

EL PLAZO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

MIGUEL WERT ORTEGA

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

EL plazo de duración de las actuaciones inspectoras, implantado en nuestro ordenamiento a raíz de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, se ha convertido en una de las cuestiones más discutidas del procedimiento inspector, hasta el punto de que la superación de dicho plazo representa uno de los motivos más frecuentes de estimación de los recursos ante los tribunales contra las liquidaciones inspectoras. En el trabajo se examinan las distintas cuestiones que suscita la aplicación de este plazo a la luz de los comentarios doctrinales y, sobre todo, de las decisiones de los tribunales, numerosas y en muchos casos críticas con el desarrollo reglamentario y la forma de proceder de la Administración. Entre estas cuestiones destacan las que han causado las principales discrepancias entre la Administración y los tribunales: la forma de entender producidas las dilaciones e interrupciones justificadas que se excluyen del cómputo del plazo y las causas que posibilitan la ampliación del plazo a otros 12 meses. Como conclusión de este artículo se resaltan los problemas e incertidumbres aún pendientes de resolver y se proponen cambios y mejoras en su regulación.

Palabras clave: dilaciones, interrupciones justificadas, ampliación del plazo e interrupción de la prescripción.

TIME LIMIT OF TAX AUDITS

MIGUEL WERT ORTEGA

Inspector de Hacienda del Estado

Abstract:

THE time limit of tax audits, implemented in our legislation as a result of «Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes» (Taxpayer's Bill of Rights), has become one of the most controversial issues in the inspection procedure, to such an extent that most of the cases in which the Court rules against the Inspection settlements are based on the Inspection having exceeded the time limit. The article analyses the various issues raised by the application of this term in light of the articles and commentaries and, above all, the decisions of the courts, numerous and often critical of the development of regulation and the Administration's behaviour. These issues include those that have caused major discrepancies between the Administration and the courts: the way in which delays and justified interruptions that are excluded from the calculation of the period are deemed to have occurred and the causes that enable the deadline extension for another 12 months. As a conclusion, this article highlights the problems and uncertainties to be solved and proposes changes and improvements in its regulation.

Keywords: delays, justified interruptions, deadline extension and interrupt the limitation period.

Sumario

1. Introducción.
2. Antecedentes.
3. Cuestiones planteadas en la regulación del plazo.
4. Ámbito de aplicación.
5. Inicio y terminación del plazo: *dies a quo* y *dies ad quem*.
 - a) *Dies a quo*.
 - b) *Dies ad quem*.
6. Cómputo del plazo: descuento de las interrupciones justificadas y de las dilaciones del procedimiento.
 - a) Interrupción justificada.
 - b) Dilaciones.
 - c) Otras cuestiones relevantes relativas a las dilaciones e interrupciones justificadas.
7. Ampliación del plazo.
 - a) Supuestos que posibilitan la ampliación del plazo.
 - b) Procedimiento para acordar la ampliación.
 - c) Motivación.
8. Plazos especiales.
 - a) Plazo máximo en fase de ejecución de resolución judicial o económico-administrativa. Retroacción de actuaciones.
 - b) Plazo máximo tras la reanudación de expedientes en los casos de delito fiscal.
9. El cómputo del plazo en el procedimiento de inspección referido a varias obligaciones tributarias.
10. Interrupción injustificada de las actuaciones por más de seis meses.
11. Efectos del incumplimiento.
12. Conclusiones.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

El tema del plazo de las actuaciones inspectoras constituye en la actualidad una de las cuestiones más interesantes y polémicas del procedimiento inspector, objeto de atención creciente por su trascendencia en distintos ámbitos. En su vertiente práctica, porque la Administración tributaria tiene que poner especial cuidado en que se cumplan las condiciones de tiempo que impone la normativa y porque los obligados tributarios, sus representantes y asesores han encontrado en los posibles incumplimientos de las reglas sobre el plazo una vía de oposición a las regularizaciones que se propongan como consecuencia de las actuaciones de la Inspección. Esta progresiva importancia del plazo de las actuaciones inspectoras tiene también su reflejo en el interés de la doctrina en la materia y, sobre todo, en las decisiones de los tribunales que cada vez con mayor frecuencia están teniendo que pronunciarse sobre la adecuación de los expedientes de inspección al plazo establecido en la norma y lo hacen, como veremos a lo largo de este estudio, en un sentido crítico con el desarrollo reglamentario y la manera de aplicar las normas por parte de la Administración. Así se ha reconocido por los tribunales en sentencias recientes, como la de la Audiencia Nacional (en adelante AN) de 8 de octubre de 2009 (rec. 171/2006, NFJ036291) en la que se declara que este tema del plazo «se vislumbra como uno de los mayores problemas jurídicos de los años venideros en el examen jurisdiccional de la actividad de la Administración tributaria, no siendo de orden menor la cuestión que se refiere a la relación entre las previsiones de una ley que tiene por objeto el reconocimiento e instrumentación de un sistema básico de garantías a favor de los contribuyentes, y su desarrollo reglamentario francamente limitativo, que otorga a la Administración poderes de difícil control y de ámbito impreciso, tanto para decidir la duración natural de los procedimientos –que pueden ser prorrogados por el doble de su tiempo inicial–, como para descontar del periodo ciertos plazos por razón de dilaciones que tengan su causa, o en circunstancias objetivas que interrumpan su curso, o en la actitud de obstrucción del sometido a comprobación y en las demoras que con ello se ocasionen».

Las normas que establecen las reglas y condiciones por las que se disciplina esta cuestión están contenidas en la actualidad en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) y en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGAT). Además, en este trabajo nos referiremos constantemente al que, sin duda, constituye el hito fundamental en la regulación del plazo y precedente de la LGT en la materia, la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente (en adelante LDGC), una de cuyas novedades principales fue la implantación del plazo de las actuaciones inspectoras en el artículo 29. Por último, este panorama normativo se completa con la reforma del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (en adelante RGIT) efectuada por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, que desarrolló la LDGC en una serie de materias, entre ellas la del plazo, y que constituyó la norma reglamentaria que reguló esta materia hasta la aprobación del RGAT.

En esencia el tema del plazo de las actuaciones inspectoras consiste en la imposición de un periodo máximo para cada procedimiento (con el alcance y la extensión de conceptos tributarios y periodos que se determinen en el propio procedimiento) igual a 12 meses, con la posibilidad de prorrogarlo hasta un máximo de otros 12 meses si se dan las circunstancias y condiciones previstas en la norma.

Para comenzar la aproximación a esta materia podemos preguntarnos la razón de ser, el fundamento de la instauración del plazo llevada a cabo por la LDGC. En este sentido, ESCRIBANO LÓPEZ ¹ señala que los dos principios constitucionales en los que se enraíza la solución de la LDGC son el de seguridad jurídica y el de interdicción de la arbitrariedad y en relación con el artículo 103 de la Norma Fundamental, el de eficacia, y con el artículo 24 el derecho a un procedimiento sin dilaciones indebidas. Estos principios, en especial el de seguridad jurídica, y la búsqueda del necesario equilibrio en las relaciones entre la Administración y los ciudadanos se hallan en la base de toda la regulación del procedimiento administrativo, y por ello, como se reconoce en la exposición de motivos ², la ley se fija como centro de su reforma la incorporación de los derechos reconocidos en la Ley 30/1992.

La doctrina destaca que la implantación del plazo de las actuaciones inspectoras era una exigencia ineludible dada la demora que caracterizaba a estas actuaciones, lo que causaba un daño evidente a los intereses de los contribuyentes. FERNÁNDEZ LÓPEZ ³ señala al respecto que la finalidad es reforzar la idea de conferirle certeza y seguridad jurídica al sujeto inspeccionado frente a las hipótesis de actuaciones excesivamente dilatadas en el tiempo. Del mismo modo, TEJERIZO LÓPEZ ⁴ afirma que «el principio de tutela judicial efectiva puede convertirse en papel mojado cuando los procedimientos administrativos se dilatan indefinidamente en el tiempo... hay que defender el establecimiento de un plazo máximo dentro del cual se pueda llevar a cabo la actuación inspectora, transcurrido el cual debe entenderse caducado el derecho poder de la Administración».

El plazo establecido por el artículo 29 de la LDGC fue acogido con entusiasmo por los comentaristas, si bien algunos de los aspectos de su regulación, y en especial del desarrollo reglamentario que siguió a la aprobación de la norma, fueron objeto de crítica porque, en la opinión de éstos, frustraron las expectativas que la norma había creado ⁵.

¹ ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Notas sobre el procedimiento de inspección en la nueva LGT» en *Revista Española de Derecho Financiero*. Civitas N.º 124, 2004, págs. 830 y 831.

² «[...] constituye un hito de innegable trascendencia en el proceso de reforzamiento del principio de seguridad jurídica característico de las sociedades democráticas más avanzadas. Permite, además, profundizar en la idea de equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración tributaria y de los contribuyentes, con la finalidad de favorecer un mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones de éstos... van dirigidas, por una parte, a reforzar los derechos del contribuyente y su participación en los procedimientos tributarios y, por otra, y con esta misma finalidad, a reforzar las obligaciones de la Administración tributaria, tanto en pos de conseguir una mayor celeridad en sus resoluciones... La incorporación al ordenamiento tributario del conjunto de derechos básicos del ciudadano reconocidos en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común».

³ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: «La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos». Marcial Pons. 1998, pág. 289.

⁴ TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios» en *Revista Española de Derecho Financiero*. Civitas n.º 82, 1994, pág. 273.

⁵ ESCRIBANO LÓPEZ, F. señala: «Desde luego la norma no fue bien recibida en el ámbito administrativo, sin que sea del caso que entremos a analizar las causas de este descontento –aunque sólo sea por no hacer sangre–. El proceso de desactivación de su potencial virtualidad llegó, como es desgraciadamente habitual, por la vía del desarrollo reglamentario, mediante la modificación de preceptos del RGIT y mediante la adición de otros que desarrollaban el artículo 29 de la LDGC [...]

Por último, aunque son una minoría dentro de los autores que han comentado este tema, tampoco faltan los que dudan de la oportunidad del establecimiento del plazo, por entender que el establecimiento de una limitación temporal a la que se han de sujetar las actuaciones de la Inspección podría ir en detrimento de la lucha contra el fraude ⁶.

2. ANTECEDENTES

Con anterioridad a la LDGC no existía ninguna norma que estableciera un plazo de duración del procedimiento inspector. La LGT de 1963, en efecto, no incluía en su articulado previsión alguna del plazo máximo al que debería ajustarse este procedimiento. Todo lo más, en el artículo 105.1 remitía a la «reglamentación de la gestión tributaria» la determinación de los plazos a los que «habrá de ajustarse la realización de los respectivos trámites» y añadía en el apartado 2 del mismo precepto que «la inobservancia de plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja».

Tampoco la norma reglamentaria que regulaba el procedimiento inspector, el RGIT de 1986, estableció dicho plazo máximo. Al contrario, en el artículo 31, dedicado al desarrollo de las actuaciones inspectoras, señalaba que «iniciadas las actuaciones inspectoras, deberán proseguir hasta su terminación, de acuerdo con su naturaleza y carácter», y en el artículo 42 se indicaba que «las actuaciones inspectoras se darán por concluidas cuando, a juicio de la Inspección, se hayan obtenido los datos y pruebas necesarios para fundamentar los actos de gestión que proceda dictar, bien considerando correcta la situación tributaria del interesado o bien regularizando la misma con arreglo a Derecho».

La aprobación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP y PAC), hito fundamental en la regulación jurídica de la Administración Pública, que supuso su adaptación a la Constitución y la recepción de sus principios, garantías y derechos a favor de los ciudadanos que debe respetar la Administración, entre ellos, los que con anterioridad hemos indicado de seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad, eficacia y derecho a un procedimiento sin dilaciones indebidas, podía hacer pensar que a partir de ella y en aras de procurar la vigencia de esos principios se iba a prever específicamente esta materia. Sin embargo, esa ley tampoco incidió de manera fundamental en este aspecto de la duración, porque como señala GARCÍA DE ENTERRÍA ⁷ la LRJAP y PAC renunció a imponer

el objetivo de la LGT fue «integrar en su texto los más deplorables hallazgos reglamentarios conducentes a desactivar o vaciar de contenido el originario artículo 29 de la LDGC» («Notas sobre el procedimiento...» *op. cit.*, págs. 831 y 837).

⁶ FENELLÓS PUIGSERVER, V. se muestra contrario al establecimiento del plazo con estas palabras «[...] obedece a esa tendencia de equiparar al contribuyente a la autoridad administrativa y de tratar de desplazar la relación y la función tributaria hacia linderos cercanos al Derecho privado [...] La lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria (STC de 26 de abril de 1990) pugna con la fijación de dicho plazo» y advierte que ya había mecanismos para evitar los abusos que como los artículos 7, 20, 23 ó 31.5 y sobre todo el del artículo 31.3 y 4» («La duración de las actuaciones inspectoras. El nuevo artículo 29 de la Ley 1/1998. Una concesión a los intereses particulares» en *Tribuna Fiscal (Revista Tributaria y Financiera)*. CISS N.º 96, 1998, pág. 70).

⁷ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R. *Curso de Derecho Administrativo (II)*. Thomson. Civitas, Novena edición, 2004, pág. 467.

un mínimo de uniformidad en esta materia de la duración del procedimiento, cuya determinación concreta «entregó» a la potestad reglamentaria, y como apunta GARCÍA BERRO ⁸ «aunque existía una norma de resolución de tres meses sólo resultaba aplicable a los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, lo que no acontece en los tributarios». La disposición quinta de la ley estableció que «los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta ley», lo que implicaba que las disposiciones sobre plazos del procedimiento no eran de aplicación en materia tributaria, conclusión confirmada por el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios.

No obstante, algunos autores y ciertos tribunales en algunos de sus pronunciamientos se mostraron partidarios de someter los procedimientos tributarios a la LRJAP y PAC. Como comenta ARGILÉS ⁹ la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 22 de enero de 1993 consideró aplicable el artículo 42.2 de la Ley 30/1992 («cuando la norma de procedimiento no fije plazos, el plazo máximo de resolución será de tres meses») en materia tributaria, pero esta posibilidad se destierra por el nuevo pronunciamiento de ese tribunal de 4 de diciembre de 1998 (rec. 569/1993, NFJ007317) ¹⁰ en la que se descarta la ilegalidad del Anexo 3 del Real Decreto 803/1993 en cuanto recoge procedimientos tributarios respecto de los que no existe plazo prefijado para su terminación.

Aceptando que el procedimiento de inspección no estaba sometido a plazo y que éste fue introducido por la LDGC, es preciso cuestionarse si esto significaba que antes de esa ley las inspecciones eran ilimitadas en el tiempo. La respuesta es que no, pues como se indicaba en la STS de 4 de diciembre de 1998 (NFJ007317) antes citada «no tener plazo prefijado para su terminación no equivale a que puedan ser indefinidos, eternos, o "estar abiertos toda la vida" como dice la recurrente; significa, por el contrario, que el plazo para su conclusión es tan extenso como el de prescripción del derecho

⁸ GARCÍA BERRO, F.: «Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva Ley General Tributaria.» *Derecho Tributario*. Marcial Pons, 2004..

⁹ ARGILÉS y GARCÍA DE MARCILLA, J.L. «El procedimiento inspector y la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (Primera Parte)», en *Gaceta Fiscal*. N.º 181. 1999. Pág. 153.

¹⁰ En la sentencia se parte de que «el ámbito del Derecho Tributario tiene unas particularidades propias que, en ciertos aspectos, le separan del sistema administrativo general» y se niega que la «existencia de unas especialidades propias del procedimiento tributario, que lo separen de las reglas generales, vulnere ningún mandato constitucional». Se dice, entre otras cosas, que: «no tener plazo prefijado para su terminación no equivale a que puedan ser indefinidos, eternos, o "estar abiertos toda la vida" como dice la recurrente; significa, por el contrario, que el plazo para su conclusión es tan extenso como el de prescripción del derecho a que se refieran (cinco años hasta el 1 de enero de 1998 y cuatro años a partir de entonces, con arreglo a la Ley 1/1998), con lo que se sustituye la perención o caducidad del expediente y, en su caso, la generación del silencio administrativo, por la extinción del derecho. Todo ello, ciertamente, desde la vigencia del Real Decreto 803/1993 y hasta la entrada en vigor de la mencionada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que ha venido a establecer nuevos plazos de caducidad para unos y otros casos [...]. Esta sentencia tenía un voto particular del magistrado Pascual Sala en el cual mantiene que «si en este Anexo se trata de procedimientos que no tienen plazo prefijado de terminación, será de obligada y lógica aplicación, como supletorio, el plazo máximo de tres meses que establece el artículo 42.2 de la Ley 30/1992. Si, pues, el propio real decreto reconoce y confiesa que su finalidad fue, entre otras, señalar plazo de duración a los procedimientos que no lo tuvieran fijado en su normativa específica, resulta contradictorio con dicha finalidad y, desde luego, contradictorio con la aplicación supletoria de la Ley 30/1992, afirmar que hay procedimientos tributarios "que no tienen plazo prefijado para su terminación" Anexo 3 del Real Decreto... Ley 1/1998 la que ha venido a corroborar la imposibilidad de existencia de procedimientos tributarios sin plazos concretos de terminación».

a que se refieran». Así pues, las actuaciones inspectoras se podían desarrollar durante el tiempo que fuera necesario siempre que no se llegara a producir la prescripción.

Al margen de esa limitación, de muy escasa efectividad, si las actuaciones de inspección se demoraban más de lo necesario o conveniente, el único remedio que preveía la LGT era el de reclamación en queja (art. 106).

No obstante, el RGIT de 1986 introdujo un elemento que limitaba la duración del procedimiento inspector: la paralización de las actuaciones por más de seis meses daba lugar a no considerar interrumpida la prescripción. Según el artículo 31.4 de dicho reglamento la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por más de seis meses, producida por causas no imputables al obligado tributario tendrá como efecto principal que se entenderá no producida la interrupción de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones y, además, que los ingresos pendientes realizados después de la interrupción de las actuaciones inspectoras, sin nuevo requerimiento previo, comportarán el abono del correspondiente interés de demora sin que proceda la imposición de sanción. Como veremos más adelante, esta interrupción injustificada se sigue manteniendo en la actualidad y sus efectos son los mismos que se derivan del incumplimiento del plazo. Pero, aun cuando el establecimiento de una sanción como la pérdida de eficacia de la interrupción de la prescripción por el inicio de las actuaciones sin duda contribuyó a dotar de mayor celeridad a las actuaciones inspectoras, esta medida fue juzgada como insuficiente por la doctrina ¹¹, que reclamaba la instauración del plazo en el procedimiento inspector que lo equiparase al resto de los procedimientos administrativos.

3. CUESTIONES PLANTEADAS EN LA REGULACIÓN DEL PLAZO

En la actualidad, el plazo de las actuaciones inspectoras está regulado en la LGT, artículo 150 y por remisión de éste en el artículo 104, y en el RGAT que ha desarrollado las normas sobre el plazo en los artículos 103, 104 y 184. Estas normas vinieron a sustituir a las que regularon desde su implantación esta materia, el artículo 29 de la LDGC y 31, 31 bis, 31 ter y 31 quáter del RGIT.

En síntesis, las cuestiones que se plantean a partir de su regulación y que examinaremos en este trabajo son las siguientes:

- a) Ámbito de aplicación.
- b) Delimitación del plazo de 12 meses, cuándo comienza (*dies a quo*) y cuándo termina (*dies ad quem*).
- c) Cómputo del plazo, descontando las interrupciones justificadas y las dilaciones del procedimiento.

¹¹ Para PONT MESTRES, M. el tema de las paralizaciones no era suficiente y en este sentido manifiesta «[...] si con estas luces contrastamos el fuero legal con la realidad es como si nos trasladásemos de galaxia, ya que, en la práctica, las actuaciones inspectoras duran todo lo que el actuario quiera, v. gr. meses o incluso años, aunque sea espaciando aquéllas a meses o a trimestres, sin exceder la inactividad, eso sí, los seis meses entre una actuación y la siguiente para evitar la no interrupción de la prescripción». (*Derechos y deberes en el Procedimiento de Inspección Tributaria*. Marcial Pons. 2007. Pág. 127).

- d) Prórroga o ampliación del plazo por otros 12 meses en los casos previstos en la norma.
- e) Plazos especiales.
- f) Cómputo del plazo en el procedimiento de inspección referido a varias obligaciones tributarias.
- g) Paralización o interrupción injustificada de las actuaciones por más de seis meses.
- h) Consecuencias del incumplimiento del plazo.

4. ÁMBITO DE APLICACIÓN

Como primera cuestión a abordar en el estudio del plazo de las actuaciones inspectoras es necesario plantearse su ámbito de aplicación, a qué procedimientos se aplica.

Cuando se habla de procedimiento inspector o actuaciones inspectoras no se quiere decir que se aplique a cualquier actuación de la Inspección de los Tributos. Las normas sobre el plazo del procedimiento inspector, el artículo 150 de la LGT y 184 del RGAT, se encuentran en las secciones y los capítulos relativos al procedimiento de inspección, el que tiene por objeto comprobar e investigar el cumplimiento de las obligaciones tributarias (art. 145 LGT) y se aplican exclusivamente a este tipo de actuaciones, por lo que no rigen para las actuaciones de la Inspección que se enmarcan dentro de lo que la LGT califica como actuaciones del procedimiento de gestión, como pueden ser requerimientos, valoraciones, actuaciones de comprobación limitada, etc. Para este tipo de actuaciones de la Inspección el plazo es el de seis meses que establece el artículo 104 de la LGT.

