 de diciembre de 2005 (NFJ021664), de 26 de mayo de 2006 (NFJ023109), etc. ¿Acaso la Audiencia Nacional quiere sostener que el acuerdo de ampliación adoptado temporáneamente mas notificado de forma tardía es válido y eficaz si este dato trascendental está a disposición del contribuyente de alguna otra forma?

Pues bien, expuesta esta doctrina anterior, el Tribunal Supremo se pronunció al respecto en la STS de 2 de febrero de 2011 (NFJ041835), resolución jurisdiccional con la que el Alto Tribunal contesta el entendimiento que sobre esta cuestión de la eficacia de los acuerdos de ampliación tempestivos notificados tardíamente patrocinaba la Audiencia Nacional... es por esto que antes se expresaba con consciente incertidumbre aquello de que la notificación tardía de un acuerdo de ampliación tempestivo era, en principio, solo una cuestión de eficacia y no de validez de este acto administrativo.

Así es, tras subrayar la relevancia que tiene reconocer o no eficacia a los acuerdos de ampliación tempestivos notificados tardíamente desde el punto de vista de la interrupción o no del cómputo del plazo de prescripción, el Tribunal Supremo comienza su razonamiento al respecto criticando la tesis de la instancia –o sea la doctrina antes referida de la Audiencia Nacional– al señalar que «Afirmar que la notificación de un acto de ampliación del plazo de comprobación no afecta a la posición jurídica y los derechos de recurrente, nos parece contrario a la realidad».

²² Véanse en este sentido las SSAN de 1 de diciembre de 2005 (NFJ021664), de 26 de mayo de 2006 (NFJ023109), etc., y por todas, léase el Fundamento de Derecho Quinto de la casada –por la sentencia del Tribunal Supremo que se analiza a continuación– SAN de 1 de diciembre de 2005:

«el acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones de comprobación es un acto administrativo que, al igual que cualquier otro acto, ha de ser notificado al interesado pero cuya eficacia no queda supeditada a su oportuna notificación, sino que es válido y produce efectos desde su adopción, como con carácter general se recoge en el artículo 57 de la Ley 30/1992 [...] Pero es que, además, es un acto de trámite y, por tanto, no susceptible de impugnación separada e independiente respecto del acto definitivo que recaiga; acto de trámite que además no ha causado indefensión alguna a la entidad recurrente, que ya en el curso del procedimiento de comprobación, tuvo conocimiento de su existencia».

Una vez dicho lo anterior, el Alto Tribunal continúa su razonamiento y confirma entonces que «el acto administrativo controvertido afecta a la posición material que el obligado tributario ostenta en el procedimiento tributario, y genera indefensión e inseguridad jurídica»²³, posición del Tribunal Supremo que, de alguna forma, parece venir a sustentar en esa idea de un derecho del contribuyente a conocer la duración del procedimiento inspector²⁴.

Consecuencia de lo expuesto hasta ahora, ha concluirse que los acuerdos de ampliación tempestivos notificados tardíamente son actos administrativos, cuanto menos, anulables ex artículo 63.2 de la Ley 30/1992²⁵, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común –en adelante, LRJAP-PAC–, aunque en el caso analizado en su Sentencia de 2 de febrero de 2011 (NFJ041835) el Tribunal Supremo sostuvo que el concreto acuerdo de ampliación era nulo de pleno Derecho ya que «dicho acto carece de los antecedentes que justifican su existencia, expresados en la Regla 12.2 de la Instrucción 9/98, lo que comporta la infracción prevista en el artículo 62.1 e) de la LRJAP y PC» –actos administrativos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido–²⁶.

²³ Fundamento de Derecho Sexto de la STS de 2 de febrero de 2011 (NFJ041835).

²⁴ Sin llegar a afirmarse la existencia de tal derecho del contribuyente, lo cierto es que en el Fundamento de Derecho Sexto de la STS de 2 de febrero de 2011 (NFJ041835) late esa idea de lo trascendental de poner temporáneamente en conocimiento del mismo el acuerdo de ampliación:

«Es patente la relevancia que dicho acuerdo ampliatorio tiene sobre la posición jurídica del recurrente, pues si dicho acuerdo ampliatorio no se dicta, y tampoco se dicta la liquidación pertinente en el plazo del año, desaparece la interrupción de la prescripción que las actuaciones comprobadoras e investigadoras comportan

[...]

La posición que automáticamente, y por el mero transcurso de los doce meses, ostenta el recurrente, cuando no se produce la notificación del acuerdo ampliatorio es hacer cesar el efecto interruptivo de la prescripción que el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación comporta».

²⁵ Recuérdese que, sobre la anulabilidad de los actos administrativos por cuestiones no materiales, en el artículo 63.2 de la LRJAP-PAC se dispone que:

«el defecto de forma solo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados».

²⁶ Véase lo dispuesto en la Regla 12.2 de la Instrucción 9/98:

«En tanto no se dicte el desarrollo reglamentario de la Ley 1/1998, cuando en la actuación se aprecien circunstancias que, en principio, pudieran considerarse como de especial complejidad o se aprecie ocultación de actividades empresariales o profesionales por el contribuyente, la concurrencia de tales circunstancias se pondrá en conocimiento del Jefe de la Dependencia inspectora que corresponda, el cual, si lo considera pertinente, y previa comunicación al Director del Departamento de Inspección o, en su ámbito, al Director de Aduanas e Impuestos Especiales, acordará, a la vista de su parecer, la ampliación de actuaciones mediante resolución motivada».