La segunda cuestión relativa a la delimitación del ámbito del plazo es la del momento a partir del cual son de aplicación las normas que lo disciplinan, esto es, desde cuándo está vigente el plazo y si se aplica a los expedientes o actuaciones que estuvieran realizándose en el momento de entrada en vigor de la LDGC o sólo a los iniciados a partir de ese momento.

La disposición transitoria única de la Ley 1/1998 en su párrafo primero dispuso que «los procedimientos tributarios ya iniciados antes de la entrada en vigor de la presente ley se registrarán por la normativa anterior hasta su conclusión». Aunque el significado de esta norma parece claro, en el sentido de que no se aplica a los iniciados antes de la entrada en vigor de la norma, algún tribunal consideró que había cauce para interpretar que también se aplicaba a los que iniciados con anterioridad tardasen más de 12 meses en finalizar desde la entrada en vigor de la ley. Entre estos tribunales destaca el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana que se pronuncia en este sentido en su Sentencia de 9 de septiembre de 2004 (rec. 1843/2003, NFJ019306)¹², ratificada en las de 16 de septiembre de 2004 (rec.

¹² «Llegados a este punto, y atendido que en el supuesto de autos el procedimiento inspector se inició mediante comunicación de 30 de abril de 1997, es decir, con anterioridad a la entrada en vigor de la LDGC, debe analizarse si respecto de tales procedimientos resulta o no de aplicación el plazo de duración de 12 meses previsto en el artículo 29, cuestión esta que a su vez exige el análisis de la disposición transitoria única de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, que en su párrafo primero dispone que "los procedimientos tributarios ya iniciados antes de la entrada en vigor de la presente ley se registrarán por la

1610/2002, NFJ019217) y 5 de mayo de 2005 (rec. 31/2004, NFJ020642). En igual sentido, el TSJ de Canarias, Sentencias de 26 marzo de 2004 (rec. 902/2002, NFJ017510) y 23 de abril de 2004 (rec. 763/2001, NFJ018154). Otros en cambio se inclinaron por no considerar aplicable el plazo a los procedimientos en curso (TSJ de Castilla-La Mancha de 13 de octubre de 2004 –rec. 156/2001, NFJ018726–¹³).

La cuestión se cerró por la STS de 4 de abril de 2006 (rec. 71/2004, NFJ021921) dictada en interés de ley, según la cual «se declara como doctrina legal que a los procedimientos de inspección tributaria iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley 1/1998 (LDGC) no les resulta aplicable el plazo máximo de duración de 12 meses establecido en su artículo 29.1 (párrafo primero), aunque pudiera transcurrir tal espacio de tiempo con posterioridad a la entrada en vigor de la misma ley sin que se hubiesen concluido las actuaciones».

Así pues, tras esta sentencia quedó claro que la exigencia de plazo se aplica sólo para los procedimientos de inspección iniciados tras la Ley 1/1998 y no a los iniciados con anterioridad. No obstante, algunos tribunales han matizado esta conclusión, por ejemplo en los casos de una ampliación del alcance adoptado con posterioridad a la vigencia de la ley, respecto a la cual el TSJ de Madrid en su Sentencia de 25 de febrero de 2008 (rec. 108/2004, NFJ029590) considera que la LDGC «sí es aplicable a un procedimiento iniciado con anterioridad con respecto a las obligaciones tributarias que pasan a ser objeto de comprobación a resultas de un acuerdo de ampliación de su alcance que se adopta con posterioridad a la entrada en vigor de dicha ley».

5. INICIO Y TERMINACIÓN DEL PLAZO: *DIES A QUO* Y *DIES AD QUEM*

a) *Dies a quo*

Tanto la LDGC como la LGT establecen de forma clara que el comienzo del cómputo se sitúa en la notificación del acto de inicio de las actuaciones inspectoras, aquí no ha habido cambio alguno desde su implantación. No obstante, surgen dudas cuando dentro de un procedimiento se modifica el

normativa anterior hasta su conclusión". Pues bien, a juicio de esta Sala el tenor de la disposición transitoria única no cierra el paso a la aplicación del plazo máximo de duración del procedimiento de 12 meses a aquellos procedimientos que iniciados antes de la entrada en vigor de la ley alcanzan una duración superior a los 12 meses contados desde la vigencia de la ley, y ello, en primer lugar, porque la consecuencia de la caducidad asociada al vencimiento del plazo para resolver cuando se trata de procedimientos iniciados de oficio no susceptibles de producir actos favorables para los ciudadanos, está ubicada en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en el ámbito propio del régimen jurídico de las Administraciones Públicas, es decir, fuera del Título relativo a las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos y ello impide considerar la cuestión que tratamos desde una perspectiva puramente procedimental».

¹³ «[...] el caso se rige por lo establecido en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, del RGIT, sin que sea de aplicación en este punto la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente, a la vista de que, según su disposición transitoria, "los procedimientos tributarios ya iniciados antes de la entrada en vigor de la presente ley se regirán por la normativa anterior hasta su conclusión". El hecho de que el plazo de prescripción se reduzca a cuatro años incluso en relación con expedientes en curso a la entrada en vigor de la ley no quiere decir que deba hacerse otro tanto con las normas que regulan la duración del procedimiento (como el art. 29 de la ley mencionada), pues mientras que las normas sobre prescripción son de tipo sustantivo, las que regulan la duración de los procedimientos son puramente procedimentales y quedan sujetas al régimen de la mencionada disposición transitoria».

alcance de las actuaciones. La doctrina entiende que cuando se amplía el alcance de las mismas no estamos ante un nuevo procedimiento de inspección, sino un cambio del objeto del mismo que no supone alterar las condiciones de plazo en la que se desarrolla el procedimiento, es decir, no hay que poner el contador a cero para los conceptos a los que afecta la ampliación, sino que se sigue con el cómputo de las actuaciones iniciadas con anterioridad. Sin embargo, esto no se ha entendido así por la Administración tributaria, al menos en algunos casos, que para los conceptos nuevos a los que se amplía ha pretendido empezar a contar el plazo desde que notifica la ampliación de actuaciones. Esta pretensión ha sido rechazada por los tribunales, como pone de manifiesto la STSJ de la Comunidad Valenciana de 1 de febrero de 2008 (rec. 246/2006, NFJ028758), en la que indica que no puede aceptarse la pretensión de la Administración de que el *dies a quo* debe ser aquel en que se comunicó a la interesada la ampliación de las labores de inspección en tanto que el artículo 29 de la Ley 1/1998 (LDGC) fija el plazo de las labores de comprobación e investigación y las de liquidación sin diferenciar el concepto por el que se inicia el expediente, de tal manera que en tanto no se inicie nuevo expediente deberá tomarse como fecha inicial del mismo la del comienzo de las labores inspectoras.

Otra cuestión dudosa es la atinente a los grupos de sociedades. En estos casos, a efectos del cómputo del plazo y de la prescripción de las obligaciones tributarias referidas al Impuesto sobre Sociedades (IS) del grupo la regla es que se aplican de manera única para todo el grupo, ya se trate de sociedad dominante o dependientes, por lo que podría cuestionarse si las actuaciones se consideraran iniciadas cuando se comienza la comprobación de la dominante o la de cualquiera de las dependientes. El criterio de los tribunales, en contra de lo que en ciertas ocasiones trató de defender la Administración para salvar el cumplimiento del plazo, es que el cómputo es único para todo el grupo, sea cual sea la sociedad con la que se hubiese comenzado la actuación, dominante o dependiente. La SAN de 23 de julio de 2009 (rec. 141/2006, NFJ035454) manifiesta al respecto: «Se plantea si el plazo debe contarse, como sostiene la Administración, desde el día en que comienza de manera formal el procedimiento respecto a la dominante o, como afirma la entidad, desde el comienzo de las actuaciones respecto a cualquiera de las sociedades del grupo, que fue anterior al de la dominante. Tiene razón la parte recurrente pues las actuaciones seguidas con una sociedad dominada deben entenderse como verificadas respecto al grupo, sometiendo ese efecto al conocimiento formal de la dominante. La diligencia extendida a la dominada tiene plena validez, pues se ha acreditado que la dominante tenía conocimiento de las actuaciones, por lo que el acuerdo de ampliación se dictó fuera de plazo y procede declarar la prescripción».

b) *Dies ad quem*

En la actualidad, el artículo 150 de la LGT dispone que la terminación del plazo se produce por la notificación del acto de liquidación. Sin embargo, en la norma anterior, el artículo 29 de la LDGC no lo establecía así, sino que situaba la conclusión «en la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de dichas actuaciones». Pero esto fue estimado contrario a los principios del procedimiento administrativo general, y en concreto a la norma contenida en el apartado 2 del artículo 57 de la Ley 30/1992 (que establece que «La eficacia quedará demorada cuando así lo exija el contenido del acto o esté supeditada a su notificación, publicación o aprobación superior»), por ello trasladando a este ámbito lo que dijo la STS de 13 de noviembre de 1998 de que la fecha en la que

se dicte el acto ha de entenderse la de su regular notificación, en diversas sentencias (entre otras la de la AN de 18 de junio de 2006 y las del TSJ de Madrid de 18 de septiembre de 2007 y de 30 de octubre de 2008 –rec. 270/2006, NFJ033187–) se acogía este criterio, de conformidad con el indicado artículo 57.2 de la LRJAP y PAC, de que en lugar de la fecha en que se dicte el acto hay que atender a la fecha en que se notifica la liquidación, pues «la solución contraria supondría admitir que la Administración podría determinar la fecha del acto y sus consecuencias frente al administrado, según la conveniencia del procedimiento, haciendo del todo estéril cualquier control o garantía que el legislador hubiera previsto». Solución esta a la que se adhirieron la mayoría de los comentaristas, pues otra iría en contra del principio de seguridad jurídica¹⁴.

En cambio en otros pronunciamientos de los tribunales se siguió el tenor de la norma, entendiendo que en la vigencia de la LDGC la «fecha de conclusión del plazo se situaba en el momento en que se dictara el acto administrativo y sólo a partir de la entrada en vigor de la Ley 58/2003 (LGT), a través de su artículo 150.1, hay que entender que la finalización se produce en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las actuaciones inspectoras, debido a que el precepto tuvo carácter innovador respecto de la norma legal sustituida» (STSJ de Cataluña de 19 de junio de 2008 –rec. 1120/2004, NFJ031058–).

Obviamente esta polémica está terminada desde el momento en que la LGT ha reformado el modo de cómputo, fijando el *dies ad quem* en la fecha de notificación, en lugar de la fecha del acuerdo como hacía la LDGC.

6. CÓMPUTO DEL PLAZO: DESCUENTO DE LAS INTERRUPCIONES JUSTIFICADAS Y DE LAS DILACIONES DEL PROCEDIMIENTO

El plazo de duración se cuenta en tiempo hábil, por lo que hay que descontar (detener el cronómetro) los periodos en que se produzca alguna circunstancia prevista en la norma que impida la continuación de las actuaciones. Estas circunstancias son las interrupciones y las dilaciones o retrasos en el procedimiento, pero para que unas y otras se descuenten del cómputo del plazo es preciso que las primeras sean justificadas y las segundas, en la actualidad, no imputables a la Administración. Esto es lo que previene el artículo 104.2 de la LGT: «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».

La LDGC de 1998 establecía la misma regla de no inclusión en el cómputo de las interrupciones y dilaciones, pero con una diferencia sustancial: que las dilaciones que no se computaban eran las «imputables al contribuyente». Es decir, se ha pasado de tener que buscar la responsabilidad o culpa del contribuyente en la paralización o retraso a simplemente constatar la falta de culpa o responsabilidad de la Administración. Antes la dilación producida sin culpa del contribuyente, aunque tampoco fuese imputable a la Administración, por caso fortuito o fuerza mayor, no se descontaba del cómputo. Ahora sí se descuenta.

¹⁴ ESCRIBANO LÓPEZ: «Notas sobre el procedimiento...» ob. cit., pág. 832.

El cambio no ha gustado a una parte de la doctrina. Valga por todos los autores que se han mostrado contrarios al cambio el comentario de BEIRAS CAL, según el cual la modificación supuso de hecho una ampliación del plazo y una mayor dificultad de cómputo ¹⁵.

Es obvio que la variación introducida por la LGT es de gran trascendencia. Muchas de las controversias entre la Administración y los tribunales a la hora de considerar determinados hechos y circunstancias como dilaciones radicaba en que se exigía que hubiese una actitud del contribuyente que favoreciese el retraso, lo cual en ocasiones es difícil de probar. Con la modificación lo que se ha buscado precisamente es despejar las dudas que podrían surgir al tener que imputar la dilación al contribuyente y, en consecuencia, hacer más objetiva la apreciación de la dilación. Se podrá estar o no de acuerdo con la nueva forma de entender las dilaciones, pero lo que se persigue es descontar no sólo el retraso o demora provocado por la actitud obstruccionista del contribuyente, sino también el accidental, el que no es imputable a ninguna de las partes, porque éste también supone una circunstancia objetiva que retrasa la terminación del procedimiento.

a) Interrupción justificada

El artículo 103 del RGAT contiene la relación pormenorizada de los supuestos en los que se considera que estamos en presencia de una interrupción justificada. En resumen, esos casos son:

- Petición de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones (letra a).
- Remisión del expediente de delito contra la Hacienda Pública al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente (letra b).
- Solicitud del informe preceptivo a la Comisión consultiva en los casos de conflicto en la aplicación de la norma del artículo 15 de la LGT (letra c).
- Actuaciones judiciales en el ámbito penal que condicionen la determinación o imputación de la obligación tributaria (letra d).
- Causa de fuerza mayor (letra e).

¹⁵ BEIRAS CAL, A. señala que «el art. 150 de la LGT en relación con el art. 29 de la Ley 1/1998– dio nueva y sutil redacción a dicha disposición, estableciendo que para el cómputo de dichos plazos no se tendrían en cuenta las dilaciones no imputables a la Administración. Con ello los plazos fueron de *ipso* ampliados, y lo que es peor, su cómputo fue dificultado. Donde la Ley 1/1998 sólo anotaba al debe del obligado tributario sus propias dilaciones, siempre más obvias, la Ley 58/2003 le carga todas las dilaciones del procedimiento salvo las imputables a la Administración. No sólo amplió de facto el plazo sino que se dificultó su cómputo y se abrieron las puertas al campo de las argucias y trucos de la inspección que ahora están siendo alegados ante los tribunales por los contribuyentes... Así cuando con el Estatuto del contribuyente el "banco" de datos microfilmados en Madrid de un Banco cualquiera tardaba 35 días en suministrar los extractos de la cuenta del cliente referido a un ejercicio con una antigüedad de cinco años, dicho plazo era computado como "duración de actuaciones", ahora, con la redacción vigente de la LGT dicho retraso no será imputable a la Administración, convirtiéndose de un plazo natural, consustancial a la naturaleza del procedimiento, en un plazo excluido del cómputo de la duración» («Welcome to the jungle. A propósito del desarrollo y la duración de las actuaciones inspectoras». *Quincena Fiscal* n.º 1-2. 2009).

- Conflicto de competencias ante las Juntas Arbitrales relacionadas con la financiación de las comunidades autónomas o de las diputaciones o comunidades forales (letra f).

La norma introduce la enumeración de estos supuestos con estas palabras: «se considerarán periodos de interrupción justificada los originados en los siguientes supuestos [...]». Con esta redacción se da a entender que la relación anterior es cerrada, en el sentido de que no caben más supuestos de interrupción justificada. Cualquier otro que pudiera plantearse debería ser canalizado por la causa de fuerza mayor, que actuaría así como norma de cierre.

Las causas de interrupción justificada tienen como justificación común que la Inspección no puede actuar o está condicionada su actuación porque otro órgano u otra Administración tiene que pronunciarse sobre algún aspecto de interés para el procedimiento y esto requiere que no se compute el tiempo mientras se consulta o resuelve esa otra instancia. Como señala JUAN LOZANO ¹⁶ «se trata de permitir una conciliación entre el cumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones y el necesario desarrollo de cuestiones incidentales cuya incorporación al expediente puede resultar decisiva para la resolución».

La relación actual de causas de interrupción justificada es más amplia y concreta de la que ofrecía el artículo 31 bis del RGIT (que se refería únicamente a los supuestos de las letras a –petición de datos o informes–, b –delito fiscal– y e –fuerza mayor–). La razón es que se ha tratado de ser más exhaustivo y pretender agotar los posibles supuestos en que estaría justificada la interrupción, sin perjuicio, insistimos, de que en el caso de surgir algún otro supuesto no específicamente contemplado entrase en juego el de fuerza mayor.

Veamos las causas de interrupción más importantes:

1. Petición de datos, informes o dictámenes a otra unidad, órgano o Administración.

Según la redacción de la norma, la petición se debe realizar a una unidad, órgano o Administración. No está previsto que las solicitudes de datos, informes o dictámenes que interrumpen justificadamente el cómputo del plazo se dirijan a una persona privada, física o jurídica, no perteneciente a una Administración Pública. Por ejemplo, no sería causa de interrupción el informe de una consultora o un catedrático o el requerimiento a terceros. Ahora bien, siempre que se trate de una unidad u órgano de una Administración, sea nacional o extranjera, es admisible la interrupción.

Una vez sentado que el destinatario de la petición ha de pertenecer, en todo caso, a la Administración Pública la duda surge en torno a quién dentro de la Administración se ha de dirigir la solicitud. La norma habla de otra unidad u órgano de la misma o distinta Administración, por lo que atendiendo al tenor literal cabría que la petición se hiciese a otra unidad del mismo órgano, por ejem-

¹⁶ JUAN LOZANO, Ana María: «La creciente conflictividad en torno a los plazos en los procedimientos tributarios. Propuesta de regulación del deber de resolver de las administraciones tributarias desde el deber constitucional de buena administración.» *Fiscal mes a mes*. Ediciones Francis Lefebvre N.º 83. 2003, pág. 41.

plo una unidad de inspección distinta de la que está realizando la comprobación. La redacción anterior del artículo 31 bis del RGIT se refería sólo a «otros órganos...», por lo que al añadirse a las unidades se ha producido una extensión del campo de aplicación de la interrupción, que es criticada por la doctrina. No deja de tener fundamento esta crítica por cuanto no tiene mucho sentido que se interrumpa el cómputo del plazo por peticiones a otras unidades de la Inspección, que no dejan de ser efectivas actuaciones inspectoras, aunque no las realice el actuario.

La interrupción será efectiva desde que se remita la petición hasta que se reciban los datos, información o dictámenes. Aunque en algún caso se ha pretendido anticipar la finalización de la interrupción a la fecha en que se emite el informe, ha sido desestimado, pues como afirma la SAN de 14 de mayo de 2008 (rec. 101/2007, NFJ030948) «la claridad del precepto (art. 31 RGIT) libera de mayor argumentación».

El tiempo de interrupción está limitado a seis meses con carácter general y a 12 meses «cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados», límite temporal conjunto para la totalidad de las peticiones que se efectúen. Esto es, si se piden varios informes de forma consecutiva, aunque ninguno de manera individual tarde en contestarse más de los 6 o 12 meses, si la suma de los tiempos de interrupción excede el límite se incumpliría lo dispuesto en la norma y no constituiría una interrupción justificada. Ahora bien, ¿qué ocurre si se sobrepasa el límite? Caben dos soluciones:

- Primera, que la paralización o suspensión del procedimiento inspector no se considere interrupción justificada por todo el tiempo de su duración y pudiera ocurrir, en la medida en que no se hubiera practicado ninguna actuación inspectora durante ese tiempo, que entre en juego la previsión del artículo 150.2 de la LGT («La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario») con las mismas consecuencias, que más adelante veremos, que el incumplimiento del plazo.
- Segunda, que la interrupción se considerase justificada hasta el límite de 6 o 12 meses que impone el precepto, y una vez excedido el mismo empezase a contar como interrupción injustificada.

Considero más razonable la segunda solución, pues se ajusta al modo normal de operar los límites temporales y, además, la otra opción supondría un castigo excesivo teniendo en cuenta que la responsabilidad de que se exceda el plazo habitualmente corresponde al destinatario y no al peticionario, que es el que sufre las consecuencias del incumplimiento temporal. Pero no parece ser éste el criterio que sigue la AN en su Sentencia de 16 de marzo de 2009 (rec. 818/2006, NFJ032623), referida a la solicitud de información a las autoridades tributarias de Irlanda cuya contestación tardó ocho meses, por lo que considera que aparte de haber sido irrelevante la petición de información, pues las actas se incoaron antes de recibirse la contestación, el exceso de los seis meses supone su consideración como interrupción injustificada, lo que da pie al reconocimiento de los efectos del artículo 150.2 de la LGT ¹⁷.

¹⁷ «[...] las actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria de la actora, en relación con el IS, ejercicios 1995 a 1998, estuvieron interrumpidas, lo que supone una paralización de ocho meses, periodo que, aun cuando se

Existen dos periodos máximos de interrupción: uno de 6 y otro de 12 meses. El de 12 se reserva a las peticiones al extranjero, a las dirigidas a Estados extranjeros, aunque por lógica habría que considerar incluidos a los organismos internacionales. La razón parece clara: la tramitación de la solicitud al extranjero es más complicada, requiere en la mayoría de los casos emplear otro idioma, es probable que no se actúe con igual diligencia, etc. En cambio, para las peticiones a unidades, órganos o Administraciones públicas españolas el plazo de seis meses se estima suficiente. Así pues, en principio, la aplicación de uno u otro plazo depende de que la petición sea a España o al extranjero. No obstante, la misma SAN de 16 de marzo de 2009 (NFJ032623) a la que hemos aludido antes, efectúa una curiosa interpretación de la norma que regulaba esta causa de interrupción justificada. El artículo 31 bis del RGIT aludía como posibles sujetos de la petición a «órganos de la Administración del Estado, comunidades autónomas o corporaciones locales o a otras Administraciones tributarias de Estados miembros de la Unión Europea o de terceros países» y reservaba el plazo de 12 meses para las «solicitudes formuladas a otros Estados». Aun siendo claro que la pretensión de la norma era encuadrar en «otros Estados» a cualquier Administración que no fuera la española, esta falta de adecuación entre las fórmulas empleadas en el mismo artículo 31 bis para designar la totalidad de los posibles sujetos y los que de éstos tienen un límite de interrupción superior, dio pie a que la sentencia antes citada de la AN diera la razón al contribuyente en su alegación de que Irlanda al pertenecer a la Comunidad Europea no es «otro Estado» y considerar, por tanto, que el límite en estos casos es el de 6 meses y no el de 12.

Con la nueva redacción del artículo 103 del RGAT este problema se ha solventado porque ahora, por un lado, se hace referencia como objeto de las peticiones «a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones» y se dispone el plazo de 12 meses «cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados», con lo cual resulta más claro que todas las peticiones al extranjero, incluidas las de países de la Unión Europea, tienen un límite de interrupción justificada de 12 meses.

2. Interrupción por remisión del expediente de delito fiscal.

En los casos de delito contra la Hacienda Pública, tras la paralización de las actuaciones en vía administrativa, la interrupción se inicia con la remisión del expediente y, en la medida en que deba retomarse en vía administrativa, porque no se prosiga la vía penal o porque la sentencia no haya estimado la existencia de delito y se continúen por la Inspección las actuaciones dirigidas a la regulariza-

concediese relevancia tributaria a la petición de información a las autoridades tributarias de Irlanda, remitida el 13/3/02, superaría el plazo de seis meses de paralización injustificada de las actuaciones inspectoras. Y ello porque, en contra de lo que se afirma en la resolución del TEAC impugnada, el artículo 31 bis.1 a) del RGIT, para el supuesto de interrupción justificada como consecuencia de petición de datos o informes a otros órganos de la Administración del Estado, comunidades autónomas o corporaciones locales o a otras Administraciones tributarias de Estados miembros de la Unión Europea o de terceros países, establece que la interrupción por el tiempo que transcurra entre la solicitud y la recepción de los mismos informes, no puede exceder, para todas las peticiones de datos o informes que pudieran efectuarse, de seis meses. El plazo de 12 meses al que se acoge la resolución del TEAC se refiere a "las solicitudes formuladas a otros Estados", debiendo entenderse, como defiende la recurrente, que se refiere a otras autoridades distintas de las tributarias o a Estados que no sean miembros de la Comunidad Europea. Por otra parte, teniendo en cuenta que esa información solicitada a las autoridades tributarias de Irlanda no había sido recibida a la fecha de formalización de las actas de la Inspección, pese a lo cual se realizaron las correspondientes propuestas de liquidación, y ello pese a que, en la interpretación que hace la Inspección sobre el plazo máximo de interrupción justificada de las actuaciones por el referido motivo, contaba con un margen temporal de más de un mes, resulta difícil reconocer la trascendencia tributaria a tal solicitud de datos o informes a las autoridades tributarias irlandesas».

ción de la obligación tributaria, finalizará cuando el órgano encargado de continuar las actuaciones de comprobación y liquidación reciba la comunicación correspondiente.

En este supuesto la interrupción justificada se extiende desde que se remite el expediente a la Fiscalía o a la jurisdicción competente hasta que el expediente devuelto o la resolución judicial se reciba «por el órgano competente para continuar el procedimiento». La especificación de que el momento final de la interrupción se sitúa en la recepción por el órgano competente para continuar el procedimiento es una novedad del RGAT respecto al RGIT, que simplemente se refería a la Administración tributaria, y es criticada por algún autor¹⁸ debido a que supone una extensión del tiempo de interrupción pues lo que se tarda desde que se recibe en la Administración tributaria hasta que se traslada al órgano de inspección encargado de continuar el procedimiento se cuenta dentro de la interrupción.

La interrupción no afecta a la totalidad de las actuaciones inspectoras que se estuviesen realizando, sino únicamente a los conceptos y periodos que sean tramitados efectivamente como delito contra la Hacienda Pública. Esto supone que si en unas mismas actuaciones hay conceptos y periodos en los que se aprecia la existencia de delito y otros que no, la interrupción sólo afecta a los primeros. Así lo ha declarado el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en Resolución de 31 de enero de 2008 (RG 2031/2006, NFJ028423), en relación con un expediente referido al IS de dos ejercicios que fue tramitado como delito fiscal, pero que al considerar la Fiscalía que sólo concurría en uno de ellos y no incluir en la querrela el otro, la resolución concluye que la Administración debió regularizar este último sin esperar a la conclusión del proceso penal¹⁹. Esta limitación de la eficacia de la interrupción opera aunque pudiera existir una cierta vinculación en la solución aplicable a más de un concepto. Sería el caso de los efectos que un aumento de la base (mayores ingresos o menores gastos por facturación irregular, por ejemplo) tendría en el IS y en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), que supone una cuota superior a 120.000 euros en el primero, pero no así en el segundo, por lo que sólo se tramitaría como delito en el IS. En este caso la Resolución del TEAC de 20 de octubre de 2009 (RG 938/2007, NFJ036394), aun siendo consciente que los hechos probados en el delito por el IS pudieran condicionar la solución del IVA, ha declarado que la interrupción no afecta a este último²⁰.

¹⁸ DE VICENTE BENITO, F.: «Incidencia del reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, en la duración del procedimiento inspector», en *RCyT*. CEF, N.º 298, 2008, pág. 64.

¹⁹ En el fundamento tercero la resolución afirma: «Es por todo ello que la paralización del procedimiento administrativo como consecuencia de la vía penal debe limitarse a los conceptos y ejercicios que son incluidos en la querrela y que sean admitidos en el auto de incoación, pero en ningún caso a otros conceptos o ejercicios anteriores no incluidos en la causa penal, los cuales, aun cuando fueran denunciados por la Inspección ante el Ministerio fiscal, al no incluirse en la querrela, pudieron (y por ende, debieron) ser regularizados en vía administrativa una vez que la Administración tributaria conoció su no inclusión en vía criminal».

²⁰ «[...] debemos considerar que no existía causa justificada para interrumpir las actuaciones, en la medida en que en relación con este impuesto no se había apreciado por parte de los tribunales la posible concurrencia de una actuación supuestamente delictiva por parte del sujeto inspeccionado. Por ello debemos entender que no concurría causa justificada para interrumpir válidamente las actuaciones inspectoras en relación con el IVA del ejercicio 1992... Por tanto, la Inspección debió reanudar el procedimiento inspector relativo al IVA tras tener conocimiento del archivo de las actuaciones penales relativas a este impuesto y seguirlas hasta su terminación. Si, posteriormente, al recaer sentencia en relación con el IS, las conclusiones judiciales se opusieran a la liquidación practicada por IVA, existen cauces suficientes para revisar la liquidación, por lo que no se causaría ningún perjuicio irreparable al administrado».

3. Resto de supuestos.

El resto de causas de interrupción justificada que menciona el artículo 103 del RGAT, salvo el de la letra e (causa de fuerza mayor), son introducidos en dicho reglamento de forma novedosa respecto a la que contenía el 31 bis del RGIT, si bien no presentan particularidades reseñables, pues en todos ellos la actuación inspectora se encuentra supeditada a lo que se resuelva en otra instancia (jurisdicción penal, Comisión consultiva sobre conflicto en la aplicación de la norma, Juntas arbitrales) lo que justifica que se suspenda el cómputo del plazo durante el tiempo que tarde en resolverse el trámite previo.

En cuanto a la causa de fuerza mayor ya hemos indicado que pudiera servir como supuesto de cierre de la relación de causas de interrupción justificada, en la medida en que pudiera comprender cualquier hecho o circunstancia que impidiera la continuación de la actuación inspectora. En cualquier caso, y aunque la ausencia de una disposición que delimite a estos efectos qué se entiende por causa de fuerza mayor, lo que sí parece claro es que debe tratarse de una circunstancia que objetivamente constituya un impedimento para que la Inspección siga actuando. José PEÑA²¹ señala que no valdría la alegación de vacaciones, permisos, cambios de actuario, etc.

b) Dilaciones

Las dilaciones se pueden definir como los retrasos o demoras en el cumplimiento de un trámite o de una petición de la Administración que dificulta la continuación del procedimiento inspector. En la Resolución de 28 de febrero de 2008 del TEAC (RG 1831/2006, NFJ028698), referida a las dilaciones reguladas por el RGIT, este tribunal administrativo daba el siguiente concepto: «El término consistente en "dilaciones imputables al contribuyente" es un concepto jurídico indeterminado que debe interpretarse como todas las conductas que demoren las actuaciones de comprobación e investigación de la Inspección de los Tributos, y que impidan de una forma u otra su normal funcionamiento, cualquiera que sea la forma en que aquéllas se manifiesten».

El artículo 104 del RGAT, en resumen, considera dilaciones:

- Incomparecencias o retrasos en la aportación de la documentación requerida (letra a).
- Aportación de documentación por el obligado tributario una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones o la relacionada con la estimación indirecta (letras b y f).
- Concesión de aplazamientos, ampliación de cualquier plazo o paralización del procedimiento iniciado a instancia del obligado tributario por la falta de cumplimentación de algún trámite indispensable para dictar resolución (letras c y d).
- Notificaciones infructuosas (letra e).

²¹ PEÑA GARBIN, J.M.: *La Inspección de Hacienda. Problemas y soluciones*. CISS. 2008, pág. 245.

- Declaraciones, comunicaciones o solicitudes de devolución complementarias o sustitutivas (letra g).
- Falta de presentación en plazo de la declaración de los libros de IVA en soporte informático (letra h).

En primer lugar, debemos preguntarnos si la lista de causas de dilación es cerrada o, por el contrario, si cabrían otros supuestos no mencionados expresamente en el precepto. La respuesta es que, al contrario que indicamos antes respecto a las interrupciones justificadas, parece claro que se trata de una relación abierta por cuanto la norma dice que «se considerarán, entre otras, ...». Por otro lado, una nota común que se deduce de la relación de causas de dilación que enumera el artículo 104 del RGAT es que todas ellas se refieren a actuaciones realizadas o imputables al propio obligado tributario. No hay en la relación supuesto alguno en el que la dilación se produzca en una actuación frente a un tercero. Por tanto, teniendo en cuenta que las enumeradas en la norma no agotan los supuestos de posibles dilaciones, cabría cuestionarse si aparte de las allí contenidas, todas ellas relativas al obligado tributario, cabrían otros supuestos en los que la dilación no provenga del obligado y si podría aceptarse que las dilaciones pudieran provenir también de terceros.

Es un tema complicado para el cual resulta difícil ofrecer una solución satisfactoria. Supongamos una actuación inspectora en la que la información y documentación más importante puede obtenerse no del propio obligado tributario sino de terceros. La Inspección emite los requerimientos a terceros y algunos de los requeridos tardan en contestar, lo que motiva una paralización de las actuaciones. ¿Se podría considerar una dilación del procedimiento la demora en contestar de un tercero? Con la normativa anterior la contestación sería evidente que no porque las dilaciones que se tenían en cuenta eran las imputables al obligado y obviamente un retraso de un tercero no lo es. Sin embargo, con la nueva al hacerse depender la dilación de que no sea imputable a la Administración la respuesta no sería tan clara. La cuestión queda en el aire.

Analicemos los distintos tipos de dilaciones:

1. Incomparecencias y retrasos en la aportación de la documentación requerida.

Para su comentario conviene separar los dos supuestos: las incomparecencias y los retrasos en la entrega de documentación.

a) Incomparecencias.

La dilación se cuenta desde el día siguiente a la fecha fijada para la comparecencia y finalizará cuando se produzca ésta.

No parece ser un tema conflictivo, pues es evidente que sin la presencia del obligado tributario o su representante no hay posibilidad de continuar las actuaciones. De todos modos, en alguna reso-

lución judicial se ha cuestionado que la incomparecencia ocasione, en todo caso, una dilación. Así la STSJ de la Comunidad Valenciana de 9 de noviembre de 2007 (rec. 223/2006, NFJ028356) declara que la dilación imputada por la Inspección al contribuyente por incomparecencia no constituye realmente tal dilación «pues no es razonable que ante una incomparecencia la Administración deje pasar 76 días sin actuación alguna». Para fundamentar esta conclusión el tribunal recurre a la doctrina acuñada por la jurisprudencia de las llamadas «diligencias argucia», conforme a la cual no interrumpen la prescripción las diligencias (o actuaciones) meramente aparentes, sin sustancia real, en el sentido de no estar dirigidas o «conducentes a la determinación de la deuda tributaria». Lo que subyace en la posición del tribunal es que la conducta de la Administración dejando pasar el tiempo sin citar de nuevo al incompareciente sugiere una voluntad deliberada de detener la comprobación, sin que avance el reloj del plazo.

En mi opinión esa asimilación de las diligencias de argucia con las incomparecencias prolongadas sin reiteración inmediata de la cita no debería ser automática. El legislador no se ha ocupado de fijar los requisitos y la forma de cómputo de las incomparecencias. Tal ausencia de reglamentación hay que suplirla indagando las circunstancias que caracterizan las conductas del obligado y de la Administración. Para valorar adecuadamente la cuestión habría que saber cuál era el grado de conocimiento que tenía el obligado tributario del retraso y sus consecuencias. Si fuera consciente de su incumplimiento y no se presentó ante la Inspección, aunque fuera más tarde, por mucho que la Administración demorase la nueva citación, debería calificarse como dilación.

Ahora bien, el que la incomparecencia se entienda como una circunstancia que justifica per se la dilación no obsta para que sea preciso que los elementos de hecho y circunstancias de la misma queden oportunamente reflejados en la documentación del expediente. Que no se acuda a una visita programada no es suficiente para calificarla de incomparecencia sino que hay que explicar los motivos de su no celebración, si fue debida a la Administración o es imputable al contribuyente, y en el caso de que en el expediente no conste la razón por la que no tuvo lugar la visita no cabe considerar la dilación. Así lo ha entendido el TEAC en diversas Resoluciones, como la de 24 de julio de 2008 (RG 931/2007, NFJ030100)²² y la de 12 de febrero de 2009 (RG 52/2008, NFJ032572).

b) Retrasos en la aportación de documentos.

Dice el artículo 104 a) del RGAT: «La dilación se computará desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo has-

²² «[...] considerando que la fecha inicialmente fijada para esta nueva comparecencia era el 22 de marzo de 2002 y que la misma no se produjo hasta el 15 de abril de 2002, nos hemos de cuestionar si este retraso fue debido a un aplazamiento solicitado por el contribuyente o bien un aplazamiento de las actuaciones acordado por la Inspección de los Tributos. En el expediente no obra documentación alguna sobre este extremo; por ello, y considerando que cualquier dilación imputable al contribuyente debe figurar en diligencia u en otro documento extendido en el curso de las actuaciones, hemos de excluir del concepto de dilaciones imputables al contribuyente los días transcurridos entre el 22 de marzo de 2002 y el 15 de abril de 2002, que suman un total de 24 días, al desconocerse absolutamente por qué no tuvo lugar la comparecencia inicialmente prevista».

ta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa».

Ésta es, sin duda, la más polémica de las causas de dilación, pues la interpretación que están ofreciendo los tribunales pone en entredicho la forma en que ha tenido la Administración de entender producida la dilación y choca frontalmente con la pretensión de reconducir cualquier incumplimiento por parte del contribuyente de los requerimientos o peticiones de información y documentación que efectúe la Inspección por la vía de esta incidencia en la ordenación temporal del procedimiento.

En primer lugar, hay que puntualizar que la Inspección en la petición o requerimiento de información o documentación al sujeto comprobado debe sujetarse a lo que establece el artículo 171 del RGAT y con anterioridad regulaba el artículo 36 del RGIT.

El apartado 3 del artículo 171 del RGAT dispone: «Los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector la documentación a la que se refiere el apartado 1. Cuando el personal inspector requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal, se concederá un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con este deber de colaboración».

Por tanto, en la aportación de documentación hay que distinguir:

- a) Documentos a los que se refiere el apartado 1 del artículo citado: declaraciones tributarias; contabilidad (oficial y auxiliar, incluyendo los soportes que amparen o justifiquen los asientos); libros registro exigidos por normas tributarias (principalmente del IVA); facturas, justificantes y documentos sustitutivos; y, documentos, datos e informes con trascendencia tributaria. Todos ellos se deben poner a disposición de la Inspección de manera inmediata y, por consiguiente, no hay que conceder un plazo para su aportación.
- b) Para cualquier otra petición de información o documentación se deberá conceder un plazo mínimo de 10 días.

Llama la atención que se incluya entre la documentación que se debe poner a disposición de la Inspección las declaraciones tributarias, puesto que si los tributos son gestionados por la misma Administración, como es el caso de la AEAT respecto a los tributos estatales, chocaría con el derecho reconocido en el artículo 34.1 h) de la LGT de no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante.

El apartado 1 del artículo 36 del RGIT establecía la misma obligación de aportar la documentación, aunque sin mencionar las declaraciones tributarias, y en el apartado 4, igual que el artículo 171.3 del RGAT, prevenía: «Cuando la Inspección requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes u otros antecedentes que no resulten de la documentación que ha de hallarse a disposición de aquélla ni de los justificantes de los hechos o circunstancias consignados en sus declaraciones, se le concederá un plazo no inferior a 10 días para cumplir con su deber de colaboración».

La aplicación práctica de esta regulación del deber de aportar documentación plantea dudas en algunos aspectos. A tenor de esas normas, los documentos o informaciones que deberían estar a disposición de la Inspección son prácticamente todos los que en el curso de una comprobación se solicitan de manera habitual. El último tipo de documentos que menciona el precepto (literalmente «documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria») rectamente entendido comprendería casi cualquier documento imaginable de utilidad para la comprobación. Esto dejaría casi vacío de contenido el supuesto de documentos para los que hay que conceder un plazo mínimo de 10 días para su aportación. Por otro lado, suponiendo que, como veremos a continuación, la exigencia de que medie un plazo para su entrega tenga un mayor campo de aplicación del que parece desprenderse del tenor literal del precepto, como entienden los tribunales, habría que preguntarse cómo interpretar la regla del plazo de 10 días: si es suficiente con dejar ese plazo de 10 días en cualquier caso o si habría que graduarlo en función de dificultad de la documentación o información a entregar.

Veamos cómo los tribunales se han pronunciado sobre ciertos aspectos de este tipo de dilación:

- Aportación completa de la documentación requerida.

El artículo 104 a) del RGAT previene que la dilación por el retraso en la aportación de documentación, antecedentes o información requerida se produce mientras «no figuren íntegramente cumplimentados» los requerimientos. Esto significa que sea cual sea la amplitud de la petición, tanto si comprende pocos como si comprende muchos, hasta que no se entregue el último documento o información no se considera completo el requerimiento y, por tanto, se incurrirá en dilación.

La necesidad de que la aportación sea completa unida a que, como veremos más adelante, el RGAT dispone que los periodos de dilación «no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse» (art. 102.7 RGAT) plantea si es válido y razonable considerar como dilación la no aportación completa de lo requerido y, al mismo tiempo, seguir solicitando nueva documentación, lo que pudiera desembocar en que se eternice la dilación porque no se termine de aportar toda la que sucesivamente se ha ido pidiendo mientras corría una dilación. Esta situación ha sido contemplada en la SAN de 6 de mayo de 2010 (rec. 238/2008, NFJ038758), en la que se dice que «[...] por parte de la actuario, a medida que se le aportaban documentos, iba exigiendo otros nuevos, por lo que no puede sin ninguna otra explicación, atribuirle a la parte, prácticamente toda la duración del procedimiento como una dilación continua, [...]» apoyándose en que no se le concedió un plazo para aportarlo y porque no se apreciaba que la conducta del representante fuese dilatoria.

En definitiva, lo que se cuestiona es que sea acorde con el espíritu de la norma el que una vez constatado que faltan documentos por aportar y se incurre en dilación se sigan acumulando nuevas peticiones que en el supuesto de que no se cumplimenten íntegramente darán lugar a nuevos periodos de dilación, de manera que no se acabe de cerrar nunca la iniciada al principio.

A mi modo de ver, computar las dilaciones de ese modo puede conducir a una situación absurda: si se pide un gran volumen de documentación e información y en la fecha en que

cumplía el plazo para su aportación faltase algún documento es obvio que se produce una dilación, pero si pese a lo cual se realiza otra petición de nuevos documentos y en la siguiente visita el obligado entrega la documentación que faltaba de la primera petición aunque no toda la que se requirió en la segunda, y así sucesivamente, y en cada una de las visitas se continúa la dilación iniciada en la primera, al final podría resultar que todo el tiempo transcurrido se considera como una dilación, sin que haya periodo efectivo de inspección, consecuencia que podríamos calificar como absurda porque lo cierto es que ha habido actuación efectiva de la Inspección y se ha examinado gran cantidad de documentación. Por ello, para evitar estas situaciones y consecuencias indeseadas, lo más correcto sería entender que mientras esté corriendo una dilación por retraso en la aportación de documentación no sería procedente añadir la solicitud de nueva documentación o información hasta que la dilación se cierre.