Atendiendo al texto transcrito del Fundamento de Derecho Sexto de la STS de 2 de febrero de 2011 (NFJ041835), parece que el Alto Tribunal, con base en el procedimental artículo 62.1 letra e) de la LRJAP-PAC, está declarando nulo de pleno Derecho el acuerdo de ampliación por no concurrir los presupuestos materiales para adoptar el mismo que se reiteran en la Regla 12.2 de la Instrucción 9/98, posición con lo que no puede estarse sabiéndose la restringidísima interpretación que de esta causa de nulidad hacen los Tribunales de Justicia.

D) ¿SE TIENEN EN CUENTA LOS PERIODOS DE INTERRUPCIÓN JUSTIFICADA Y DE DILACIONES POR CAUSA NO IMPUTABLE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LA DETERMINACIÓN DEL *DIES AD QUEM* ANTES FIJADO? CRITERIO JURISPRUDENCIAL DOMINANTE

Sentado pues que el acuerdo de ampliación, para ser válido, ha de adoptarse y notificarse antes de la finalización del plazo de duración inicial del procedimiento inspector, una cuestión más que polémica al respecto es si, a tales efectos, han de computarse o no los periodos de interrupción justificada de las actuaciones y las posibles dilaciones no imputables a la Administración Tributaria que hubieran podido acaecer en el desarrollo del procedimiento inspector, incidencias temporales una y otra que, de descontarse de la duración de este expediente tributario, retrasarían la finalización del plazo de duración inicial y con ello, según se ha visto, postergarían el *dies ad quem* del periodo dentro del cual se puede acordar con validez jurídica la ampliación.

En este sentido, al finalizar el apartado anterior se advertía de que el mandato en virtud del cual se ordena que no se deduzcan los periodos de interrupción justificada y de dilaciones por causa no imputable a la Administración tributaria –art. 31 ter.3 del RGIT y art. 184.4 del RGGIT respectivamente– es un mandato que solo es aplicable en relación con la determinación del *dies a quo* para solicitar o adoptar el acuerdo de ampliación –según sea de aplicación uno u otro de los preceptos apenas mencionados–, pero que las disposiciones legales y reglamentarias reguladoras de la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector no consagraban ni consagran una regla similar para con la fijación del *dies ad quem* o término final para dictar con validez jurídica el acuerdo de ampliación.

Probablemente, haya de situarse en esta laguna normativa el origen de las importantes discrepancias que existen en esta cuestión entre diversos órganos jurisdiccionales y administrativos, discrepancias más que sorprendentes en tanto que, faltando disposición aplicable, órganos administrativos y órganos jurisdiccionales menores vienen manteniendo un criterio al respecto opuesto a aquel sentado por el Tribunal Supremo y la Audiencia Nacional, siendo el primero aquel al que corresponde sentar jurisprudencia ex artículo 1.6 del Código Civil.

En efecto, comenzando por el más alto centro directivo en la materia, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) se ha mostrado partidario de descontar las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria a los efectos de fijar el *dies ad quem* del periodo dentro del cual se puede acordar con validez jurídica la ampliación. Con otras palabras, se ha mostrado partidario de descontar tales incidencias logrando así retrasar en el tiempo el transcurso del periodo de doce meses de duración inicial del procedimiento inspector y, con ello, postergando, a mayor comodidad de la Administración tributaria, el momento final hasta el cual podrá esta adoptar y notificar el acuerdo de ampliación²⁷.

²⁷ Con cita de sus propios antecedentes al respecto, véase en este sentido lo dispuesto en el Fundamento de Derecho Quinto de la RTEAC de 5 de mayo de 2010 (NFJ039661):

En idéntico sentido se han pronunciado sedes de algunos Tribunales Superiores de Justicia como el de Andalucía²⁸ y Castilla y León²⁹.

Adelantando la tesis de la que se es partidario, con mejor criterio el Tribunal Supremo y la Audiencia Nacional (principalmente) han fijado una doctrina en virtud de la cual no se han de tener en cuenta las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria a los efectos de fijar el *dies ad quem* para dictar con validez jurídica el acuerdo de ampliación.

Así es, enjuiciando la legalidad de las actuaciones desarrolladas en el seno de un procedimiento inspector acerca de un club de fútbol, el Tribunal Supremo se pronunció sobre la relevancia que tenía en relación con el acuerdo de ampliación la petición de información que la Administración tributaria cursó y que entendía (erróneamente) constituía interrupción justificada de las actuaciones, y en este sentido el Alto Tribunal concluyó lo siguiente:

«En suma, la suspensión provocada por la petición de información a administraciones extranjeras no puede considerarse en este caso justificada, pues esa información no fue recibida en su totalidad y la que se acopió no fue empleada para la liquidación, como se reconoce implícitamente en el acto administrativo de liquidación (pág. 25). En consecuencia *no hay plazo de interrupción justificada alguno que computar para*

«A la improcedencia de la ampliación acordada se une la extemporaneidad de la misma. Como ha sostenido este Tribunal Central en varias Resoluciones –entre otras las de fechas 16 de diciembre de 2005 y 18 de mayo de 2006 [...] la ampliación a 12 meses adicionales se ha de producir en tanto que las actuaciones no hayan sobrepasado su duración inicial máxima de 12 meses, *a cuyos efectos se deben restar las interrupciones justificadas y las dilaciones imputables al contribuyente*. De forma que, en el presente, iniciadas las actuaciones inspectoras en fecha 15 de febrero de 2001 y habiéndose producido dilaciones imputables a la interesada por 20 días, aprecia este Tribunal que el acuerdo de ampliación de fecha 11 de marzo de 2002 fue dictado y notificado una vez transcurrido el plazo máximo de duración de doce meses» [se añade la cursiva].