- Documentación no obligatoria.

En principio, la documentación que no tiene carácter obligatorio (como la contabilidad no oficial) podría incluirse en el apartado de otros documentos con trascendencia tributaria que, en consecuencia, sería también de puesta a disposición inmediata a la Inspección; no obstante, aun cuando no se considerase comprendida en ese grupo de documentos, pertenecería al segmento de «datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal», para los que rige el plazo mínimo de 10 días. Pero, en cualquiera de los dos casos, atendiendo a lo que disponen el artículo 36 del RGIT y el artículo 171 del RGAT el obligado tributario tendría el deber de aportar esa documentación. Esta conclusión, extraída de la sola lectura de esos dos preceptos, habría que conciliarla con lo que puedan establecer otras normas, que podrían condicionar o relativizar el mandato de los anteriores.

Así, al deber de aportar documentación se le puede oponer el «derecho a rehusar la presentación de los documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria», que fue primero reconocido por el artículo 17 de la LDGC y ahora lo está en el artículo 99.2 de la LGT. Pues bien, acogiéndose a este derecho los tribunales han estimado que la tardanza (o la negativa) en la entrega de documentos que no resulten exigidos por la normativa tributaria no pueden generar una dilación. Ésta es la postura que defiende la AN en la Sentencia de 26 de junio de 2008 (rec. 567/2005, NFJ029583)²³, ratificada por otra de 4 de diciembre de 2008 (rec. 625/2005, NFJ031978).

A mi modo de ver, la aplicación del derecho a rehusar la documentación no exigible por la normativa de gestión no equivale a derecho a no aportar documentación no obligatoria. Una cosa es que la normativa mercantil, fiscal o de otro tipo no imponga el deber de disponer de

²³ «[...] la llevanza del Libro Mayor, cuya aportación de extractos fue requerida por la Inspección en la tan citada diligencia de 6 de mayo de 1999, no resultaba obligatoria para la entidad hoy recurrente, al no encontrarse incluido entre los que el Código de Comercio, artículos 25 y siguientes, ordena que lleven los comerciantes, por lo que resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley 1/1998 a cuyo tenor "los contribuyentes pueden rehusar la presentación de documentos que no resulten exigidos por la normativa aplicable al procedimiento de gestión tributaria de que se trate" pudiendo, por ende, concluir que la parte no estaba obligada a su aportación... si el referido Libro Mayor no es de llevanza obligatoria y su aportación, por tanto, puede ser rehusada por el contribuyente, tal y como prevé el artículo 17 de la Ley 1/1998 anteriormente referido, la consecuencia que de ello se extrae no puede ser otra que la falta "parcial" de aportación no pueda calificarse como "dilación" íntegramente imputable al contribuyente».

cierta documentación, verbigracia el libro mayor, de forma que si no lo lleva no pasa nada, no se incumple ninguna obligación y otra cosa es que disponiendo de ese documento el obligado tributario pueda rehusar su aportación. En mi opinión, esto no está permitido, pues precisamente el artículo 171 del RGAT (y antes el art. 36 RGIT) impone el deber de aportar «documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria»

- Efectuar conciliaciones, contrastes de datos y otras tareas requeridas al obligado tributario.

Es frecuente que en el curso de las actuaciones inspectoras se requiera al sujeto comprobado que elabore y proporcione información de contraste (es el caso de las conciliaciones de las bases del IS e IVA o retenciones del trabajo). Del mismo modo que el caso anterior, y amparado en el mismo derecho aludido, algunos tribunales entienden que no es obligación del sujeto comprobado preparar información comparativa, conciliaciones, análisis de datos, etc., de manera que cuando se solicite por la Inspección podrá legalmente negarse a efectuarlo y, en consecuencia, no generará una dilación. Esto se refleja en las SSAN de 2 de octubre de 2008 (rec. 214/2005, NFJ030909)²⁴, 9 de octubre de 2008 (rec. 251/2005, NFJ031447) y 11 de febrero de 2010 (rec. 464/2006, NFJ037975).

- Hay que conceder un plazo para la aportación de la documentación.

Ya hemos visto que la regla general, según las normas reglamentarias antes citadas, es que la documentación con trascendencia para la comprobación debe estar disponible para la Inspección, sin necesidad por tanto de otorgar un plazo para su entrega y sólo en los casos, que serán infrecuentes en los procedimientos de inspección, de documentación que no tenga trascendencia tributaria se habrá de fijar un plazo de aportación con un mínimo de 10 días. Así lo entiende el TEAC, Resolución de 28 de abril de 2009 (RG 3372/2007, NFJ034168), que considera que existe dilación si el Inspector solicita, en el momento de personarse en la empresa, determinada documentación que debe estar a disposición de la Administración tributaria, por lo que su falta de aportación implica el inicio de una dilación imputable al contribuyente que finalizará en la fecha en que efectivamente se aporte. Sin embargo, la AN ha dado completamente la vuelta al criterio del TEAC y mantiene que la concesión de plazo de aportación rige para todo tipo de documentos y que si no se ha cumplido la exigencia de conceder un tiempo mínimo para la entrega de la documentación la dilación no empezará hasta tanto transcurra ese plazo mínimo, e incluso, yendo más allá, pone en cuestión la idoneidad del plazo de 10 días cuando la documentación a aportar sea compleja y propugna que el plazo, partiendo de ese mínimo, debería ser superior y proporcional a la dificultad

²⁴ «Aun con la extraordinaria amplitud con que el precepto reglamentario prevé el ámbito material de ese deber de colaboración, virtualmente extendido a la totalidad de los documentos e informaciones con trascendencia fiscal, resulta evidente que no es obligación del comprobado la tarea de cotejar tales datos o de elaborar documentos complementarios referidos a ellos. No es, por tanto, preceptivo que el obligado a aportar determinada documentación –en este caso, la información sobre retenciones y la relativa a gastos deducibles a efectos del IS y al IVA deducible– tenga la carga de conciliar unos con otros datos, pues tal obligación de hacer excede de su deber y es, además, característica de la labor de comprobación. El requerimiento efectuado en la comunicación de inicio relativo a "conciliación entre las bases imposables..." viene referido por tanto a una actividad que excede del deber de aportación para convertirse en una obligación nueva, sin amparo legal, y que de hecho entraña una especie de encomienda al contribuyente para que sustituya a la propia Inspección en el examen y valoración de los datos ya aportados, lo que al margen de lo que podamos opinar sobre su valor sobre el resultado final de la inspección, lo cierto es que su cumplimiento podía ser rehusado por la persona o entidad requerida y, por consiguiente, no puede dar lugar a una dilación indebida del contribuyente».

que suponga reunir los documentos. Se pronuncian de este modo las SSAN de 26 de junio de 2008 (rec. 434/2005, NFJ029753), 26 de febrero de 2009 (rec. 494/2006, NFJ032607)²⁵ y 29 de octubre de 2009 (rec. 66/2006, NFJ036277).

- Reiteración de requerimientos.

En el supuesto de que el obligado tributario no atienda el requerimiento o petición de documentación se plantea hasta qué punto sería procedente reiterar una y otra vez la petición y qué consecuencias se derivarían de la situación. Así, en la STSJ de Madrid de 1 de octubre de 2009 (rec. 1403/2007, NFJ037048) se estimó que la Inspección no puede reiterar los requerimientos a su arbitrio ni superar el plazo lógico y normal para su cumplimiento y se consideraron adecuados los dos primeros requerimientos efectuados por diligencias, siendo innecesarios para la correcta tramitación del procedimiento de inspección los posteriores requerimientos, todos ellos idénticos, por lo que se resolvió que estos requerimientos no generaban dilaciones. En la SAN de 12 de marzo de 2009 (rec. 59/2008, NFJ033110) se advierte que la falta de cumplimiento del requerimiento no autoriza a mantener abierto el plazo de dilaciones imputables al interesado de manera indefinida, sino tan sólo por el tiempo necesario para constatar que tal requerimiento no será cumplido. Otro pronunciamiento relacionado con la reiteración de requerimientos es el de la AN de 11 de febrero de 2010 (rec. 464/2006, NFJ037975) en el que se formula una teoría que de ratificarse puede conllevar graves consecuencias y es que no constituye una dilación la reiteración de solicitud de justificantes de gastos o deducciones que favorecen al obligado, porque lo que procede en estos casos es no admitir el gasto o la deducción y, por tanto, no cabe la imputación de una dilación²⁶. Esta última conclusión se vuelve a reiterar en la SAN de 22 de abril de 2010 (rec. 154/2007, NFJ038237), en la que no acepta como dilación el retraso en la entrega de un estudio que sirve para acreditar una deducción por actividades exportadoras en el IS, porque literalmente «los datos requeridos en las actuaciones de comprobación relativas a consecuencias favorables para el contribuyente, que acrediten hechos que fundamentan gastos deducibles, deducciones, minoraciones o diferimientos, pueden determinar un efecto material negativo, de no aportarse, aplicando las reglas sobre carga de la prueba, pero no una dilación, pues no es dable requerir una y otra vez una información que, de poseerla el interesado, siéndole beneficiosa, habría aportado. La supuesta dilación se habría producido, a juicio de la Inspección, una demora en la entrega de la documenta-

²⁵ «El precepto exige, pues, que todo requerimiento al comprobado para que aporte datos, informes o antecedentes debe acompañarse de la concesión de un plazo mínimo de 10 días, esto es, no podrá ser inferior, pero sí superior. De ahí que sea rigurosamente inaceptable, por arbitraria, la atribución de un retraso injustificado en los casos en que no se concede un específico plazo, sino que se haga coincidir con la fecha de citación para práctica de una diligencia, cuando los intervalos entre una y otra actuación sean inferiores al indicado plazo con que, al menos, cuenta el interesado, pues la dilación no da comienzo hasta tanto no transcurra ese lapso mínimo. Además, la previsión reglamentaria de un plazo mínimo exige considerar, para respetar el principio de proporcionalidad, que éste únicamente rige cuando la aportación de datos o informaciones sea sencilla, por su facilidad de búsqueda u obtención, o por la claridad del requerimiento, pero no puede interpretarse, en absoluto, que ese plazo se mantenga cuando la prueba que se solicita sea compleja y, en todo caso, cuando la liquidación no analiza en modo alguno cuál es la razón por la que considera que los muy reducidos plazos que se conceden son suficientes a los fines que los justifican.

²⁶ «[...] las informaciones referidas a consecuencias favorables o positivas para el contribuyente, acreditativas de hechos que fundamentan gastos deducibles, deducciones, minoraciones o diferimientos, pueden determinar un efecto material negativo, en caso de no aportación, por aplicación de las reglas sobre la carga de la prueba, pero no una dilación, pues no es dable requerir una y otra vez una información que, de poseerla el interesado, siéndole beneficiosa, habría aportado».

ción requerida, no es suficiente para computarla como tal, pues no ha dado lugar a una obstrucción o entorpecimiento de la actividad inspectora».

No nos parece acertada esta conclusión de que si la petición se refiere al justificante de un gasto o una deducción y no se aporta por el obligado tributario podría determinar la no admisión del beneficio fiscal al contribuyente pero no una dilación. La petición de un justificante se tendrá que reiterar las veces que se considere necesario, a no ser que el obligado tributario manifieste definitivamente que no la posee. Entenderlo de modo que no hace falta reiterar porque si no lo entrega no se deduce iría en contra del propio contribuyente.

2. Aportación de documentación por el obligado tributario una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones o la relacionada con la estimación indirecta.

La justificación de que se califiquen como dilaciones los supuestos de aportación de documentos tras el trámite de audiencia y el de alegaciones se encuentra en que esos trámites representan el momento en el que se entiende que se han completado las actuaciones de comprobación, se cuenta con toda la documentación necesaria para la regularización y el obligado tributario, a la vista de la documentación del expediente, puede aducir lo que más convenga a sus intereses y, en su caso, aportar los documentos que según su criterio acrediten sus pretensiones y si se aportan después nuevos documentos por el sujeto es razonable considerar que la prolongación del procedimiento no puede afectar al tiempo máximo de las actuaciones. El artículo 96.4 del RGAT dispone que «Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución». Fernando DE VICENTE²⁷ considera una situación absurda que a la luz de ese precepto se ignoren documentos decisivos para resolver la procedencia del acuerdo de liquidación por el mero hecho de haber sido aportados vencido el trámite de audiencia y se pregunta si tiene sentido dado que en la vía contenciosa lo puede presentar.

El supuesto referido a la estimación indirecta (aportación por el obligado tributario de datos, documentos o pruebas relacionados con la aplicación del método de estimación indirecta desde que se deje constancia en el expediente) es una novedad del RGAT respecto al RGIT, aunque en realidad ya estaba previsto en el artículo 158.3 de la LGT. Su razón de ser es la de poner coto a una práctica consistente en no aportar la documentación en la comprobación inspectora para que se determine la base por el régimen de la estimación indirecta y posteriormente, en vía económico-administrativa o en vía contenciosa, aportarla y atacar así la aplicación del régimen. Por ello, se considera dilación el tiempo que medie entre la apreciación de las circunstancias y el momento en que son aportados los documentos con anterioridad a la propuesta de regularización.

3. Concesión de aplazamientos y ampliación de cualquier plazo.

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

²⁷ DE VICENTE BENITO, F.: « Incidencia...» ob. cit. pág. 60.

La justificación de esta causa es obvia y no merecería mayor comentario: si es el obligado tributario quien solicita que se suspendan las actuaciones o que se prorrogue el plazo para realizar cualquier trámite lógicamente el tiempo extra que pida le es imputable y no debe computarse en el plazo de duración. No obstante, los tribunales se han pronunciado sobre algunas de las cuestiones relativas a esta causa de dilación en el sentido siguiente:

- a) Cómputo del tiempo de dilación. Los aplazamientos o suspensiones se solicitan por un tiempo determinado. Si tras la fecha de finalización del aplazamiento o de la ampliación del plazo no se reanudan las actuaciones no procede su consideración como dilación. El TSJ de la Comunidad Valenciana en la Sentencia de 9 de noviembre de 2007 (rec. 223/2006, NFJ028356), en un supuesto en el que estuvieron paralizadas durante más de cuatro meses porque el contribuyente solicitó una suspensión de 12 días, ha entendido que era deber de la Inspección actuar a partir del fin de la suspensión y si no lo hizo la dilación no puede considerarse imputable al contribuyente.

Estando de acuerdo en que no es correcto considerar que todo el tiempo de suspensión de las actuaciones deba ser calificada como dilación, estimamos que es más correcto admitir una dilación por el tiempo de la solicitud del aplazamiento (12 días) y el resto computarlo dentro del plazo como una interrupción no justificada de las actuaciones.

- b) En relación con las peticiones de prórroga de plazos existe controversia sobre la referida al plazo de alegaciones al acta. A tenor de lo que previene el artículo 104 del RGAT, puesto que se refiere expresamente a la «concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo» está claro que dichas prórrogas se toman como dilaciones. Sin embargo, antes, con el artículo 31 bis del RGIT, la cosa no estaba tan clara, pues se refería al «aplazamiento o retraso de las actuaciones solicitado por el propio contribuyente en los casos en que se considere precedente». Con esta redacción del RGIT se ha planteado si esa petición del obligado tributario de la ampliación de plazo de alegaciones constituía o no una dilación, lo cual no ha sido resuelto de modo uniforme por los tribunales. Inclusive, el mismo tribunal adopta decisiones contrarias sobre esta cuestión. La Audiencia Nacional en las Sentencias de 12 de febrero de 2004 (rec. 1058/2001, NFJ017073), de 18 de julio de 2006 (rec. 1094/2003, NFJ024072) y en la de 28 de mayo de 2009 (rec. 132/2006, NFJ036484) admite el cómputo que hizo la Inspección en el que incluyó como dilación la ampliación concedida del plazo para alegaciones, mientras que en las de 3 de marzo de 2006 (rec. 613/2003, NFJ022755), 3 de octubre de 2007 y 13 de julio de 2009 (rec. 604/2007, NFJ035456) manifiesta que no se trata de una dilación imputable al contribuyente la solicitud de ampliación y su consiguiente concesión al amparo del artículo 49 de la Ley 30/1992.
- c) Un tema recurrente en los expedientes que han resuelto los tribunales sobre el plazo de duración de las actuaciones inspectoras es el de si los periodos de vacaciones alegados por el sujeto comprobado para justificar la paralización o interrupción de las actuaciones inspectoras, bien porque lo solicitaba expresamente o porque no atendiera durante vacaciones las visitas programadas por la Inspección, constituyen o no una dilación que debe descontarse del plazo. Esta alegación ha sido sistemáticamente rechazada por todo tipo de tribunales, desde los administrativos (TEAC de 3 de abril de 2008 –RG 3654 y 3655/2006, NFJ028915–), a los contenciosos (TSJ del Principado de Asturias de 30 de junio de 2008

–rec. 1756/2005, NFJ031484– y Audiencia Nacional, entre otras, las de 22 de marzo de 2007 –rec. 370/2004, NFJ025537–, 20 de septiembre de 2007 –rec. 371/2004, NFJ026702–, 9 de abril de 2008 –rec. 361/2006, NFJ028905– y 23 de noviembre de 2009 –rec. 308/2008, NFJ037793–), fundándose en que el derecho a un mes de vacaciones es un derecho laboral pero no fiscal y no es incompatible con el deber del cumplimiento de las respectivas obligaciones tributarias, ni debe ser obstáculo para el cumplimiento de las mismas.

4. Notificaciones infructuosas.

Según el artículo 104 e) del RGAT es dilación: «El retraso en la notificación de las propuestas de resolución o de liquidación o en la notificación del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por el tiempo que transcurra desde el día siguiente a aquel en que se haya realizado un intento de notificación hasta que dicha notificación se haya producido».

Se trata de una extensión de la regla que prevé el artículo 104.2 de la LGT de que «A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución».

El TSJ de Andalucía en su Sentencia de 2 de octubre de 2007 (rec. 499/2003, NFJ028220) acepta que no se compute.

5. Otros supuestos de dilaciones.

No plantean problemas específicos, y por lo tanto no hay comentarios que realizar, respecto a los motivos referidos a la presentación de declaraciones sustitutivas o complementarias y a la falta de presentación en plazo de los libros de IVA en soporte informático mientras se están desarrollando las actuaciones inspectoras.

c) Otras cuestiones relevantes relativas a las dilaciones e interrupciones justificadas

Además de las características específicas de los distintos supuestos de dilaciones e interrupciones justificadas su examen se completa con el análisis de ciertas condiciones o requisitos comunes y de otras cuestiones que resultan relevantes para la delimitación de las mismas.

1. Necesidad de que se adviertan al interesado y de que consten documentalmente las dilaciones e interrupciones ocurridas.

La regulación actual de esta materia recuerda con insistencia que es necesario advertir al interesado de la posibilidad de incurrir en una dilación y las consecuencias que acarrea sobre el cómputo del plazo, así como documentar convenientemente la existencia de dilaciones e interrupciones.

Esta es una exigencia lógica del derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte [art. 31.1 e) LGT]. El artículo 102.4 del RGAT señala que «los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración deberán documentarse adecuadamente para su constancia en el expediente». El artículo 104 a) del mismo texto reglamentario señala que no se tendrán por atendidos los requerimientos de documentación hasta su íntegra cumplimentación «lo que se advertirá al obligado tributario».

La normativa anterior (LDGC y RGIT) establecía las mismas exigencias, aunque no de forma tan directa y clara como la actual. La advertencia de incurrir en dilaciones se imponía en el artículo 31 bis.2 del RGIT («se considerarán dilaciones imputables al propio obligado tributario, el retraso... Las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a efectos de este cómputo hasta que no se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al interesado») y la necesidad de documentar en el apartado 3 del mismo precepto («El contribuyente tendrá derecho, si así lo solicita, a conocer el estado de tramitación de su expediente y el cómputo de las circunstancias reseñadas en los apartados anteriores, incluyendo las fechas de solicitud y de recepción de los informes correspondientes) y ordenando una manera de informar de los requerimientos que preservase la identidad de los requeridos, sólo desvelada al finalizar el procedimiento («En los supuestos de interrupción justificada, se harán constar, sin revelar los datos identificativos de las personas o autoridades a quienes se ha solicitado información, las fechas de solicitud y recepción, en su caso, de tales informaciones. Sin perjuicio de ello, cuando el expediente se encuentre ultimado, en el trámite de audiencia, previo a la propuesta de resolución, el contribuyente podrá conocer la identidad de tales personas u organismos»).

¿Constituyen estas exigencias de advertencia y documentación de las dilaciones y las interrupciones justificadas un requisito esencial para su reconocimiento y efectividad? El TEAC ha adoptado una postura flexible. Por un lado, sostiene la necesidad de que en el expediente figuren documentadas las dilaciones, de modo que «Si la Inspección pretende que determinado periodo de tiempo no compute a tales efectos, debe hacerlo constar expresamente. No aportada prueba alguna de que se haya producido una incomparecencia que constituya dilación imputable, ni tampoco de una interrupción justificada de las actuaciones inspectoras, el periodo de tiempo comprendido entre [...] y [...] debe tenerse en cuenta a efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras» [Resolución de 20 de noviembre de 2008 (RG 2945/2007, NFJ031273)]. Sin embargo, por otro lado, admite que se puedan imputar dilaciones al contribuyente aunque no se hubiera hecho constar la circunstancia que la motiva (la tardanza en la aportación de determinados documentos) en cada una de las diligencias. Esto es lo que afirma la Resolución de 3 de abril de 2008 (RG 3654 y 3655/2006, NFJ028915): «La circunstancia de que en determinados casos no se especifique en cada diligencia que la dilación habida es imputable al obligado tributario no implica que tal dilación y que su imputación no se hayan producido si así resulta con claridad de las diligencias que recogen los datos y circunstancias que dieron lugar al retraso de las actuaciones y a los cuales el representante del obligado prestó su conformidad». En la Resolución del TEAC de 16 de marzo de 2005 (RG 2004/2002, NFJ020469) se plantea el supuesto de que el actuario no advirtiera al contribuyente de las consecuencias del retraso ni hiciera mención de las demoras en las sucesivas diligencias que extendiera, pero corrigiera esta circunstancia en una diligencia posterior. La posición del TEAC en esta resolución es que la reiteración de las peticiones de la documentación impide que el obligado pudiese alegar desconocimiento, por lo que es procedente imputar la dilación.

Por el contrario, la posición general de otros tribunales es la de exigencia estricta de los requisitos de constancia documental de la existencia de dilaciones e interrupciones justificadas y la advertencia de la posibilidad de incurrir en dilaciones. En este sentido se expresan multitud de sentencias de la Audiencia Nacional que reproducen los mismos argumentos y reproches a la actuación de la Administración tributaria que pretende hacer valer dilaciones sin tenerlas debidamente documentadas o sin haber advertido de la posibilidad de incurrir en ellas, llegando a calificar de abusiva la utilización de la norma que autoriza a descontar dilaciones. Entre estas Sentencias se pueden citar las de 12 de marzo de 2009 (rec. 59/2008, NFJ033110), 15 de octubre de 2009 (rec. 181/2006, NFJ036288)²⁸ y 3 de diciembre de 2009 (rec. 421/2006, NFJ036932).

2. Si se supedita el reconocimiento de la interrupción justificada o dilación a la relevancia o trascendencia de información o documentación que la motiva.

También se ha planteado si la simple concurrencia de las circunstancias establecidas en la norma es requisito bastante para el reconocimiento de la interrupción justificada o la dilación o si además se requiere que la información o documentación hubiese resultado relevante para la comprobación a efectos de la liquidación de la obligación tributaria. Por ejemplo, si se solicitan contratos de una determinada operación y el contribuyente se demora en su aportación, lo que constituye una dilación aunque al final la aporte, o si se requiere a una autoridad extranjera sobre cierta información financiera de un sujeto, y en ninguno de los dos casos de la documentación recibida se deriva ningún ajuste que afecte a la regularización de la situación tributaria del obligado tributario. Las normas no indican nada, ni lo confirman ni lo niegan.

Por regla general los tribunales han desestimado la vinculación de la validez de las dilaciones e interrupciones a la importancia que hubieran tenido los datos o informes solicitados de cara a la finalización de la comprobación. Así, la SAN de 23 de noviembre de 2009 (rec. 308/2008, NFJ037793) frente a la alegación del interesado de que «la información solicitada era irrelevante, no sólo por obrar en poder de la Inspección al haber sido facilitada por la empresa, sino porque, además, no afectó a la regularización tributaria de mi representada» responde que «la eficacia de la solicitud de información realizada por el órgano de gestión, a efectos de la interrupción del plazo de tramitación del procedimiento de comprobación, no está supeditada normativamente a la relevancia que definitivamente se otorgue a la misma en la regularización de la situación del obligado tributario, ni la pendencia de dicha información impide la realización de otras actuaciones inspectoras». En la sentencia del mismo tribunal de 14 de mayo de 2008 (rec. 101/2007, NFJ030948) no se atiende la

²⁸ En la Sentencia de 15 de octubre de 2009 se afirma: «La Administración, en el caso que examinamos, ha utilizado de forma abusiva el precepto que le autoriza a descontar, del periodo máximo legal, las dilaciones imputables al comprobado y, por tal razón, no cabe aumentar ese periodo en los días en que se cifra la pretendida demora. A tal efecto, conviene efectuar varias precisiones esenciales:

1. Ni el acta ni el acuerdo de liquidación acreditan de modo suficientemente detallado, ni qué concreta documentación se aportó tardíamente, ni qué influencia representó ese objetivo retraso en la marcha del procedimiento...
2. Tampoco hay constancia alguna de que se advirtiera al comprobado de las consecuencias de un eventual incumplimiento [...].
3. Al margen de las consideraciones anteriores, no ha habido, en modo alguno, una paralización del procedimiento, pues-to que éste se ha plasmado en muy diversas diligencias durante el periodo que se dice afectado por la dilación [...].
4. A tal efecto, no basta con que se produzca un retraso, sino que es preciso evaluar, aunque sea de modo sucinto, tanto su significación en la marcha del procedimiento como las circunstancias que han dificultado la aportación en tiempo».

alegación del interesado de que el informe solicitado era irrelevante, pero sugiere que para oponerse a la validez de la solicitud del informe se acuda a la vía de las diligencias de oficio.

No obstante, hay también resoluciones, como la SAN de 11 de febrero de 2010 (rec. 464/2006, NFJ037975), en las que, si bien el rechazo de la dilación obedecía a la confluencia de varios motivos, una de las razones de la no admisión de la incidencia era la falta de trascendencia, la insustancialidad de la documentación requerida²⁹.

3. Compatibilidad de la dilación o la interrupción justificada con la realización de otras actuaciones.

El artículo 102.7 del RGAT preceptúa que «los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse». Lo mismo decía el artículo 31 bis.4 del RGIT.

Los tribunales, y principalmente la AN, no han mantenido una postura muy definida sobre esta cuestión. Así, la mayoría de los tribunales deniegan la pretensión de los recurrentes de que se rechace la dilación si la Administración había continuado actuando, caso de las SSAN de 18 de julio de 2006 (rec. 1094/2003, NFJ024072), 10 de julio de 2008 (rec. 240/2005, NFJ037342) y 22 de septiembre de 2008 (rec. 355/2006, NFJ031148). Sin embargo, pese a la aparente claridad de la norma, la misma AN ha cuestionado la detención del cómputo del plazo en los casos en que haya habido otras actuaciones de la Inspección durante el tiempo de dilación o interrupción justificada (Sentencias de 23 de abril de 2009 –rec. 643/2005, NFJ033246– y 15 de octubre de 2009 –rec. 181/2006, NFJ036288–).

No dejan de tener sentido las últimas sentencias de la AN, pues si la justificación del descuento en el plazo de las actuaciones inspectoras de los días de dilaciones e interrupciones justificadas es que como consecuencia de estas incidencias se paraliza la actuación inspectora, el que se permita seguir actuando parece un contrasentido. Lo que ocurre es que esto hay que compaginarlo con la eficacia y celeridad administrativa, que redundan en el derecho de los obligados tributarios a que la carga fiscal indirecta derivada de la gestión tributaria sea la mínima posible o como se dice en el artículo 34.1 k) de la LGT: «Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias». Si no se permitiese actuar, seguir trabajando en el expediente, a la espera de recibir la información solicitada o el documento cuya entrega demora el obligado, en definitiva, se le podría estar haciendo un flaco favor al mismo interesado y, en cualquier caso, retrasaría la conclusión del procedimiento, con el evidente daño a los intereses públicos.

²⁹ «Aun prescindiendo de esas exigencias formales que la Inspección ha omitido, la documentación reiteradamente requerida a la inspeccionada era total, completa y absolutamente inútil para efectuar la liquidación si se tiene en cuenta que la tesis fundamental del acto de liquidación –que esta Sala comparte– es que en la sociedad, sometida al régimen de transparencia fiscal, no puede minorar la base imponible regularizada ni compensarla con bases imponibles procedentes de ejercicios anteriores en que, como sucedió en el que nos ocupa –1997– no se efectuó declaración-liquidación, de suerte que no puede compensarse una mera y pretendida pérdida de la sociedad que no ha determinado, fiscalmente, una base imponible negativa, concepto este que habría requerido la consignación formal de dicha base en una declaración fiscal explícita, a que el contribuyente estaba obligado. Siendo por tanto irrelevante la documentación exigida, cuya omisión causó nulo efecto en la liquidación –como lo habría causado también su aportación–, de tales inanes actuaciones no puede surgir una dilación que no tiene otro origen que el empecinamiento de la Administración en obtener datos inservibles para el procedimiento en que se exigen».

En cualquier caso, la admisión de la realización de actuaciones mientras esté corriendo una dilación o una interrupción justificada está expresamente reconocida en el precepto antes citado, con lo que la postura de la AN en las últimas sentencias mencionadas no tendría amparo en lo establecido en la norma.

4. Consideración de las interrupciones justificadas y las dilaciones en los grupos fiscales.

El plazo de las actuaciones de comprobación del IS del grupo fiscal, en cuanto a la regularización afecta a la liquidación practicada por la sociedad dominante mediante la integración de las bases individuales de las sociedades que lo forman, es el mismo que para la comprobación del impuesto de la sociedad individual. Eso quiere decir que desde el inicio de la comprobación de la primera sociedad en inspeccionar hasta la notificación final a la dominante de la liquidación del impuesto del grupo no puede transcurrir más de 12 o 24 meses si se ha ampliado, lo cual trae como consecuencia que las dilaciones o interrupciones justificadas producidas en la comprobación de cualquier sociedad del grupo se tengan en cuenta en el cómputo del plazo del grupo. Pero esto tiene una condición: que la circunstancia se ponga en conocimiento formal de la dominante.

Respecto a esta comunicación formal a la dominante, los tribunales han interpretado que no basta con que sea la sociedad dominante titular o participe de la mayoría de las acciones o participaciones en las dependientes para que se acredite que tenía conocimiento de las dilaciones de éstas. Tiene que haber una comunicación formal, no se puede presumir (SSAN de 21 de septiembre de 2009 –rec. 215/2006, NFJ035879– y 8 de octubre de 2009 –rec. 216/2006, NFJ035801–). En otras sentencias del mismo tribunal (22 de marzo de 2007 –rec. 370/2004, NFJ025537– y 20 de septiembre del mismo año –rec. 371/2004, NFJ026702–) se aclara que las dilaciones son las que se producen en relación con todas las sociedades que forman parte del grupo, con independencia de quién sea la sociedad que origina la dilación o que se pueda continuar las actuaciones con las restantes.

7. AMPLIACIÓN DEL PLAZO

a) Supuestos que posibilitan la ampliación del plazo

El artículo 150.1 de la LGT establece que el plazo de las actuaciones inspectoras de 12 meses se pueda ampliar «con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro periodo que no podrá exceder de 12 meses», previendo, como antes lo hacía la LDGC, dos grandes causas habilitantes de la ampliación: la especial complejidad de las actuaciones y la ocultación de actividades por el obligado tributario. A estas dos circunstancias se añade la que prevé el apartado 4 del mismo artículo 150 en los casos de reanudación del procedimiento administrativo como consecuencia de la no apreciación de existencia de delito.

El periodo de ampliación no está fijado, aunque tiene un máximo de 12 meses. En esto difiere de la regulación de la LDGC, en la que la ampliación era por un periodo fijo de 12 meses, sin que se

podría ajustarse en función de las necesidades del caso concreto. Ahora es variable y en el acuerdo por el que se apruebe la ampliación «se concretará el periodo de tiempo por el que se amplía el plazo» (art. 184.5 RGAT).

En relación con cada uno de estos supuestos hay que señalar lo siguiente:

1. Especial complejidad.

En primer lugar hay que apuntar que tanto la doctrina³⁰ como las resoluciones judiciales³¹, a la vista de la delimitación que efectúa la norma, califican la especial complejidad como un concepto jurídico indeterminado. Para el TEAC este concepto jurídico indeterminado es delimitado en la norma reglamentaria³².

La LGT (art. 150) no define la especial complejidad sino que enuncia los supuestos en los que cabe apreciarla, mientras que el reglamento (art. 184 RGAT) desarrolla las características que distinguen a cada uno de los supuestos previstos en la ley y amplía la lista o catálogo de los mismos.

Los que figuran en la ley son los siguientes:

- Volumen de operaciones de la persona o entidad, especificado en el artículo 184 del RGAT como el que sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas, fijado en 5.700.000 euros en los artículos 175 y 203 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
- Dispersión geográfica de sus actividades, concretado en el reglamento en que los «hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria se realicen fuera del ámbito territorial de la sede del órgano actuante y sea necesaria la realización de actuaciones de comprobación fuera de dicho ámbito territorial».
- Tributación en régimen de consolidación fiscal, aclarando el artículo 184 que el grupo debe estar en comprobación inspectora.

³⁰ Entre ellos RIERA RIBAS, B.: «Los conceptos jurídicos indeterminados en la nueva Ley General Tributaria» en *RCyT*, CEF, n.º 265, 2005, págs. 33 a 98 y JUAN LOZANO, A.M.: «El Proyecto de Ley General Tributaria en materia de inspección: apuntes acerca de su posible desarrollo reglamentario (2.ª Parte)», en *Fiscal mes a mes*. Ediciones Francis Lefebvre N.º 91 2003, pág. 30.

³¹ TSJ del Principado de Asturias de 30 de junio de 2008 (rec. 756/2005, NFJ031484) «[...] la enumeración que se hace de supuestos de complejidad lo es a título de orientación o de ejemplo, por lo tanto, estamos ante una enumeración abierta que tiene como consecuencia que cualquier circunstancia bien individual o en conjunto puede conducir a dar contenido al concepto de complejidad». AN de 11 de noviembre de 2009 (rec. 269/2006, NFJ036898): «[...] la especial complejidad de las actuaciones es un concepto jurídico indeterminado que permite, en el artículo 29.1 a) de la Ley 1/1998, la posibilidad de ampliar el plazo inicialmente previsto, que se revela por la concurrencia de alguno de los datos indiciarios de esa complejidad que, *ad exemplum*, enumera el precepto».

³² «Debe tenerse presente que los conceptos jurídicos indeterminados que utiliza la ley –"especial complejidad", "volumen de operaciones" o "dispersión geográfica de sus actividades"– se delimitan y concretan en el Real Decreto 136/2000 y, de su mano, en el artículo 31 ter del Reglamento General de la Inspección, con lo que se simplifica la tarea de la Administración a la hora de determinar la existencia del supuesto –especial complejidad– de la habilitación al que se refiere la norma para poder ampliar el plazo».

- Tributación en régimen de transparencia fiscal internacional, al que añade el reglamento el de las entidades en atribución de rentas y exige que estén en comprobación inspectora.

Junto a estos supuestos, en el artículo 184 del RGAT se incluyen estos otros:

- Comprobación de personas o entidades vinculadas (letra b).
- Incumplimiento de obligaciones contables o desaparición de libros y registros (letra f).
- Investigación de tramas para la defraudación, en especial del IVA (letra g).
- Operaciones simuladas, utilización de facturas falsas o personas interpuestas (letra h).
- Comprobación de personas o entidades relacionadas económicamente entre sí que participen en las distintas fases del proceso de producción o distribución de un determinado bien o servicio (letra i).
- Comprobación de un beneficio que requiera verificar el régimen de otro tributo (letra j).

Como puede advertirse la lista es amplia y pormenorizada, detalla una casuística extensa de tipos de actuaciones inspectoras que representan una mayor complicación en la comprobación o que requieren un trabajo adicional por la necesidad de coordinar las actuaciones respecto a varios sujetos o en distintos ámbitos.

La relación tan detallada contrasta con la inicial del artículo 29 de la LDGC. Este artículo, pese a no mencionar apenas circunstancias calificadoras de la especial complejidad, tampoco efectuaba remisión alguna a las normas reglamentarias, que como hemos visto sí incluía el artículo 150 de la LGT, por lo que la delimitación quedaba bastante imprecisa. El desarrollo de ese artículo 29 se contenía en el artículo 31 ter del RGIT que se refería únicamente a cuatro supuestos de especial complejidad: el volumen de operaciones, el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables, la comprobación respecto a entidades vinculadas que requiera actuar en varias delegaciones, y la dispersión geográfica de las actividades que requieren actuaciones en diversas delegaciones.

Llama la atención que esta delimitación de lo que se entiende por especial complejidad se realice en parte en la ley y en parte en el reglamento, lo que ha sido criticado como síntoma de una deficiente técnica legislativa³³.

2. Ocultación de actividades.

Esta segunda circunstancia habilitante de la ampliación del plazo tiene su razón de ser en la mayor dificultad de la comprobación y, en consecuencia, en la necesidad de contar con más tiempo

³³ JUAN LOZANO, A.M.: «La creciente conflictividad en torno a los plazos en los procedimientos tributarios. Propuesta de regulación del deber de resolver de las administraciones tributarias desde el deber constitucional de buena administración», *Fiscal mes a mes*. N.º 83. Ediciones Francis Lefebvre. 2003 pág. 39, *op. cit.* PONT MESTRES, M. *Derechos y deberes en el Procedimiento de Inspección Tributaria*. Marcial Pons, 2006, pág. 128.

para poder completarla, en los casos de actividades económicas no declaradas y, por tanto, opacas para la Administración. Es preciso anotar que lo que no se ha declarado es el ejercicio de la actividad en sí misma, es decir, que no se ha presentado la declaración censal o de alta en la actividad. No estamos en presencia de la falta de declaración de los rendimientos de una actividad, por lo que, por ejemplo, si el sujeto figura censado en la actividad empresarial o profesional que ejerce pero no presenta la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o del IS, ni cumple cualquier otra obligación tributaria relativa a la actividad no se considera actividad oculta y, por consiguiente, no entraría en el ámbito de esta causa de ampliación del plazo. Algún autor ³⁴ ha expresado su asombro porque la norma se refiera exclusivamente a la ocultación de la actividad y no considere incluida la falta de declaración de los rendimientos derivados de la actividad.

En definitiva, es el descubrimiento por la Inspección de que el sujeto comprobado ejerce una actividad empresarial o profesional encubierta, en la que no figura dado de alta, lo que permite acogerse a la posibilidad de ampliar el plazo hasta 12 meses más. Y esto aunque el sujeto figure en el censo y tribute por los rendimientos de una actividad distinta. No tiene que ser oculto el sujeto sino la actividad.

Cuando se impuso el plazo de duración de las actuaciones inspectoras con la LDGC, desarrollada por el RGIT, esta causa de ampliación se refería, según establecía el artículo 31 ter del RGIT, a la disposición de datos por la Administración «que pongan de manifiesto la realización por el obligado tributario de cualquier actividad empresarial o profesional respecto de la que no presentó declaración, o de actividades empresariales o profesionales distintas de las declaradas por el mismo. Se considerará como actividad distinta de la declarada, aquella que hubiera dado lugar a la tributación por el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) en grupo distinto a aquel que corresponda al del epígrafe en que se encuentra dado de alta el contribuyente, o cuando se desarrolle la actividad descubierta en una unidad de local no declarada a efectos de dicho impuesto, así como cuando la actividad hubiera dado lugar a la inscripción en un código de actividad y de establecimiento en el ámbito de los Impuestos Especiales, distinto de aquel en que se encuentre dado de alta el obligado tributario». Es decir, para calificar como actividad distinta a la declarada se atendía a la tributación en grupo distinto del IAE o a la inscripción en código de actividad distinto en los Impuestos Especiales. Esta redacción tropezó con el problema de que si la actividad ocultada no tributaba efectivamente por el IAE, por una exención, no cabría calificarla de distinta de la declarada. Para remediar esta deficiencia en la nueva disposición que regula esta circunstancia (art. 184.3 RGAT) se dice: «Se considerará actividad distinta de la declarada la prevista en un grupo de la tarifa del IAE diferente de aquel en el que el obligado tributario se encuentre dado de alta o la que se desarrolle en una unidad de local no incluida en la correspondiente declaración censal, con independencia, en ambos casos, de que el obligado tributario esté o no exento de dicho impuesto. También se considerará actividad distinta la que hubiera dado lugar a la inscripción en un código de actividad y de establecimiento en el ámbito de los Impuestos Especiales diferente de aquel en que se encuentre dado de alta el obligado tributario».

Que la calificación como actividad distinta de la declarada dependa de que estén clasificadas en diferentes grupos del IAE y no en diferentes epígrafes tiene su explicación en que se entiende que los epígrafes de un mismo grupo no presentan diferencias apreciables que justifiquen que se encuadren en distintos sectores económicos, pero los grupos sí.

³⁴ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: «La comprobación...». *op cit.* Pág. 303.

La ocultación de la actividad por parte del sujeto tendrá normalmente como finalidad ocultar ingresos o rendimientos, pero no necesariamente. La STSJ de Castilla y León de 2 de mayo de 2008 (rec. 166/2007, NFJ029891) considera justificada la ampliación de plazo en relación con una comprobación efectuada a un sujeto que declaraba la actividad de albañilería (epígrafe 501.3 del IAE) y se había acogido a la estimación objetiva singular por módulos. Sin embargo, la Inspección comprobó que también ejercía la actividad contemplada en el epígrafe 502.4 de hormigonado y encofrado, de grupo distinto al anterior, que no está incluida en la lista de actividades a las que es de aplicación el régimen de módulos, concluyendo el tribunal que se cumplían los requisitos para acordar la ampliación del plazo.

3. Reanudación del procedimiento administrativo tras la tramitación del delito.

Este supuesto no estaba contemplado en la LDGC ni en el RGIT, sino que es una incorporación del artículo 150.4 de la LGT.