²⁸ La sede de Sevilla del Alto Tribunal andaluz afirmó lo siguiente al respecto en el Fundamento de Derecho Primero de la STSJ de Andalucía (sede de Sevilla) de 30 de junio de 2006 (NFJ049258):

«lo decisivo es tener en cuenta que se trata de una ampliación o prórroga de un plazo, que por principio exige que el plazo esté vivo. Y está vivo mientras que no pasen los doce meses *descontando las interrupciones justificadas y las dilaciones imputables a la parte*» [se añade la cursiva].

²⁹ Conociendo de un supuesto en el que el procedimiento inspector se inició en fecha 22 de mayo de 2001 y finalizó en fecha el 23 de septiembre de 2003 –o sea, con una duración de 2 años y 124 días– y tras subrayar que concurrieron en las actuaciones dilaciones no imputables a la Administración tributaria por un total de 166 días, la sede de Valladolid del TSJ de Castilla y León sienta en el Fundamento de Derecho Tercero de su Sentencia de 28 de julio de 2011 (NFJ044989) que:

«El acuerdo de ampliación de actuaciones es de fecha 22 de mayo de 2002, notificado a la recurrente el 29 de mayo de 2002 (folios 616 a 623), por tanto, transcurridos 12 meses y 7 días desde el inicio del procedimiento. Las dilaciones imputables a la recurrente durante el primer periodo alcanzan a 98 días. Por tanto, el acuerdo de ampliación se dictó dentro del plazo legalmente previsto».

O lo que es lo mismo, que el acuerdo de ampliación es válido porque este órgano jurisdiccional también es partidario de descontar las dilaciones no imputables a la Administración tributaria.

calcular el periodo en el que la decisión de ampliar el tiempo de las actuaciones debió ser notificada»³⁰ [se añade la cursiva].

Aunque la contundencia del parecer del Tribunal Supremo al respecto invitaría a no añadir ulteriores apoyos jurisprudenciales, lo cierto es que la STS de 3 de octubre de 2011 (NFJ049274) no ofrece mayores argumentos acerca de la razón por la cual no deberían computarse las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria a los efectos de fijar el *dies ad quem*, motivo este por el cual se entiende preciso traer a colación la coincidente y más motivada opinión de la Audiencia Nacional en este sentido.

En efecto, este órgano jurisdiccional ha dictado ya varias sentencias en las que, como el Tribunal Supremo, se posiciona a favor de no tener en cuenta a estos efectos las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria, y así, tras recordar que el momento final o *dies ad quem* hasta el que puede adoptarse con validez jurídica el acuerdo de ampliación es del transcurso de los doce meses de plazo de duración inicial del procedimiento inspector, añade la Audiencia Nacional que se fijara tal *dies ad quem*:

«prescindiendo también de las eventuales dilaciones que se hubieran podido producir, pues tales dilaciones serán apreciadas al término de las actuaciones inspectoras dado que, en caso contrario, de admitirse que se pudieran tomar en consideración para el momento de la adopción del acuerdo de ampliación se podría producir un doble cómputo de tales dilaciones, uno inicial que determinaría que se tuvieran en cuenta para el momento válido de adopción de dicho acuerdo de ampliación, y otro final determinante de la extensión del procedimiento inspector»³¹ [se añade la cursiva].

Esta doctrina de la Audiencia Nacional en virtud de la cual las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria no podrían servir a ambos efectos –postergar el *dies ad quem* para adoptar el acuerdo de ampliación y determinar cuál es la duración real del procedimiento inspector– se ha sido sostenida también por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco³².

³⁰ Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 3 de octubre de 2011 (NFJ049274).

³¹ Por todas las resoluciones jurisdiccionales concordantes, véase el Fundamento de Derecho Segundo de la SAN de 4 de abril de 2012 (NFJ046819).

³² En sentido contrario al expuesto, el Alto Tribunal vasco también se manifiesta contrario a la doble funcionalidad de las interrupciones justificadas y de las dilaciones no imputables a la Administración tributaria, aunque en el Fundamento de Derecho Quinto de la STSJ del País Vasco de 24 de mayo de 2010 (NFJ049256) permite que la interrupción justificada que se da en el caso se deduzca a efectos de retrasar el *dies ad quem* para adoptar el acuerdo de ampliación para, posteriormente, negarle virtualidad en la determinación de la duración del procedimiento inspector:

«la Administración denuncia que se ha visto obligada a pedir datos a otras Administraciones tributarias y la existencia de interrupciones del curso de las actuaciones por causas imputables al contribuyente, ninguna de ambas circunstancias pueden ser consideradas como interrupciones justificadas del periodo inspector. Lo primero porque sirvió de motivación para la ampliación del plazo por 12 meses, por lo que no puede ahora además computarse como interrupción».