Según esa norma, en el supuesto de reanudación de las actuaciones inspectoras tras la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o la resolución judicial que no estima la existencia de delito, caben dos maneras de determinar el plazo de las actuaciones que se reanudan:

- Si antes de interrumpirse de manera justificada por la tramitación del delito se hubiera ampliado el plazo de las actuaciones inspectoras, el tiempo en el cual se pueden desarrollar las actuaciones reanudadas será el que restase en el momento de la interrupción del plazo ampliado o seis meses si el periodo fuese inferior.
- Si no se hubiera ampliado el plazo con anterioridad, el artículo 150.4 señala que «se considerará como causa que posibilite la ampliación de plazo».

El RGAT no ha desarrollado lo dispuesto en la LGT sobre esta cuestión, seguramente por entender que estaba todo dicho en la ley, por lo que tenemos que deducir que la tramitación y valoración de esta causa de ampliación del plazo se regirá por las reglas y criterios que son de aplicación para las otras dos causas y, por consiguiente, todo lo que se indicará más adelante sobre el procedimiento y las cuestiones que se han suscitado sobre la motivación de la ampliación le será aplicable.

b) Procedimiento para acordar la ampliación

Los apartados 4 y 5 del artículo 184 del RGAT regulan el procedimiento a seguir para la ampliación del plazo.

La iniciativa puede corresponder bien al órgano de inspección que estuviese desarrollando las actuaciones (inspector actuario), o bien al propio órgano competente para liquidar, el Inspector Jefe o el que tenga asignada esa competencia. Si es el actuario su primera acción consistirá en comunicar al sujeto comprobado su pretensión de ampliar el plazo y le concederá un plazo de 10 días para que

efectúe las alegaciones que estime pertinentes. Es un plazo fijo, pues la norma no habla de un mínimo, sino en todo caso de 10 días. No obstante, cabría que el sujeto renunciase a presentar alegaciones y también cabe que el actuario le conceda un plazo superior.

Transcurrido el plazo de alegaciones, el inspector actuario dirigirá la propuesta de ampliación, debidamente motivada, al órgano competente para liquidar, al que corresponde dictar el acuerdo de ampliación.

El artículo 184.4 del RGAT previene que «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». Por tanto, no es posible «solicitar» la ampliación sino después de transcurridos seis meses de tiempo efectivo del procedimiento, sin dilaciones ni interrupciones justificadas. La duda es qué se considera solicitud de la ampliación si la notificación del actuario al obligado tributario de su intención de pedir la ampliación del plazo o la remisión de la propuesta de acuerdo al órgano encargado de su aprobación. Si bien la palabra solicitar parece estar erróneamente empleada en este caso, pues el procedimiento no prevé solicitud de ningún tipo, a no ser que el envío de la propuesta al órgano encargado de acordarla se considere como tal, me inclino por la segunda solución, porque la primera no se puede entender como solicitud al estar dirigida al interesado, siendo su finalidad simplemente poner de manifiesto que concurren las circunstancias que posibilitan la ampliación. En cualquier caso, la norma 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».

La segunda vía para iniciar el procedimiento es que sea el propio Inspector Jefe u órgano competente para liquidar el que estime que concurren las circunstancias para ampliar el plazo y lo notifique directamente al interesado, concediéndole igual plazo de 10 días y dictando el acuerdo correspondiente. En estos casos la tramitación de la ampliación podrá iniciarse aunque no hayan transcurrido los seis meses.

El acuerdo no es susceptible de recurso o reclamación. El artículo 184.5 del RGAT dispone que «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».

Se discute sobre si el acuerdo de ampliación debe notificarse o no antes de que concluya el plazo de duración de 12 meses. Parece obvio que tomar el acuerdo transcurrido el plazo de duración invalida dicho acuerdo, pues al cumplirse los 12 meses se producirán de forma automática los efectos del incumplimiento del plazo. Así lo ha juzgado el TSJ de Galicia en la Sentencia de 4 de marzo de 2009 (rec. 15400/2009, NFJ033335) en la que afirma que como el acuerdo y su notificación se efectuaron pasados 12 meses desde el inicio de las actuaciones, la prórroga del plazo es improcedente.

Sin embargo, la AN en su Sentencia de 2 de noviembre de 2000³⁵, y en las de 1 de diciembre de 2005 (rec. 830/2003, NFJ021664) y 4 de mayo de 2006 admite que la notificación del acuerdo se

³⁵ «el acuerdo de ampliación del plazo es una cuestión de carácter interno de organización del expediente, y, por ello, si bien se exige la notificación como la de cualquier otro acto realizado en el expediente a los interesados, la misma no es pre-

haga pasados los 12 meses, siempre que el acuerdo se hubiese tomado dentro del plazo. La Resolución del TEAC de 4 de julio de 2003 (RG 6147/2000, NFJ015183) confirma el criterio de esas sentencias y añade como fundamentación que la notificación fuera de plazo no ha causado indefensión al tratarse de un acto de mero trámite contra el que ha podido alegar en el trámite de audiencia previo a los actos y en el trámite de alegaciones.

c) Motivación

El artículo 150.1 de la LGT exige que los acuerdos de ampliación sean, en todo caso, «motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho». El artículo 184 del RGAT al regular el procedimiento de ampliación del plazo ordena que tanto la propuesta del actuario como el acuerdo del órgano competente para liquidar sean motivados. En la regulación anterior, la LDGC no mencionaba expresamente la motivación como un requisito del acuerdo de ampliación, aunque el RGIT lo mismo que el reglamento actual imponía que la propuesta y el acuerdo de ampliación fuesen motivados.

El requisito de la motivación del acuerdo representa el elemento fundamental para decidir en cada caso sobre la procedencia o justificación de la extensión del plazo. Tanto la doctrina como los tribunales colocan la motivación en el eje en torno al cual debe efectuarse el análisis y la valoración de la procedencia de la ampliación del plazo: si la propuesta de ampliación está suficientemente motivada la prórroga estará correctamente acordada, si no lo está no debería admitirse.

Asimismo, en los comentarios doctrinales y en las sentencias de los tribunales se destaca que la motivación es más ineludible en el caso de las actuaciones de especial complejidad por su carácter de concepto jurídico indeterminado y que no es suficiente la acreditación de que concurren las circunstancias mencionadas en la norma para considerar que existe especial complejidad. JUAN LOZANO³⁶ ha subrayado que el RGIT llevó a cabo un desarrollo acertado de la LDGC, en cuanto a su contenido se infiere que la constatación de las causas de ampliación no permite considerar sin más que se trata de una actuación de especial complejidad.

Ahora bien, ni las leyes ni los reglamentos que regulan y han regulado esta materia se han ocupado de definir en qué debería consistir la motivación. Enumeran las causas que posibilitan la ampliación y exigen que los acuerdos sean motivados, pero no concretan qué motivar. En principio, de la primera lectura de las normas pudiera parecer que la motivación se refiere a las causas que posibilitan la ampliación, pero los tribunales no lo ven así.

En relación con la especial complejidad el artículo 31 ter del RGIT señalaba: «A estos efectos, y sin perjuicio de su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación, podrá considerarse que las actuaciones revisten especial complejidad [...]». Esta

supuesto de eficacia del acto administrativo de ampliación del plazo, ya que no despliega sus efectos sobre la esfera jurídica de los interesados, sino sobre la ordenación y tramitación del expediente. Ello sin perjuicio de que es necesaria la notificación y en el menor tiempo posible –pero en este caso se produce y en fecha adecuada–, aunque no como presupuesto de eficacia, sino como mera comunicación de un acuerdo administrativo dictado en el expediente».

³⁶ JUAN LOZANO, A.M.: «El Proyecto...» ob. cit., pág. 30.

previsión de apreciación de las circunstancias del caso concreto ha servido como justificación a los tribunales para exigir que la motivación se refiera no tanto a la causa habilitante (como el volumen de facturación) como a las circunstancias del caso que lo hacen especialmente complejo (por qué las circunstancias concurrentes impiden finalizar las actuaciones en el plazo máximo establecido). Sin embargo, esta mención no aparece en el artículo 184 del RGAT, lo cual genera la duda de si a partir de esa norma sería preciso motivar la causa prevista en la norma o la complejidad del expediente.

Los tribunales, en particular la AN, han pasado de admitir de manera generalizada la procedencia de la ampliación a la vista de la constatación de las causas que la posibilitan a adoptar una postura más exigente en cuanto a la motivación de ampliar el plazo en el caso planteado, con independencia de que concurran efectivamente las circunstancias habilitantes, requiriendo la justificación de la especial complejidad de las actuaciones que se están llevando a cabo, en función precisamente de las circunstancias de esas actuaciones y no de las causas previstas en la norma.

Vamos a tratar de sistematizar y resumir los pronunciamientos sobre esta cuestión en relación con las diversas causas aducidas:

a) Volumen de facturación.

La motivación basada principalmente en el volumen de facturación se ha considerado suficiente en los siguientes casos:

- Se ha admitido en un expediente en el que el obligado tributario había superado el mínimo de facturación para estar sujeto a la obligación de auditar las cuentas y además como prueba de la complejidad se adujo el número de actas, diligencias y comunicaciones que requirió la comprobación (Resolución del TEAC de 12 de marzo de 2004 –RG 1932/2003, NFJ017114–).
- El volumen de facturación a efectos del IVA, aunque sólo se excediese en uno de los ejercicios sirve como justificación para todos los periodos pues de otro modo se exigirían comprobaciones individualizadas de cada ejercicio (AN de 28 de mayo de 2009 –rec. 138/2008 NFJ034314–³⁷).
- Junto al volumen de facturación concurría la dificultad de calificar ciertos contratos de servicios con terceros no residentes (AN de 1 de febrero de 2007 –rec. 178/2004, NFJ025111–) o desarrollar la actividad en más de una comunidad autónoma (AN de 22 de septiembre de 2008 –rec. 21/2007, NFJ030794–).
- En varias sentencias se ha atendido, además de a la superación del límite de facturación, a la complejidad de la contabilidad (AN de 16 de mayo de 2006 –rec. 357/2005, NFJ026074–) o a que en los registros contables no se diferenciaba entre actividad exenta y no exenta (AN de 18 de enero de 2007 –rec. 714/2002, NFJ025288–).

³⁷ «La acreditada circunstancia de que, al menos en uno de los ejercicios inspeccionados se cumple la exigencia prevista en la norma de aplicación, justifica a juicio de esta Sala la ampliación del plazo acordado, pues en caso contrario equivaldría a exigir a la Inspección la realización de comprobaciones individualizadas ejercicio por ejercicio a fin de delimitar si podrá tener lugar la ampliación que quizá fuera necesario acordar».

Sin embargo, en otras muchas resoluciones esa misma causa del volumen de facturación se ha demostrado insuficiente, como las de la AN de 20 de septiembre de 2007 (rec. 394/2004, NFJ029084), 2 de octubre de 2008 (rec. 214/2005, NFJ030909), 3 de marzo de 2009 (rec. 469/2005, NFJ032057), 30 de septiembre de 2009 (rec. 211/2006, NFJ037650) y la de 11 de noviembre de 2009 (rec. 269/2006 NFJ036898)³⁸. Tampoco se admitió como justificación, junto al volumen de facturación, la tributación conjunta con las Haciendas forales (AN de 16 de marzo de 2009 –rec. 818/2006, NFJ032623–).

b) Comprobación de un grupo consolidado.

Se acepta que la pertenencia a un grupo consolidado constituye un supuesto de especial complejidad en las SSAN 4 de febrero de 2008 (rec. 367/2006, NFJ028893), 22 de septiembre de 2008 (rec. 21/2007, NFJ030794) y 18 de febrero de 2010 (rec. 470/2006, NFJ038207). En la resolución del TEAC de 6 de noviembre de 2002 (RG 6340/2001, NFJ014059)³⁹ se afirmaba que la causa de la tributación como grupo en el IS puede servir también para justificar la ampliación respecto al IVA.

Esta misma circunstancia, por sí sola o unida al volumen de facturación, se ha considerado inidónea para acreditar la complejidad en las SSAN de 9 de octubre de 2008 (rec. 91/2006, NFJ031705), 25 de octubre y 11 de noviembre de 2009 (rec. 269/2006, NFJ036898).

c) Anomalías contables.

La ausencia de contabilidad es admitida como causa habilitante en la Resolución del TEAC de 21 de noviembre de 2007 (RG 1013/2007, NFJ027783), mientras que en la SAN de 8 de octubre

³⁸ En la de 11 de noviembre de 2009, aunque estos mismos párrafos se repiten en otras sentencias, se dice: «[...] si diéramos por bueno el acuerdo de ampliación que acaba de transcribirse estaríamos aceptando que las dimensiones de la empresa son un elemento decisivo, con su sola apreciación, para acordar la ampliación, por lo que bastaría a tal fin con reflejar el volumen de operaciones o la pertenencia a un grupo, con independencia de la verdadera complejidad del asunto. Lo relevante, si se sigue la interpretación de la Inspección –que tampoco se extiende en razones para justificar en profundidad su tesis– serían entonces las características subjetivas del comprobado, al margen del contenido de la comprobación, es decir, del impuesto o ejercicio de que se tratase, así como el carácter global o singular del examen de la situación fiscal. Tal postura es inaceptable porque contradice los límites legales, ya que de hecho equivale a beneficiarse de una suerte de presunción *iuris et de iure*, que no toleraría prueba en contrario, dirigida contra determinadas empresas consideradas en sí mismas, al margen de la mayor o menor dificultad de la comprobación, sin atender al objeto sobre el que se proyectase ésta. Si la ley hubiera querido singularizar a determinados sujetos de Derecho por concurrir en ellos ciertas características económicas o de configuración jurídica, no habría asociado tales factores –el volumen de operaciones o la pertenencia a un grupo societario–, al concepto indeterminado de la «especial complejidad».

³⁹ «[...] el sujeto pasivo tributa en Régimen Especial de Grupos Consolidados, y aunque dicha tributación sólo se contempla en el IS, los requisitos que establece el artículo 81 de la Ley 43/1995 para optar al Régimen de los Grupos de Sociedades ponen de manifiesto el mundo de relaciones necesariamente existente entre ellas; esa circunstancia tiene una incidencia enorme en el IVA porque obliga a la Inspección a analizar la realidad, naturaleza y contenido de esas relaciones, la existencia de vinculación entre las partes, los posibles supuestos de autoconsumo, la aplicación de reglas especiales, en su caso, para la determinación de las bases, como se ordena en el artículo 79.cinco de la Ley 7/1992, etc. El artículo 29 de la Ley 1/1998 tan sólo exige que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad y cita a continuación algunos casos en los que se entiende que tal complejidad existe; no se trata de una lista cerrada pero casualmente entre ellos se encuentra la tributación como grupos consolidados».

de 2009 (rec. 171/2006, NFJ036291)⁴⁰, se estima que no es suficiente que existan anomalías, sino que se requiere que éstas sean sustanciales, como la desaparición de libros, etc. y precisamente esas anomalías hubieran determinado la dificultad de la comprobación.

d) Conjunción de varias circunstancias habilitantes.

Si las causas alegadas por la Inspección son conjuntamente varias de las circunstancias previstas en la norma es más evidente que el acuerdo está fundado, como afirman las SSAN de 23 de julio de 2003 (rec. 241/2002, NFJ016183), 22 de marzo de 2007 (rec. 370/2004, NFJ025537), 17 de mayo de 2007 (rec. 368/2004, NFJ029507) y 20 de septiembre de 2007 (rec. 371/2004, NFJ026702).

e) Otras causas no previstas en el reglamento.

Por regla general cuando la especial complejidad se fundamenta en alguna circunstancia que no está contemplada en la relación contenida en el artículo 31 ter del RGIT o 184 del RGAT, los tribunales han negado la virtualidad de la misma para justificar la especial complejidad. Así lo reconoce el TEAC en la Resolución de 13 de febrero de 2006 (RG 3128/2006, NFJ028787) respecto a la circunstancia de que no se conocía si se han notificado efectivamente las actas⁴¹ y la AN de 19 de diciembre de 2008 (rec. 405/2006, NFJ031966) en relación con la necesidad de que se realizase una valoración de unos inmuebles⁴². La Resolución del TEAC de 2 de marzo de 2005 (RG 1606/2004, NFJ020482) manifiesta que las que están conceptuadas como causas de interrupción justificada no pueden servir como motivo de ampliación, como ocurre con la petición de informe a la AEAT por parte de la Inspección de los Tributos de una comunidad autónoma⁴³. En la del TSJ de Madrid de 5 de julio de 2007

⁴⁰ «Ello significa que no basta, como causa legitimadora, con cualquier anomalía contable, sino que el precepto habla, bien de incumplimiento sustancial, bien de desaparición de libros o registros contables, bien de su falta de aportación, factores todos ellos caracterizados por su gravedad, reveladores de situaciones capaces de influir negativamente en el ritmo del procedimiento, ninguno de los cuales concurre aquí. Además de la gravedad de las anomalías, en sí mismas consideradas, el citado artículo exige la prueba de la relación causal con la marcha del procedimiento inspector, esto es, que ese incumplimiento sustancial, la desaparición de libros o la falta de aportación –aun de existir, que no es el caso–, "determine una mayor dificultad en la comprobación que requiera de la ampliación del plazo", conexión causal que no ha sido evaluada en el acuerdo de ampliación, que guarda silencio al respecto».

⁴¹ «Con fecha 4 de septiembre de 2003 se remitió a la Oficina de Correos correspondiente el acta de referencia para su notificación en el domicilio fiscal del obligado tributario. Con fecha 10 de febrero de 2004 se interpuso reclamación internacional en cuanto que el envío no fue devuelto ni se había informado de si el destinatario había recibido el envío... las actuaciones descritas no responden a los supuestos recogidos en la normativa reguladora en los que se justifica la ampliación del plazo, a adoptar en el correspondiente acuerdo motivado que tampoco consta como tal en el expediente; a la actuación final de notificar el acta mediante publicación en diario oficial se pudo y se debió llegar dentro del plazo establecido».

⁴² «La Sala entiende que dependiendo de la regularización practicada de la valoración de unos inmuebles, de los que se conocían datos para su inmediata valoración dentro del plazo de los 12 meses de duración normal del procedimiento, el acuerdo de ampliación carece de fundamento o finalidad, pues no se puede apreciar que concorra ninguna de las circunstancias prevista por la norma para su adopción, pues no existía obstáculo para la emisión del referido Informe de valoración, siendo responsable la Administración de su emisión tardía; informe que, por otra parte, valora los inmuebles a fecha de diciembre de 1996, cuando la cesión se produjo en octubre de 1996, y cuando transmisiones posteriores son valoradas por los propios actuarios con un valor inferior».

⁴³ «El Inspector Jefe admitiendo las razones de especial complejidad argüidas por el actuario motiva la ampliación del plazo en base a la necesidad de coordinar la actuación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y de la Administración autonómica... Sin embargo, hay que reseñar que el artículo 31 bis del RGIT prevé estos supuestos de

(rec. 2040/2003, NFJ026941) aunque se considere que una causa no prevista, como la de recabar información de terceros, que no es causa de interrupción justificada, pudiera eventualmente aducirse como causa habilitante para la ampliación, en el caso examinado no estima procedente la ampliación debido a que no se demuestra la especial complejidad⁴⁴. Sin embargo, las SSTSJ del Principado de Asturias de 30 de marzo de 2007 (rec. 881/2004, NFJ031133) y 30 de junio de 2008 (rec. 1756/2005, NFJ031484)⁴⁵ entienden correcto el criterio de calificar como especial complejidad el hecho de que el sujeto comprobado estuviese integrado en un grupo económico, aunque no constituyese grupo fiscal.

Si quisiéramos compendiar a través de dos modelos las posiciones extremas que sostienen los tribunales sobre la cuestión, elegiríamos la del TEAC como ejemplo de aplicación de los criterios más permisivos con la posibilidad de ampliar el plazo y, sin duda alguna, la de la AN como ejemplo de la postura más exigente.

Como muestra de la posición del TEAC podemos referirnos a la Resolución de 16 de diciembre de 2005 (RG 3074/2003, NFJ022508) en la que se analizaba la ampliación del plazo fundamentada en la pertenencia de la sociedad a un grupo consolidado, considerándola procedente aunque la motivación fuera escueta, pues entiende que es suficiente la mención de que concurre una causa sin mayor motivación. La teoría del TEAC en esa resolución es que las causas de facturación y dispersión geográfica sí requieren una explicación de la complejidad, pero las otras dos causas son automáticas⁴⁶.

colaboración sin necesidad de ampliar las actuaciones inspectoras, pues permite la petición de informes a órganos de cualquier otra Administración, con la consecuencia de entender interrumpidas justificadamente las actuaciones y con la única limitación de que la interrupción por este concepto no puede ser superior a seis meses, salvo que la solicitud sea formulada a otro Estado y, en consecuencia, éste es el procedimiento al que debía haberse acudido en el presente caso».

⁴⁴ «[...] el contenido de las actuaciones practicadas no pone de manifiesto la especial complejidad en que la Administración se ampara, pues se trataba de recabar documentación sobre los movimientos de las cuentas bancarias de las que era titular, los soportes documentales de las extracciones en efectivo y los datos de las sociedades que, al parecer, había verificado tasaciones por encargo de la entidad recurrente y de otros proveedores, labor de recobro que no puede calificarse de especial complejidad ni encaja en ninguno de los supuestos que en particular recoge la norma transcrita y prueba de ello es la respuesta en un tiempo razonable que la Inspección recibe de los bancos sin que existiese causa que justificara dilatar la solicitud de los documentos bancarios (talones y cheques) para justificar las disponibilidades en efectivo ni los datos de terceros, parte de los cuales constaban en registros públicos».