Vistos los anteriores antecedentes jurisprudenciales, como se anticipaba y ante el silencio de la normativa al respecto, se cree que ha de estarse con la tesis del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional, y ello por dos razones: de una parte, por la mencionada imposibilidad de que las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria puedan servir tanto para postergar el *dies ad quem* para adoptar el acuerdo de ampliación como para determinar la duración real del procedimiento inspector y, de otra parte, porque el defendido derecho del contribuyente a conocer la duración del procedimiento inspector obliga, como se ha visto, a que la ampliación «tiene que estar a disposición del contribuyente antes de que finalice el plazo primario de doce meses», derecho que quedaría entonces vacío de contenido ante la práctica no poco habitual, errónea y «reconocida» por la Administración tributaria³³ de abrir injustificadas e indefinidas interrupciones y dilaciones ante incumplimientos de los requerimientos de información según el actuario y una vez expresada la imposibilidad de atenderlos por parte del contribuyente, ante peticiones de información a otras Administraciones tributarias que o bien no se remite o bien tal información después no se emplea a la hora de dictar la correspondiente liquidación tributaria, etc.

E) LA AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR A INSTANCIA DEL ÓRGANO COMPETENTE PARA LIQUIDAR

Aunque el artículo 31 ter. 2 del RGIT contemplaba la posibilidad de que fuera el Inspector-Jefe quien apreciara la necesidad de ampliar el plazo de duración del procedimiento inspector, lo cierto es que este precepto no preveía ninguna especialidad en la tramitación para la adopción del acuerdo de ampliación cuando se diera esta circunstancia.

Esta posibilidad se alberga igualmente en el párrafo 2.º del artículo 184.4 del RGGIT, si bien, en esta disposición y para salvar lo dispuesto en el párrafo 1.º del artículo 184.4 del RGGIT –que introdujo como se ha visto el analizado tiempo de carencia de seis meses para apreciar que concurren los presupuestos y circunstancias habilitantes para acordar la ampliación–, sí que se recoge una especialidad procedimental, pues si es el Inspector-Jefe –o en terminología del artículo 184 del RGGIT, el órgano competente para liquidar– quien aprecia los extremos anteriores, tal apreciación podrá realizarse sin necesidad de aguardar que transcurra los seis meses de tiempo de carencia antes referidos.

En efecto, sabido es que generalmente el Inspector-Jefe toma contacto con el procedimiento inspector en su fase final –en el momento de dictar, en su caso, la correspondiente liquidación, una vez que el actuario ha ya completado las actuaciones de comprobación e investigación y ha levantado acta–, la mencionada especialidad en la tramitación contemplada en el párrafo 2.º del artículo 184.4 del RGGIT es consecuencia precisamente de ese momento procedimental en que el Inspector-Jefe

³³ Véanse en este sentido el Informe A/5/36/11, de 25 de mayo de 2011, sobre cómputo de plazos en las actuaciones inspectoras, y la Instrucción 1/2001, de 16 de mayo de 2011, relativa al cómputo del plazo de duración del procedimiento inspector.

tiene conocimiento de las actuaciones, pues al analizar estas mismas en la fase final, cuando ya se ha terminado la instrucción y ha debido ya quedar de manifiesto en el expediente que concurren o no los presupuestos y circunstancias habilitantes para acordar la ampliación, carece de sentido entonces exigir que hayan transcurrido seis meses desde el inicio del procedimiento inspector, y ello por dos razones, de una parte, porque la práctica demuestra que la instrucción del procedimiento inspector se alarga habitualmente más allá de los seis meses y, de otra parte, si pese a lo anterior las actuaciones de comprobación e investigación han finalizado antes del transcurso de seis meses desde el inicio del correspondiente procedimiento inspector, en tales hipótesis el Inspector-Jefe tendrá ya a su disposición toda la información y antecedentes necesarios para poder razonadamente apreciar o menos si se precisa acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento³⁴.

En otras palabras, por una u otra de las razones apuntada en el párrafo anterior, no parece necesario obligar a respetar el tiempo de carencia de seis meses para apreciar la necesidad de acordar la ampliación cuando esta se insta por el propio Inspector-Jefe, y ello porque en estos casos, como se ha dicho, tal apreciación no es precipitada, siendo esa finalidad –evitar las apreciaciones precipitadas de la necesidad de acordar la ampliación, según se vio– la que se persigue con la cautela contemplada en el párrafo 2.º del artículo 184.4 del RGGIT y que en estas hipótesis, por tanto, no parece aplicable.

Dicho lo anterior, la cuestión de cuándo puede el Inspector-Jefe apreciar la necesidad de ampliar el plazo de duración del procedimiento inspector no se antoja como el problema más relevante que se presenta en estos supuestos de ampliación a instancia del Inspector-Jefe, creyéndose que el mismo puede radicar en la irresuelta cuestión de si este puede o no acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector una vez que este, el Inspector-Jefe, ha ordenado el desarrollo de actuaciones complementarias.

Así es, se trate de actas de conformidad o de disconformidad, en el artículo 156.3 letra b) de la LGT y en el artículo 157.4 de la LGT se prevé que el Inspector-Jefe, tras la formalización del acta y antes de evacuar, en su caso, liquidación, pueda ordenar que se completen las actuaciones de comprobación e investigación del procedimiento inspector mediante la práctica de actuaciones complementarias.

En la actualidad, a diferencia de lo dispuesto en el artículo 60.2 y 4 del RGIT que ordenaba que las actuaciones complementarias se desarrollaran en tres meses³⁵, ni en la LGT ni en el

³⁴ En este sentido se manifiesta MARTÍNEZ LOZANO cuando, sobre la no aplicación del tiempo de carencia de seis meses en aquellos supuestos de apreciación de la necesidad de acordar la ampliación a instancia del Inspector-Jefe, afirma que «La razón parece lógica puesto que el órgano competente para liquidar generalmente tiene conocimiento de las actuaciones en su fase final, por lo que, cuando el procedimiento llega a sus manos, puede tener un criterio más o menos certero de su complejidad, con independencia del tiempo que hasta ese momento haya transcurrido» (MARTÍNEZ LOZANO, J. M.: «Reflexiones en torno al tiempo y el procedimiento inspector», *Tribuna Fiscal*, número 254, 2011, pág. 12).

³⁵ Véase lo dispuesto en el artículo 60.4 del RGIT sobre la práctica de las actuaciones complementarias en los supuestos de actas de disconformidad:

RGGIT se contempla un periodo dentro del cual deban finalizarse tales actuaciones complementarias, omisión de la normativa ante la cual se cree hay que entender que las mismas, las actuaciones complementarias –como actuaciones de comprobación e investigación que son–, deben completarse dentro del plazo de duración del procedimiento inspector determinado según las pautas del artículo 150.1 de la LGT.

Aceptándose ese extremo, una hipótesis que puede acaecer en el desarrollo del procedimiento inspector es que se suscriba el acta y las actuaciones que obren en el expediente lleguen al Inspector-Jefe solo cuando queda poco tiempo para el transcurso del plazo de duración inicial de doce meses.

En esta circunstancia, es igualmente posible que el Inspector-Jefe no esté plenamente conforme con las actuaciones y entienda ordenar el desarrollo de actuaciones complementarias, y así, no previéndose expresamente en la normativa vigente que el acuerdo por el que ordena el desarrollo de actuaciones complementarias suspenda el plazo para resolver y notificar en el procedimiento inspector, es también posible –y ha ocurrido con anterioridad– que el Inspector-Jefe, para evitar las nimias consecuencias jurídicas que comporta el transcurso de este plazo para resolver y notificar, se vea tentado de acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector al inicio o en el desarrollo de las actuaciones complementarias por él ordenadas.

Ante esta última posibilidad, ¿sería ajustado a Derecho que el Inspector-Jefe acordase la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector al mismo tiempo que ordena o se desarrollan actuaciones complementarias?

Pues bien, yendo por delante que los precedentes que se traerán a colación manejan a estos efectos la normativa anteriormente aplicable –o sea, el art. 60.4 del RGIT sustancialmente–, en su Resolución de 1 de junio de 2010 (NFJ040862) el TEAC sí ofrece una suerte de respuesta a la anterior pregunta.

«dentro del mismo plazo para resolver, el Inspector-jefe podrá acordar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos, practicándose por la Inspección las actuaciones que procedan en un plazo no superior a tres meses. En este caso, el acuerdo adoptado se notificará al interesado e interrumpirá el cómputo del plazo para resolver» [se añade la cursiva].

Se cree importante destacar dos aspectos del precepto apenas transcrito: de una parte, se viene a especificar que el acuerdo por el que se ordena el desarrollo de actuaciones complementarias interrumpe –suspende– el cómputo del plazo para resolver y notificar por un periodo no superior a tres meses y, de otra parte, se viene a decir que ese tiempo de hasta tres meses para el desarrollo de las actuaciones complementarias es tiempo de duración del procedimiento inspector, o en otras palabras, que se adicionará a la duración de las restantes actuaciones de comprobación e investigación y de liquidación a los efectos de comprobar que no se ha superado el plazo máximo de duración del procedimiento inspector.

De manera más concisa, confirma lo anterior el Fundamento de Derecho Quinto de la SAN de 31 de enero de 2007 al sentar al respecto que «Sobre tal cuestión debe decirse, primero, que la práctica de actuaciones complementarias por la Inspección suspende únicamente, según el mismo artículo 60.4 del RGIT, el específico plazo "... para resolver..." de que dispone el Inspector Jefe, pero no el plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras del artículo 29.1 de la LDGC, cuya única posibilidad de prórroga es la prevista exclusivamente en las circunstancias que se expresan en el artículo 29.2 de la LDGC».