⁴⁵ «[...] el sujeto pasivo contribuyente forma parte de un grupo de empresas y personas físicas con las cuales desarrolla actividades económicas y mercantiles, lo que hace necesario que para la correcta determinación de su base imponible además de para la fijación de otros elementos tributarios, deba conocerse el alcance y naturaleza de esas actividades así como su valoración a efectos tributarios. También es un elemento que añade complejidad, a diferencia de lo que la parte actora cree, el hecho de que todas o parte de esas personas o entidades tengan un domicilio fuera de Asturias, ya que el domicilio fiscal, como lugar de localización del obligado tributario en su relación con la Administración tributaria, puede ser origen de conflictos y problemas de difícil solución, por lo que la existencia de diversos domicilios fiscales es un elemento importante y trascendente a efectos de delimitar la complejidad de una específica y determinada relación jurídico-tributaria».

⁴⁶ «La reclamante alega, por otra parte, que el acuerdo del Inspector Jefe a que nos venimos refiriendo, adolece de falta de motivación, porque se limita a invocar varias de las circunstancias reglamentariamente admitidas (volumen de operaciones superior al requerido para la obligación de auditar cuentas, tributar en régimen de consolidación fiscal y operar en diversas partes del territorio nacional, con elementos tributarios incluso en el extranjero) cuando sería necesario demostrar por qué las mismas significan o representan en este caso concreto esa especial complejidad, negando así automatismo a la extensión de actuaciones. Pero la lectura de dicho artículo 31 ter no presta apoyo a esta pretensión... Es decir, que, al regular la posibilidad de ampliar la duración de las actuaciones por especial complejidad de éstas, el artículo 31 ter dispone que tal circunstancia se entenderá concurrente a la vista de cuatro posibles situaciones (además de otras que añade después): a) gran volumen de operaciones, b) dispersión geográfica de las actividades realizadas, c) tributación en grupos consolidados, d) tributación en régimen de transparencia fiscal internacional. Y de estas cuatro situaciones, la primera y la segunda son objeto de una regla especial: que, sin perjuicio de su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto, a) el volumen de operaciones sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar cuentas y b) el obligado

El criterio de la AN aparece en muchas de sus recientes sentencias (como las de 30 de septiembre de 2009 –rec. 211/2006, NFJ037650–, 26 de octubre de 2009 –rec. 160/2006, NFJ036286– y 11 de noviembre de 2009 –rec. 269/2006, NFJ036898) en las que utiliza los mismos argumentos para considerar improcedente la ampliación, cuyas líneas principales se pueden resumir en los siguientes puntos:

- a) La prórroga o ampliación del plazo sólo procede en casos excepcionales ⁴⁷.
- b) Hay que relacionar las causas de la ampliación del plazo con las concretas actuaciones inspectoras que se llevan a cabo ⁴⁸.
- c) La presencia de esa circunstancia (volumen de operaciones) no determina por sí sola la complejidad, en algunos casos puede ser elemento determinante pero en otros es factor indiferente ⁴⁹.
- d) La motivación no se limita a la justificación material del factor habilitador de la ampliación, sino que hay que evaluar las razones por las que el plazo es insuficiente ⁵⁰.

tributario realice actividades fuera del ámbito territorial de la Delegación de la AEAT que corresponda a su domicilio fiscal. De manera que, de los cuatro casos enumerados anteriormente, sólo estos dos (gran volumen de operaciones y dispersión geográfica) estarían sometidos a la regla que la reclamante pretende generalizar y que consiste en exigir apreciación de la especial complejidad en el acuerdo de extensión. Uno de los supuestos concurrente ahora –tributación en el IS en régimen de tributación consolidada– no requiere, a la vista de dicho artículo 31 ter, especial apreciación ni motivación más allá de la simple cita de su concurrencia, que es precisamente lo que ha hecho el Inspector-Jefe en su discutido acuerdo de extensión de la duración de actuaciones. De ahí que éste haya de reputarse suficientemente motivado y conforme a Derecho, sin que ello implique un automatismo que contradiga el carácter excepcional del plazo ampliado, porque ha de mediar necesariamente el acuerdo expreso del Inspector Jefe».

⁴⁷ «No hay un derecho incondicionado a la prórroga del plazo, sino que, antes al contrario, la regla general viene constituida por el plazo de 12 meses y sólo en casos excepcionales, cuando concurren particulares circunstancias que impidan o dificulten la culminación de las actuaciones en el plazo previsto, una vez debidamente acreditadas y razonadas, podrá prolongarse el procedimiento mediante acuerdo motivado».

⁴⁸ «No basta con la acreditación de que concurre alguna de las circunstancias que hacen posible acordar la prórroga, sino que es preciso relacionar tales circunstancias con las concretas actuaciones inspectoras de que se trate, pues "el volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional" son notas que permiten deducir, en algunos casos, que las actuaciones son complejas, pero no en todos los posibles, atendida la naturaleza y contenido de la comprobación, de donde resulta que no basta su mera concurrencia para justificar la ampliación».

⁴⁹ «Es decir, la especial complejidad de las actuaciones es un concepto jurídico indeterminado que permite, en el artículo 29.1 a) de la Ley 1/1998, la posibilidad de ampliar el plazo inicialmente previsto, que se revela por la concurrencia de alguno de los datos indiciarios de esa complejidad que, *ad exemplum*, enumera el precepto, pero ello no quiere decir que la presencia de alguna de tales circunstancias, como la que invoca la Administración como factor justificador, esto es, el volumen de operaciones, determine por sí misma la complejidad del procedimiento, pues tanto es posible que ese volumen sea un elemento determinante, en algunos casos, de la complejidad del procedimiento como deducir que, en otros supuestos, constituya un factor indiferente ya que, no cabe olvidar, la comprobación puede también versar sobre elementos aislados de la situación tributaria no determinantes en modo alguno de una comprobación o investigación compleja que requiera de ampliación en el plazo».

⁵⁰ «La motivación no se limita a la justificación material del factor habilitador de la ampliación sino que se requiere, en términos literales "su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación..., o sea, la evaluación de las razones de las que quepa inferir, a partir del citado volumen de operaciones del sujeto a comprobación, que aquí no se discute, o de la existencia del grupo, que el plazo de 12 meses es insuficiente, en este asunto, para completar la instrucción del procedimiento, pese a la diligencia desplegada por la Administración... el volumen de operaciones o las demás circunstancias descritas en la ley y el reglamento puede ser o no, según los casos, un dato significativo en función de su influencia en las actuaciones mismas. De ahí que la motivación del acuerdo de ampliación deba ponderar las circunstancias del procedimiento en el seno del cual se necesita su adopción, lo que impone al órgano decisor un deber de acreditar cumplidamente que el plazo inicial es insuficiente».

- e) La motivación no es una mera exigencia formal, sino que se requiere para que esté materialmente justificada la ampliación ⁵¹.
- f) La motivación debe incluir una evaluación de las actuaciones ya seguidas, dificultades o resistencias encontradas, de las diligencias pendientes, de la imposibilidad de completar las actuaciones y de la previsión del plazo que sería preciso ⁵².
- g) La consecuencia de la falta de motivación no tiene que ser necesariamente la invalidación del acuerdo de ampliación, podría quedar posteriormente subsanada la deficiencia si quedase en evidencia que las actuaciones inspectoras eran materialmente complejas o no pudo racionalmente la Inspección terminarlas dentro del periodo ⁵³.

El TS en los escasos pronunciamientos en los que ha tratado la cuestión de la ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras ha manifestado que la concurrencia de las causas previstas en la ley no es suficiente para apreciar la especial complejidad y que, por consiguiente, es precisa una motivación específica sobre las circunstancias del caso concreto (Sentencias de 18 de noviembre de 2008 y de 18 de febrero de 2009 –rec. 1934/2006. NFJ032016–⁵⁴). En la más reciente de 31 de mayo de 2010 (rec. 2259/2005, NFJ040085), el TS señala que «[...] Fácilmente se comprende que la Administración

⁵¹ «La motivación específica que prevé la LDGC en su artículo 29.3 no se queda en una mera exigencia formal de recoger en el acto administrativo, de modo formulario, la indicación de la causa legal que ampara dicha ampliación, sino que se requiere, además, que esté materialmente justificada la ampliación, en tanto que agrava la situación jurídica del sujeto pasivo, al imponérsele un plazo superior al inicialmente previsto en la ley, justificación que sólo se produce válidamente cuando se consignan y razonan fundadamente, aun de forma sucinta, los motivos por los que no se ha podido razonablemente completar el procedimiento en el plazo regularmente establecido para ello».

⁵² «Obviamente, esta justificación habrá de incluir una evaluación de las actuaciones ya seguidas, de las dificultades o resistencias encontradas para su práctica, de las diligencias pendientes, de la imposibilidad de completar las actuaciones, de la previsión del plazo que sería preciso, puesto todo ello en conexión cronológica con el extenso plazo habilitado por la ley, de 12 meses, pues bien podría ser que la dificultad para cumplirlo no procediera tanto de una complejidad real o aparente de la comprobación como de la deficiente organización administrativa o de una escasa diligencia en el impulso de la actividad de comprobación».

⁵³ «La consecuencia de la falta de motivación no tiene que ser necesariamente la nulidad del acto sino en términos puramente teóricos y, no obstante lo anterior, la consecuencia jurídica de una motivación incorrecta o insuficiente no siempre habrá de ser la invalidación del acuerdo de ampliación y, por ende, la inviabilidad de computar, a efectos de la prescripción, el conjunto de lo actuado más allá del acuerdo de ampliación, conforme a lo establecido en el artículo 29.3 de la Ley 1/1998. De hecho, podría quedar posteriormente subsanada la deficiencia si quedase en evidencia que las actuaciones inspectoras eran materialmente complejas o que, por algún otro motivo, no pudo racionalmente la Inspección terminarlas dentro del periodo normal con que cuenta por disposición de la ley, a la vista del contenido efectivo de la comprobación, de su naturaleza general o singular, de la diligencia con que se ha actuado, de la actitud colaboradora u obstruccionista del sujeto pasivo y, en suma, de la valoración del conjunto de circunstancias concurrentes».

⁵⁴ El precepto citado –que es el art. 29 de la Ley 1/1998– no debe ser interpretado en el sentido de que basta la mera concurrencia de alguna de las circunstancias que el apartado a) menciona para que resulte procedente la ampliación del plazo. Es preciso, además, justificar, a la vista de las específicas circunstancias del caso concreto que se contempla, la necesidad de ampliación del plazo. De manera que una cita genérica del precepto con pura mención de la existencia de alguna de las circunstancias que relaciona es insuficiente. Es preciso explicar en qué medida, en el caso en que la ampliación se acuerde, se produce la complejidad derivada de las previsiones legales. Por tanto, no es justificación suficiente la mera cita sobre la concurrencia abstracta de las circunstancias que el precepto legal menciona».

«En el asunto analizado resulta patente, sin embargo, esa complejidad. Las regularizaciones propuestas tienen suficiente complejidad, como enseguida veremos, para justificar esa ampliación; además, algunas de estas regularizaciones fueron aceptadas por el sujeto pasivo. El hecho de que la recurrente considere insuficiente el ritmo a que las actuaciones se sujetaron no puede hacer olvidar las dificultades que de la comprobación efectuada y de la complejidad de las actuaciones realizadas y de los trabajos de examen y análisis de la contabilidad y comparativos que era necesario llevar a cabo».

sólo puede usar esa potestad en tales tesisuras y que, además, si así lo decide debe explicitar las razones que le impulsan a hacerlo, justificando suficientemente que concurre alguno de los presupuestos de hecho a los que la posibilidad de romper la regla general y demorar el tiempo de las actuaciones por un plazo superior al inicialmente previsto, con el límite siempre infranqueable de 24 meses. Ésta es una exigencia que se encuentra implícita en la propia naturaleza de la decisión de prorrogar y en la necesidad de hacer patentes las causas que la justifican. Responde al espíritu de la Ley 1/1998 y viene impuesta directamente por el artículo 54.1 e) de la Ley 30/1992, donde se preceptúa que han de motivarse los actos de ampliación de plazos, previsión aplicable con carácter supletorio a los procedimientos tributarios en virtud de la disposición adicional quinta, apartado 1, de la propia Ley 30/1992». Y a continuación, después de repasar las normas que disciplinan esta cuestión, afirma: «[...] no basta la mera concurrencia de algún el legislador ha vinculado a las circunstancias que el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 menciona para que proceda la ampliación del plazo. Resulta menester, además, justificar la necesidad de dilatarlo a la vista de los pormenores del caso; esa justificación demanda la exteriorización de las razones que imponen la prórroga y su plasmación en el acuerdo en que así se decreta. En otras palabras, ha de ser una decisión motivada, sin que a tal fin resulte suficiente la mera cita del precepto y la apodíctica afirmación de que concurren los requisitos que el precepto legal menciona».

Así pues, el TS refrenda el criterio mantenido por la AN de que además de la concurrencia de la causa habilitante para la ampliación prevista en la norma es necesaria la motivación concreta de la complejidad en el caso examinado.

No obstante, conviene matizar la importancia de la motivación. La jurisprudencia ha desarrollado una elaborada doctrina sobre el significado de la motivación de los actos administrativos cuya relevancia se hace depender de que se haya producido o no indefensión, de modo que aunque la motivación sea escasa o insuficiente no determinará la anulabilidad del acto a no ser que haya provocado una indefensión real en el interesado. Esto aplicado al ámbito del plazo se traduce en que, como en el último punto de los argumentos de la AN se reflejaba si de los datos del expediente hay información suficiente para poder valorar que las actuaciones eran complejas, se podrá estimar precedente el acuerdo de ampliación ⁵⁵.

8. PLAZOS ESPECIALES

La generalidad con la que se aplica el plazo de 12 meses ampliable hasta 24 tiene dos excepciones, dos supuestos en los que se establecen plazos diferentes: retroacción de actuaciones ordenada por una resolución judicial y la reanudación de actuaciones tras el sobreseimiento, archivo de las actuaciones o devolución del expediente de delito fiscal.

⁵⁵ En la SAN de 18 de febrero de 2010 (rec. 470/2006, NFJ038207) se dice al respecto: «En coherencia con lo expuesto, la falta o la defectuosa motivación de un acto administrativo puede ser causa de un vicio de anulabilidad, o una mera irregularidad sin fuerza para provocar la invalidez. El deslinde entre ambas consecuencias depende de dos criterios: desde el punto de vista subjetivo, y habida cuenta de que el procedimiento aspira a garantizar los derechos del administrado, hay que indagar si ha existido indefensión como consecuencia de la pretendida insuficiencia de motivación; en la dimensión objetiva, dado que el proceso tiene como objeto controlar el ajuste de la actuación administrativa al ordenamiento jurídico, ha de verificarse si se cuenta con los datos precisos para llegar a la justa conclusión de que la ampliación estaba materialmente justificada a la vista de la complejidad efectiva del procedimiento».

a) Plazo máximo en fase de ejecución de resolución judicial o económico-administrativa. Retroacción de actuaciones

El artículo 150.5 de la LGT dispone que en los casos en que una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el periodo que restase del plazo de las actuaciones desarrolladas en su día o en seis meses, si aquel periodo fuera inferior, y que el citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Ésta es una novedad de la LGT, ya que en la LDGC no se regulaba nada, sin duda porque la jurisprudencia consideraba esas actuaciones, que tienen su origen en la retroacción de actuaciones ordenada por un tribunal, como ajenas o distintas al procedimiento de inspección, a las que no le serían de aplicación las normas sobre plazo establecidas para las genuinas actuaciones inspectoras. Sin embargo, la LGT decide acabar con esta especialidad, las integra en el procedimiento de inspección y consecuentemente las somete a plazo, pero con la regla especial del artículo 150.5.

b) Plazo máximo tras la reanudación de expedientes en los casos de delito fiscal

La misma regla que para la retroacción se aplica en la reanudación de actuaciones tras el sobreseimiento, archivo de las actuaciones o la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal en los supuestos de delito fiscal si se hubiese ampliado el plazo antes de la remisión del expediente de delito.

9. EL CÓMPUTO DEL PLAZO EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN REFERIDO A VARIAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

Ha sido objeto de debate en la doctrina y en los tribunales la incidencia que en relación con la aplicación del plazo de las actuaciones inspectoras tiene que unas mismas actuaciones inspectoras comprendan varios conceptos tributarios y/o ejercicios y, en concreto, cómo se descuentan las dilaciones y las interrupciones justificadas.

El asunto tiene una importancia vital porque es el modo de actuación normal de la Inspección: aprovechar el inicio de la comprobación inspectora para verificar simultáneamente varios impuestos y ejercicios. No sólo late una idea de eficacia y eficiencia de la labor de la Inspección, es que en la mayoría de las ocasiones los hechos económicos despliegan sus efectos en relación con varios impuestos, de modo que existe una interconexión entre los datos y bases que sirven para dos o más tributos. En este sentido, la vinculación entre el IVA y el IS es ilustrativa.

La cuestión a la que estamos aludiendo es si a efectos del cómputo del plazo de este tipo de actuaciones, iniciadas en una misma fecha y que normalmente también finalizan en una misma fecha, las incidencias que pudieran surgir en cuanto al plazo (dilaciones, interrupciones justificadas y ampliación del plazo) se cuentan de manera unitaria para todas las obligaciones tributarias o de forma separada para cada una de ellas. Suponiendo unas actuaciones referidas al IS y al IVA de los

ejercicios 2006 y 2007, sí se produce una dilación porque no aporta el Libro Registro de IVA de 2007 lo que se plantea es si esa dilación la debemos contar sólo respecto al plazo de IVA 2007 o también al resto de conceptos y periodos en comprobación.

La cuestión no había sido objeto de atención por el ordenamiento con anterioridad al RGAT. Ni la LGT, ni la LDGC ni el RGIT tras las modificaciones efectuadas para su adaptación a la Ley 1/1998 incluían ninguna disposición que tratase la cuestión. Ha sido el RGAT el que ha incorporado normas específicas que abordan el problema:

- El artículo 184.6 relativo a la forma de cómputo de los periodos de interrupción injustificada de las actuaciones viene a decir que cualquier actuación respecto a cualquier obligación tributaria evita la interrupción injustificada de la totalidad de las obligaciones del procedimiento.
- El artículo 184.7 referido a los casos de no interrupción de la prescripción por incumplimiento del plazo o paralización de las actuaciones por más de seis meses establece que la reanudación del procedimiento inspector con conocimiento formal del obligado tributario vuelve a interrumpir la prescripción para todas las obligaciones.
- El artículo 184.1 preceptúa que a efectos de la ampliación del plazo del procedimiento basta con que las circunstancias que posibilitan la ampliación (por ejemplo la especial complejidad) concurra en cualquiera de los conceptos y periodos.
- El artículo 102.2 que a efectos de descontar esos periodos del plazo establece que los periodos de dilaciones e interrupciones justificadas no se incluirán en el cómputo del plazo «con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y periodos objeto del procedimiento».

En resumen, estas normas prescriben que cualquier incidencia en relación con el plazo tiene efectos sobre la totalidad de las obligaciones tributarias afectadas por el procedimiento y no sobre cada una de las obligaciones de manera separada.

La introducción en el RGAT de estas normas constituye una reacción ante cierta jurisprudencia que respecto a la paralización (o interrupción injustificada en la terminología del RGIT) de las actuaciones por más de seis meses, cuyo efecto es la no interrupción de la prescripción, entendió que los actos que evitan esa paralización únicamente interrumpen la prescripción de las obligaciones concretas a las que se refieren esos actos, pero no al resto. Por ejemplo, en una actuación referida al IRPF y a retenciones sobre el trabajo si se comprueban datos sobre el IRPF y no se pide ni se menciona nada en la diligencia sobre retenciones, en este último concepto seguirá existiendo paralización.

El seguimiento de estas tesis fue muy amplio en los tribunales. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ⁵⁶ en un extenso y documentado trabajo sobre la materia cita una muy numerosa muestra de estos pronunciamientos hasta llegar al TS que en sus Sentencias de 17 de marzo de 2008 (rec. 5697/2003, NFJ029009) y 2 de junio de 2008 (rec. 3413/2003, NFJ029770), según manifiesta el citado autor, aplican también

⁵⁶ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M.: «Plazo máximo e interrupción injustificada en el procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias: la legalidad de la nueva regulación reglamentaria», en RCyT, CEF, n.º 319, 2009, págs. 3 a 54.

este criterio⁵⁷. En definitiva estos pronunciamientos se apoyan en la norma que regula la interrupción de la prescripción, en el artículo 66 de la LGT de 1963 y en el artículo 68 de la LGT actual, pues se interrumpe la prescripción «Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria».

Frente a este criterio se alza el mantenido por otros tribunales, principalmente el TEAC, de que la paralización de las actuaciones termina por cualquier acto dentro del procedimiento considerado de manera global o conjunta y afecta por lo tanto a la totalidad de las obligaciones tributarias a las que se refieren las actuaciones inspectoras. En este sentido se pronuncia la Resolución del TEAC de 23 de julio de 1997 (RG 6606/1995, NFJ005840)⁵⁸ y la SAN de 30 de mayo de 2002 (rec. 466/1999, NFJ014370).