Repasando qué sucedió en el procedimiento inspector del que se conoce en esta Resolución de 1 de junio de 2010 (NFJ040862) –asunto Nestlé–, es interesante destacar que las actuaciones de comprobación e investigación se iniciaron en fecha 17 de mayo de 2006, incoándose acta de disconformidad el día 13 de abril de 2007. Mediando dilaciones no imputables a la Administración tributaria, *en fecha 13 de septiembre de 2007 se ordena desarrollar actuaciones complementarias que finalizan el día 12 de diciembre de 2007, si bien, previamente* y quizá para asegurarse disponer de tiempo para liquidar las actuaciones, *se había acordado también –en fecha 29 de noviembre de 2007– ampliar el plazo de duración del procedimiento inspector por otros doce meses*. Finalmente, el 8 de abril de 2008 se gira la liquidación que casi dos años después pone fin al procedimiento inspector³⁶. . . O con otras palabras, que en este caso, como se decía, se cedió a la tentación de acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector una vez iniciadas las actuaciones complementarias para así evitar el transcurso del mismo.

Ante tales hechos, la entidad actora esgrimió que no era procedente la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector, alegando grosso modo que la Inspección de los Tributos, una vez finalizada la instrucción del procedimiento inspector con la incoación del acta y ex artículo 60.4 del RGIT, solo puede completar y terminar el mismo dictando la correspondiente liquidación.

Este argumento fue hábilmente rebatido por el TEAC que, tras traer a colación el contenido del precepto anterior, recuerda que el acuerdo de ampliación es válido siempre que «se produzca transcurridos al menos seis meses desde la notificación del inicio y antes de los doce meses iniciales de duración máxima», y de esta forma, considerando que «no existe otra limitación en el orden temporal para la adopción del acuerdo» y aun reconociendo que en este caso se da una situación especial no prevista en la normativa cual es que «el acuerdo de ampliación del plazo se ha adoptado (29 de noviembre de 2007, notificado el 30) con posterioridad al acto de instrucción tendente a completar actuaciones (de 13 de septiembre de 2007)», el centro directivo concluye finalmente que:

«Nada se dice en el mencionado precepto acerca de la posibilidad o no de que, habiendo mediado dicho trámite de completar actuaciones, pueda acordarse la ampliación del plazo de duración de las actuaciones a que se refiere el artículo 31 ter anteriormente examinado. *La circunstancia de que las actuaciones complementarias hayan de concluirse en tres meses no parece ser incompatible con el hecho de que se aprecie necesario que la duración global de las actuaciones inspectoras se amplíase por otros 12 meses a contar desde la notificación del inicio de aquellas, siempre que se respeten los límites temporales anteriormente comentadas y se halle justificado*»³⁷ [se añade la cursiva].

³⁶ Pueden consultarse estos antecedentes de hecho en el Fundamento de Derecho Segundo de la RTEAC de 1 de junio de 2010 (NFJ040862).

³⁷ Fundamento de Derecho Segundo de la RTEAC de 1 de junio de 2010 (NFJ040862).

Aunque la respuesta del TEAC a la cuestión planteada se antoja formalmente inatacable, la misma se puede contestar desde el fundamento material último de la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector, o con palabras del propio TEAC, que el acuerdo de ampliación adoptado al inicio o durante el desarrollo de las actuaciones complementarias será válido «siempre que [...] se halle justificado».

En efecto, recordando lo dicho al inicio, recordando que para poder acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector es necesario que concurran las causas legales para tal y que esta concurrencia determine particulares circunstancias que impidan o dificulten la culminación del procedimiento inspector en su plazo, se cree que este doble presupuesto no siempre va a darse en las descritas hipótesis de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector al inicio o en el desarrollo de las actuaciones complementarias para así evitar el transcurso del mismo.

Quiere decirse, partiendo de la hipótesis anterior que el Inspector-Jefe no está plenamente conforme con las actuaciones de comprobación e investigación y que por ello ordena las actuaciones complementarias, consecuencia posible de esta situación es que sea el Inspector-Jefe quien aprecie *ex novo* la concurrencia de las causas legales que permiten la ampliación en las actuaciones practicadas hasta la incoación del acta, circunstancia esta con la que se cree se cumpliría el primero de los dos presupuestos para acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector –la concurrencia de las causas legales–.

Sin embargo, para poder acordar la ampliación una vez iniciadas las actuaciones complementarias, el Inspector-Jefe debería además justificar tal ampliación desde el punto vista temporal, o sea, evidenciar que las causas legales para acordar la ampliación que efectivamente concurren determinan a su vez particulares circunstancias que impiden o dificulten la culminación del procedimiento inspector en el plazo que reste.

Con otras palabras, teniendo en cuenta que ya se ha realizado la instrucción, que se ha incoado acta por el actuario y que se ha ordenado la práctica de determinadas actuaciones complementarias, el Inspector-Jefe tendría entonces que verificar el plazo del que aún dispone en ese momento y comprobar que es suficiente o no para finalizar solo tales actuaciones complementarias y las actuaciones de liquidación que a él competen. De esta forma, solo en los casos en que computada una normal duración de unas y otras actuaciones el Inspector-Jefe constatará que la misma es superior al plazo restante para finalizar el procedimiento inspector, podría este acordar la ampliación de la duración del procedimiento, debiendo en tales supuestos, por las especiales exigencias de motivación de este acto administrativo ex artículo 150.1 *in fine* de la LGT, exteriorizar la justificación en la cual se basa para considerar que el plazo restante no es suficiente para desarrollar las actuaciones complementarias.

Esta forma de entender la cuestión acerca de si es posible que Inspector-Jefe acuerde la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector al inicio o durante el desarrollo de actuaciones complementarias encontraría (tímido) apoyo en la STS de 29 de septiembre de 2011,

resolución jurisdiccional en la que el Alto Tribunal viene a decir que no en todas las circunstancias será posible tal proceder por parte de la Administración tributaria.

Tal y como se hizo antes, se exponen los principales hechos definitorios de la litis para un mejor entendimiento de la misma, señalándose a estos efectos que el correspondiente procedimiento inspector se inició en fecha 19 de julio de 2001, incoada acta de disconformidad el día 15 de mayo de 2002 –en la que se computan 49 días de dilaciones no imputables a la Administración tributaria–, fue *en fecha 17 de julio de 2002 cuando se ordenó el desarrollo de actuaciones complementarias. El día 8 de agosto de 2002 se acuerda la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector por otros doce meses, si bien, no se consumen los mismos pues en fecha 9 de octubre de 2002 –o sea, al día de acordar la ampliación– se formaliza nuevo acta de comprobado y conforme para el día 31 de octubre de 2002 girarse la liquidación que finaliza el expediente*³⁸. Nuevamente, y de forma más injustificada esta vez como se verá, se cedió a la tentación de acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector una vez iniciadas las actuaciones complementarias para así evitar el transcurso del mismo.

Pues bien, aunque el Tribunal Supremo va a rechazar la validez del referido acuerdo de ampliación de 8 de agosto de 2002 por falta de motivación, a la vista de los hechos el Alto Tribunal, tras insistir en que la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector es una posibilidad –no un deber– que el legislador brinda a la Administración Tributaria cuando concurren las causas legales previstas para ello, apunta *obiter dicta* que:

«Ello nos conduce a poder afirmar que la ampliación del plazo acordada resultó improcedente, que es lo que quiere poner de relieve la sentencia recurrida cuando tras la afirmación de falta de motivación añade: "Además, *debe ponerse de manifiesto la incongruencia del Acuerdo de 8 de agosto que decide ampliar 12 meses más el plazo por entender que concurre especial complejidad, y sin embargo, el 31 de octubre ya se dicta acto de liquidación*, lo que refleja la falta de consistencia del argumento esgrimido", lo que no ha sido combatido en este recurso»³⁹ [se añade la cursiva].

O con otras palabras, teniendo en cuenta el alargamiento del plazo de duración que supone los 49 días de dilaciones no imputables a la Administración tributaria, se comprueba que en este supuesto no era estrictamente necesario ampliar el plazo de duración del procedimiento inspector pues, atendiendo a lo acaecido y computadas las actuaciones en una normal duración –lo que excluiría parte de los veinte días incurridos en girar la liquidación, teniendo en cuenta que se trataba de un acta de comprobado y conforme–, las actuaciones complementarias y las actuaciones de liquidación hubieran podido finalizarse igualmente en los 51 días que restaban de plazo de

³⁸ Pueden consultarse estos antecedentes de hecho en el Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 29 de septiembre de 2011.

³⁹ Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 29 de septiembre de 2011.

duración del procedimiento inspector –correspondientes a la suma de los 49 días de dilaciones no imputables a la Administración tributaria y de los dos días que restaban de plazo de duración del procedimiento inspector en el momento de ordenarse la práctica de actuaciones complementarias–, circunstancia que obstaría, como se dijo, que en hipótesis como esta se entendiera que concurre ese segundo de los presupuestos para acordar la ampliación: que las causas legales para acordar la ampliación que efectivamente concurren determinan a su vez particulares circunstancias que impiden o dificultan la culminación del procedimiento inspector en el plazo que reste.

Teniendo en cuenta todo lo dicho hasta ahora sobre la posibilidad de que el Inspector-Jefe acuerde la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector al mismo tiempo que ordena o se desarrollan actuaciones complementarias, conclusión más prudente y respuesta a la interrogante sería que sí, que el Inspector-Jefe puede acordar la ampliación una vez iniciadas o en el desarrollo de actuaciones complementarias, siempre y cuando justifique –¡recuérdense las especiales exigencias de motivación de este acto administrativo!– que concurren las causas legalmente previstas para ello y que la concurrencia de tales causas determinan circunstancias particulares en el correspondiente procedimiento inspector que impiden o dificultan que las actuaciones complementarias y las actuaciones de liquidación a desarrollar se finalicen en el (verdadero) plazo de duración que resta en el momento de ordenar las actuaciones complementarias –esto es, la suma de los días que restan y de los días por posibles interrupciones justificadas y dilaciones no imputables a la Administración tributaria–.

III. LA REFORZADA RELEVANCIA DEL TRÁMITE DE AUDIENCIA EN LA TRAMITACIÓN DE LA AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

Una última cuestión que se ha suscitado en torno a la tramitación de la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector es la relativa a si debe formularse oposición a la misma en el trámite de audiencia que obligatoriamente ha de concederse al contribuyente.

Sobre este extremo se han pronunciado el Tribunal Supremo en términos algo sorprendentes, pues en su Sentencia de 28 de diciembre de 2011 (NFJ047127) viene a decir que los contribuyentes tienen la obligación de oponerse al acuerdo de ampliación en la vía administrativa, ya que, de lo contrario, de no formular alegaciones en el trámite de audiencia previa pareciendo dar su conformidad a tal acto administrativo, esta conducta procedimental –o mejor dicho, esta omisión procedimental– podría ser interpretada como un comportamiento no leal del administrado que puede ser valorado por el Juzgado o Tribunal como falta de presupuesto para formular alegaciones en sede jurisdiccional⁴⁰.

⁴⁰ Léase en este sentido lo dispuesto en el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 28 de diciembre de 2011 (NFJ047127), resolución en la que el Alto Tribunal, tras subrayar que el contribuyente no formuló alegación alguna

Estándose con el Alto Tribunal en aquello de que las partes en el procedimiento han de actuar guiados por el principio de buena fe, este argumento no puede servir a los órganos jurisdiccionales para negarse a entrar a conocer de pretensiones formuladas *ex novo* por las partes en el proceso, pues el carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa –argumento que a estos efectos suele esgrimirse por los Juzgados y Tribunales– choca frontalmente con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que, en relación con las garantías que comporta el derecho a la tutela judicial efectiva, tiene establecido que la falta de alegación previa en vía administrativa no legitima a los órganos jurisdiccionales de lo contencioso-administrativo para no pronunciarse sobre el fondo de una pretensión esgrimida por las partes⁴¹.

En definitiva, confrontándose una y otra posición, la conclusión más prudente sería que conviene formular algún tipo de oposición, por mínima que sea, al acuerdo de ampliación, anunciar al menos la pretensión anulatoria que se quiera esgrimir y desarrollar posteriormente, pues de lo contrario, de guardarse el anuncio de la pretensión contra el acuerdo de ampliación hasta la fase jurisdiccional, se corre el serio riesgo de tener que pagar o garantizar la deuda tributaria que, en su caso, se pudiera derivar de la liquidación que finalizara el procedimiento inspector durante los años que se recurre el acuerdo de ampliación hasta llegar –si tiene relevancia constitucional tal recurso de amparo– al Tribunal Constitucional.

IV. CONCLUSIONES

A riesgo de resultar reiterativo, en resumen de lo dicho hasta ahora se relacionan las siguientes conclusiones:

contra la ampliación cuando se le dio trámite de audiencia previa –«lo que parece indicar su conformidad con tal circunstancia», sienta que:

«Si tal ampliación no era procedente, pudo manifestar su oposición a la ampliación solicitada y tenía obligación de hacerlo, pues no parece razonable callar en vía administrativa sobre la ampliación solicitada, y alegarla después, incluso como causa de anulación del procedimiento, en vía jurisdiccional, olvidando que un comportamiento leal en el procedimiento administrativo constituye un presupuesto de quien formula alegaciones formales en el proceso jurisdiccional» [se añade la cursiva].

Añade a continuación el Tribunal Supremo que tal precisión no menoscaba derecho alguno del justiciable, pues no se le está impidiendo formular alegación alguna, simplemente se está valorando su alegación tardía y considerando que «no parece razonable aceptar una alegación contra la ampliación del procedimiento cuando al recurrente se le ofreció la ocasión de hacerlo, y nada alegó contra dicha ampliación».

⁴¹ Pronunciándose en un supuesto en el que no se había alegado en la vía administrativa el vicio de caducidad del procedimiento –circunstancia ante la cual la Administración Pública actuante esgrimía situación de indefensión–, en el Fundamento Jurídico Cuarto de la STC 58/2009, de 9 de marzo (NFC048722), este Tribunal señalaba al respecto que: «el hecho de que la demandante de amparo alegara por primera vez la caducidad del expediente sancionador en el acto de la vista no autoriza al órgano judicial a eludir, como sin embargo hizo, un pronunciamiento de fondo sobre el citado motivo de impugnación ni, menos aún, causa indefensión a la Administración demandada en el proceso a quo, como sugiere la Sentencia impugnada».

- PRIMERA. Para evitar (indirectamente) acuerdos de ampliación precipitados, corrigiendo acertadamente al artículo 31 ter.3 del RGIT, el artículo 184.4 del RGGIT ordena que la ampliación no pueda solicitarse hasta que no hayan transcurrido al menos seis meses desde el inicio del procedimiento inspector, no debiéndose tener en cuenta a tales efectos los periodos de interrupción justificada y de dilaciones no imputables a la Administración tributaria que hayan podido acaecer hasta entonces.
- SEGUNDA. El acuerdo de ampliación ha de adoptarse y notificarse antes de que transcurra el plazo de duración inicial del procedimiento inspector de doce meses.
Siguiendo la doctrina jurisprudencial dominante, a tales efectos tampoco deben tenerse en cuenta los periodos de interrupción justificada y de dilaciones no imputables a la Administración tributaria, pues, entre otras razones, tales periodos solo deben computarse para determinar la duración real del procedimiento inspector.
- TERCERA. Ciertamente, nada impide que el Inspector-Jefe pueda acordar la ampliación una vez iniciadas o en el desarrollo de actuaciones complementarias, mas deberá justificar tal decisión, especialmente evidenciando que el plazo que resta para finalizar el procedimiento inspector no es suficiente para desarrollar las actuaciones complementarias y, en su caso, girar liquidación.
- CUARTA. En el trámite de audiencia previa que se le concede al solicitarse la ampliación, el contribuyente debería al menos anunciar su pretensión anulatoria al respecto para no ver perjudicada la impugnación jurisdiccional de ese acto administrativo.