Volviendo a la cuestión en la actualidad, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ defiende una interpretación acorde con la dogmática jurídica que orilla los planteamientos partidarios de la estanciedad y confirma la legalidad de la regulación contenida en el RGAT, basada en las siguientes premisas:

- El procedimiento de inspección, en lo que se refiere a las fases de inicio y tramitación, es un procedimiento único, aunque afecte o se extienda a una pluralidad de obligaciones tributarias. En la fase de liquidación pierde esa naturaleza unitaria y sus efectos se producen respecto a cada obligación por separado.
- Siendo un procedimiento único, único es también el plazo de duración y deberían tener una consideración unitaria las interrupciones justificadas, las dilaciones y la ampliación del plazo.

La tesis del autor citado es que no existe una identidad absoluta entre actuaciones que evitan las interrupciones injustificadas y la interrupción de la prescripción, pues algunas de las primeras (como las alegaciones a las actas de disconformidad) no interrumpen la prescripción.

⁵⁷ En la Sentencia de 2 de junio de 2008 se afirma: «[...] En definitiva, no puede atenderse a diligencias que adolezcan de inconsistencia objetiva; esto es, que no documenten actuaciones necesarias conducentes al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del concepto impositivo y ejercicio de que se trata, que es lo que exige el artículo 66.1 a) de la LGT para que las actuaciones administrativas tengan la eficacia controvertida. Del citado precepto se deduce que no cualquier acto tenía la eficacia interruptiva que en el mismo se indicaba, sino sólo los tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder meramente a la finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, recaudación o imposición de sanción en el marco del impuesto y periodo controvertido».

⁵⁸ «[...] no existe "paralización injustificada" ni actitud pasiva de la Administración tributaria cuando la Inspección, iniciado el proceso de comprobación, realiza actuaciones de este tipo directamente relacionadas con la finalidad para la que le han sido conferidas sus potestades de comprobación e investigación, "la integración definitiva de las bases tributarias", integración que requiere de la comprobación conjunta y simultánea de todos los conceptos tributarios que se proyectan, en forma poliédrica, sobre la situación del administrado en el ámbito tributario, y a fin de lograr "la regularización que la Inspección estime procedente de las situaciones tributarias", como exige el artículo 145 c) de la mencionada LGT. Y ello aun cuando dichas actuaciones de comprobación tengan un carácter anejo o colateral –situaciones de escisión, fusiones, regularizaciones–, respecto a los hechos imponibles objeto de comprobación y siempre que, naturalmente, sean necesarias tales actuaciones (bien sean de comprobación o de investigación), en tanto que determinantes de la base tributaria sobre la que han de proyectarse los tributos, y no se desarrollen en la esfera interna de la Administración tributaria, sino en la esfera externa, es decir, en un actuar administrativo que requiera de la relación con el administrado contribuyente, y ello precisamente por imperio de la seguridad jurídica».

Por consiguiente, las normas del RGAT antes citadas que se refieren a la cuestión, tanto el precepto referido a la interrupción injustificada (art. 184.6) como los referidos a las dilaciones, interrupciones justificadas (art. 102.2), ampliación del plazo (art. 184.1), así como el de la reanudación de actuaciones tras la paralización por más de 6 meses o el incumplimiento del plazo (art. 184.7) no suponen ninguna ilegalidad.

La STS de 4 de marzo de 2009 (rec. 185/2007, NFJ032088)⁵⁹ ha confirmado plenamente la legalidad de una de estas disposiciones, la referida a la ampliación del plazo (art. 184.1 RGAT), por lo que debemos considerar también acordes con la ley el resto de disposiciones.

10. INTERRUPCIÓN INJUSTIFICADA DE LAS ACTUACIONES POR MÁS DE SEIS MESES

Se trata de una cuestión que aunque ciertamente tiene relación con el objeto de este trabajo, el plazo de las actuaciones inspectoras, no constituye, sin embargo, una circunstancia o incidencia que afecte al plazo en sí mismo, pues éste se computa al margen de las interrupciones injustificadas, que se contarían dentro del plazo, igual que el tiempo efectivo de actuación.

Ahora bien, aun tratándose de algo ajeno al plazo, lo cierto es que su escueta regulación legal en la actualidad está recogida en el mismo precepto que regula aquél, que lleva por título «plazo de las actuaciones inspectoras». En efecto, el artículo 150.2 de la LGT establece unos mismos efectos para la interrupción injustificada de las actuaciones por más de seis meses y el incumplimiento del plazo, efectos que veremos en el epígrafe siguiente.

Teniendo en cuenta que la materia sobre la que versa este trabajo se circunscribe al plazo de las actuaciones inspectoras, en principio el tema que estamos comentando quedaría al margen del mismo. Además, el origen anterior, ya que data del RGIT de 1986, y el hecho de que al ser durante bastante tiempo el único elemento limitativo de la duración de las actuaciones, contribuyen a que los problemas específicos que plantea esta cuestión hayan sido ampliamente estudiados y su tratamiento, por tanto, excedería de las pretensiones de este trabajo.

Sí quisiéramos aprovechar este apartado para realizar una sugerencia. La terminología empleada puede resultar equívoca. Se utiliza demasiadas veces la palabra «interrupciones» para referirse a cosas completamente diferentes e incluso contrarias entre sí. En cuanto al plazo de 12 meses, hemos visto que en su cómputo no se toman en cuenta, se descuentan, las interrupciones justificadas, aquí se habla de interrupciones injustificadas de las actuaciones y en los efectos de interrupción de la prescripción. Tanto uso de una misma palabra con significados tan distintos puede llevar a confusión.

⁵⁹ En la sentencia se señala: «[...] pero todo ello es consecuencia del carácter unitario del procedimiento inspector que se deduce del artículo 150 de la LGT, aunque se refiera a más de un tributo o a distintos periodos. El concepto de actuación inspectora única se desprende de la regulación de la materia, por lo que la ampliación del plazo de actuaciones determinará la ampliación del plazo en el que puedan dictarse los actos de liquidación correspondientes a todos los tributos y periodos a los que afecta la actuación, y ello aunque la causa que habilite a la ampliación de plazo únicamente pueda predicarse de alguno de los tributos y periodos a los que afecta el procedimiento».

11. EFECTOS DEL INCUMPLIMIENTO

La importancia de una norma jurídica se mide por las consecuencias que su infracción acarrea. En el caso del plazo de duración de las actuaciones inspectoras los efectos del incumplimiento son importantes pero podrían haber sido más graves.

El artículo 150 de la LGT establece tres efectos del incumplimiento del plazo:

- a) La no interrupción de la prescripción por las actuaciones inspectoras desarrolladas [apartado 2 a)].
- b) Los ingresos realizados durante las actuaciones se consideran espontáneos [apartado 2 b)].
- c) No se exigen intereses de demora desde el incumplimiento hasta la finalización del procedimiento (apartado 3).

Éstos son los efectos que determina el incumplimiento del plazo (y la interrupción injustificada por más de seis meses, salvo el de los intereses de demora que es exclusivo del incumplimiento), pero la norma también se cuida de fijar en sentido negativo un efecto que está excluido: no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación.

La caducidad no está proscrita del ámbito tributario, al contrario hay multitud de procedimientos en los que está prevista y en la propia LGT se reconoce la aplicación de la caducidad, entre otros, en los procedimientos de devoluciones, de gestión iniciados por la declaración, verificación de datos, comprobación limitada y procedimiento sancionador en materia tributaria. Simplemente, lo que ocurre es que en el procedimiento de inspección está excluido.

Éste es el estado actual de la cuestión desde el punto de vista normativo. Sin embargo, cuando se instauró el plazo de las actuaciones inspectoras se dudó de si el incumplimiento del plazo producía la caducidad. El criterio predominante es que dado que el procedimiento de inspección no estaba sometido a plazo no cabía la caducidad, pues ésta es una medida de terminación de los procedimientos administrativos asociada al incumplimiento de los plazos de duración.

Sin embargo, algunos tribunales llegaron a plantear la aplicación de la caducidad en los casos de interrupción injustificada de las actuaciones (AN de 25 de febrero de 1997 –NFJ005038–) si bien pronto corrigió el criterio (AN de 29 de octubre de 1998 –rec. 455/1995, NFJ007498–) declarando la improcedencia de la caducidad en un procedimiento como el de investigación y comprobación inspectora que no está sujeto a plazo.

Cuando irrumpe la LDGC con el establecimiento del plazo, en la que se prescribía que el incumplimiento del plazo determinaba la no interrupción de la prescripción, omitiendo cualquier referencia a la caducidad se vio la oportunidad de plantear de nuevo la posibilidad de reconocer la caducidad en este ámbito. El intervalo de tiempo entre la publicación de la LDGC y el desarrollo reglamentario fue el de mayor efervescencia a favor de la aplicación de la caducidad, que se encargaría de disipar el Real Decreto 136/2000.

En este contexto se sitúan algunas decisiones jurisdiccionales manifiestamente partidarias de aplicar la caducidad, como la STSJ de la Comunidad Valenciana de 18 de mayo de 2001 (rec. 2631/2003, NFJ023955) ⁶⁰.

Sin embargo, estos enfoques no calaron en el TS que repetidamente se ha opuesto a la aplicación de la caducidad, primero respecto a la interrupción injustificada de las actuaciones por más de seis meses y después respecto al incumplimiento del plazo de actuaciones de 12 meses (STS de 20 de abril de 2002 –rec. 491/1997, NFJ012360–, 4 de febrero de 2003 –rec. 1096/1998, NFJ013558– ⁶¹ y otras). La Sentencia de ese tribunal de 11 de julio de 2008 (rec. 337/2004, NFJ038175) para unificación de doctrina establece la doctrina aplicable a la caducidad en el campo del procedimiento inspector: «ni antes de la LDGC ni después de ésta se aplica la caducidad, porque en materia de comprobación e investigación tributaria la ley no fijaba un plazo de duración de dichas actuaciones, como se deducía de la Ley 230/1963 (LGT), y del Anexo 3 del Real Decreto 803/1993 (Modificación de procedimientos tributarios), existiendo una disposición específica (art. 105.2 de la Ley 230/1963) que prohibía el efecto de la caducidad con motivo del incumplimiento de los plazos. Por otra parte, aunque la Ley 1/1998 modificó la situación, estableciendo en el artículo 29 que el plazo máximo para llevar a cabo las actuaciones de comprobación e investigación y liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos era de 12 meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las actuaciones, con posibilidad de prolongación por otros 12 meses, en determinados supuestos, no pretendió establecer un plazo de caducidad, al prever como único efecto del incumplimiento de los plazos, tanto del de seis meses de interrupción injustificada como del de duración de las actuaciones, «que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones», ordenando el artículo 31 del Real Decreto 939/1986 (RGIT) en esta situación la continuación de las actuaciones hasta su terminación, lo que se reitera en el artículo 150.2 de la Ley 58/2003 (LGT), al contemplar únicamente también la eficacia interruptiva de la prescripción en estos casos, señalando ahora la ley de forma expresa que el incumplimiento de plazos en el procedimiento inspector no produce la caducidad del mismo, que debe continuar hasta su terminación, con lo que se introduce una excepción a la regla general de caducidad de los procedimientos tributarios contenida en el artículo 104 de la ley, y a la especial del procedimiento sancionador».

⁶⁰ «... A partir, pues, de la vigencia de la LDGC de 26 de febrero de 1998 la duración máxima que con carácter general puede alcanzar el procedimiento inspector es la de 12 meses. En tanto el precepto citado regula un plazo en el que han de quedar concluidas las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación, con el acto administrativo que resulte de dichas actuaciones, según dispone literalmente el párrafo cuarto del mismo artículo 29, es claro que está regulando un plazo de caducidad del procedimiento, que impide su prosecución una vez transcurrido el mismo, y ello en armonía con lo dispuesto en el artículo 43.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, y actual 44 de la misma ley, que tal y como vimos contemplan la caducidad como la consecuencia derivada del vencimiento del plazo para dictar la resolución sin que ello tenga lugar, en el caso de procedimientos iniciados de oficio no susceptibles de producir actos favorables para los ciudadanos».

⁶¹ «Frente a ello no cabe oponer la caducidad del procedimiento, pues, siendo la misma una institución que (teniendo su razón de ser en la previa fijación por la ley de un plazo al que queda supeditada la actuación a que el mismo se refiere –plazo en el que el inicio y finalización de la actuación aparecen fatalmente unidos–) provoca, caso de inactividad durante el mismo, el decaimiento del derecho no accionado, es visto que, en la materia ahora examinada (la comprobación e investigación tributaria), la ley no fija un plazo de duración a dichas actuaciones (y lo mismo hace en su Anexo 3 el propio RD 939/1986) y, en consecuencia, no procede la aplicación a tales procedimientos de la caducidad aducida por la recurrente (sin que ello sea óbice para la aplicación, en su caso, de la prescripción). Aunque el actual artículo 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en relación con lo dispuesto en el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, de desarrollo de la misma, pueda hacer pensar en la potencial caducidad del expediente por el transcurso del plazo previsto para las actuaciones inspectoras, ello es debido a que en tales normas se fija (al contrario de lo que acontecía con anterioridad a las mismas) un plazo máximo de duración de tales actuaciones (cambio normativo que, de todos modos, no resulta aplicable, por razón de su posterior vigencia, al supuesto aquí y ahora objeto de controversia)».

La cuestión está zanjada y así ha sido ya aceptada por la doctrina. Otra cosa es que se compare el criterio adoptado por la ley. Son muchos los autores que critican esta solución y postulan la caducidad⁶².

Por consiguiente, los únicos efectos derivados de la inobservancia del plazo son los tres antes indicados: la no interrupción de la prescripción, la posibilidad de realizar ingresos pendientes sin que se imponga sanción y la no exigibilidad de intereses de demora.

1. No interrupción de la prescripción.

Conocido que el incumplimiento del plazo determina la no interrupción de la prescripción, en la fecha en que se excede el plazo habrá que verificar si respecto a algún concepto o periodo incluido en el procedimiento ha operado la prescripción y habrá que plantearse, en la medida en que el procedimiento no termina por caducidad, cómo se reanuda el mismo y los efectos que tienen las actuaciones posteriores en la prescripción. El artículo 150.2 de la LGT preceptúa: «se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse».

El artículo 184 del RGAT en principio referido a la ampliación de plazo contiene normas en los apartados 6 y 7 sobre el reinicio del cómputo de la paralización injustificada por más de seis meses y sobre la reanudación de actuaciones que afecten a varias obligaciones tributarias y periodos, cuyo contenido y comentario hemos visto con anterioridad.

La nueva regulación supone un paso adelante y una clarificación de las reglas en estos supuestos pues en la normativa anterior (LDGC y RGIT) se entendía que vencido el plazo máximo de duración sin haberse finalizado, era necesario iniciar un nuevo procedimiento

⁶² Ana María DE JUAN LOZANO escribe: «Y desde luego las dudas interpretativas se han despejado con toda claridad: el procedimiento no caduca... A partir de ahora no queda lugar a otra interpretación jurisprudencial. Tendremos que seguir esforzándonos para encontrar en nuestro sistema jurídico algún otro mecanismo que permita sujetar a control la posible inactividad formal en que pueda incurrir la Inspección de los Tributos». («El proyecto...» ob., cit., pág. 32), y PONT MESTRES, M. opina: «El artículo 150.2 de la LGT incide directamente en el instituto de la caducidad por incumplimiento del plazo legal de duración del procedimiento, pero lo que acontece es que la ley puede soslayarlo, aunque haga crujir el Derecho. Y esto es lo que ocurre en dicho aparatado, consistente en eliminar la perención por más que haya transcurrido el plazo fijado por la ley, al amparo, si se quiere, del apartado 4 del artículo 104, primer inciso. Pero curiosamente esto nunca sucede cuando es el contribuyente el afectado. La ley excluye, pues, caprichosa, gratuita, indebida e improcedentemente la caducidad con clara mofa del Derecho cuando el procedimiento de inspección no termina dentro del plazo legalmente fijado. Y, vergonzosamente, pretende compensarlo con los míseros efectos que indica. En definitiva, la caducidad queda excluida del procedimiento de inspección por expresa decisión del innominado legislador, aunque su identificación no la desconoce nadie» [«Desequilibrios en la regulación de los plazos y en los efectos de su incumplimiento en la LGT según afecten a los contribuyentes o a la Administración», en *Impuestos (Compendio)*. Tomo II Año 2006 pág. 178]. También se mostraron partidarios de reconocer la caducidad por incumplimiento del plazo máximo HERRERA MOLINA, P.M. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M. en «Plazos preclusivos y perención del procedimiento inspector. Interpretación correctiva del artículo 29 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente y posible ilegalidad de su desarrollo reglamentario». *Quincena Fiscal (Revista de Actualidad Fiscal)*. N.º 9, 2000, págs. 7 a 25 y DE LA PEÑA VELASCO, G. «Inactividad e incumplimiento de plazos por la Administración Tributaria y la posición jurídica del obligado tributario» en *Justicia y Derecho Tributario (Libro Homenaje al profesor Julio Banacloche Pérez)*, La Ley, 2008, págs. 413 a 434.

formalmente so pena de que si seguía el mismo procedimiento, no procedía la interrupción de la prescripción.

Se exige que la reanudación de actuaciones se realice con conocimiento formal del obligado tributario. ESCRIBANO LÓPEZ ⁶³ señala que esto exige un acto en todo similar en sus exigencias y contenido al que abre o inicia el procedimiento, al que se refiere el artículo 147.2 de la LGT. Entre otros datos debe contener el efecto interruptor de la prescripción.

2. Carácter espontáneo de los ingresos efectuados en el procedimiento cuyo plazo se ha incumplido.

En este tema se ha producido un cambio de redacción de la norma que lo establecía. El artículo 31 quáter del RGIT disponía: «Los ingresos pendientes realizados después de la interrupción injustificada o del incumplimiento del plazo previsto para la finalización de las actuaciones, sin nuevo requerimiento previo, comportarán el abono de los correspondientes recargos o intereses de demora. En cambio, el artículo 150 de la LGT clarifica que la no imposición de sanciones se refiere a los «ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones (en el caso de interrupción injustificada por más de seis meses)... o los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento».

Por tanto, se ha extendido considerablemente, y de acuerdo a un criterio más ajustado a las circunstancias que efectivamente concurren: que el tiempo que ha durado el procedimiento cuyo plazo se ha incumplido es como si no hubiese habido actuaciones inspectoras a estos efectos. Pese a que el cambio se produce con la LGT el TS (Sentencia de 15 de febrero de 2008 –rec. 5696/2002, NFJ028178–) hizo ver que para un caso en el que era aplicable la normativa anterior a la LGT, era improcedente no incluir los ingresos que se hubieran realizado desde el inicio del procedimiento ⁶⁴.

3. No exigencia de intereses de demora.

El apartado 3 del artículo 150 de la LGT establece que si se incumple el plazo no hay exigencia de intereses de demora en la regularización que se efectúe como consecuencia del procedimiento de inspección por el tiempo que transcurre desde la fecha de incumplimiento del plazo hasta la finalización del procedimiento. Es decir, sólo se pueden exigir intereses por 12 meses (o 24 si se ha ampliado) que es el plazo máximo establecido en la ley.

⁶³ ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Notas sobre el procedimiento...» ob. cit., pág. 841.

⁶⁴ Es cierto que la redacción literal del artículo 31.4 b) del Real Decreto 939/1986 (RGIT) sólo excluía de sanciones a los ingresos realizados después de la interrupción de las actuaciones inspectoras; sin embargo, hay que reconocer que no existían razones objetivas suficientes para diferenciar a estos ingresos de los realizados después del inicio de las actuaciones inspectoras pero antes de la concurrencia de la interrupción. En efecto, en los dos casos los ingresos se realizan en el seno de un procedimiento inspector, y, por tanto, en ambos quien ingresa actúa movido por la actuación de la Administración, encontrándonos, pues, con dos supuestos en los que no existe una auténtica espontaneidad en la realización del ingreso. Pues bien, como el precepto atribuye la consideración de espontáneo a los ingresos realizados después de la interrupción, desde el momento en que se da la circunstancia, aunque fueran realizados antes, se les debe reconocer el mismo efecto para ser coherentes con el espíritu y finalidad del precepto.

PONT MESTRES ⁶⁵ indica que la razón de esta regla es que superado el plazo, el no cumplimiento es, única y exclusivamente, imputable a la Administración tributaria; en absoluto al contribuyente. Y siendo así, las consecuencias de ese incumplimiento las ha de soportar el incumplidor, o sea, la Administración.

12. CONCLUSIONES

La valoración que en mi opinión procede realizar de la regulación del plazo de las actuaciones inspectoras, con la perspectiva de los 12 años que han transcurrido desde su implantación, es en líneas generales positiva. Evidentemente su aplicación puede no contentar a todo el mundo, pero parece razonable estimar que ha contribuido a equilibrar las relaciones entre los obligados tributarios y la Administración tributaria, a reforzar la seguridad jurídica y los derechos y garantías de los ciudadanos, sin apreciable menoscabo del ejercicio de las potestades públicas por la Administración en el cumplimiento de su cometido, principalmente en la lucha contra el fraude.

Pero este balance positivo general no debe cegar el conocimiento de los problemas y dificultades que su aplicación se está encontrando. Los problemas derivan tanto de la normativa, por su falta de previsión en algunos casos o por el excesivo celo reglamentario en otros, como por el incorrecto desempeño de la Administración tributaria, que por incuria o descuido deja que se agote el plazo, sin documentar adecuadamente las incidencias o las razones para ampliarlo y, por último, también debido al rigor mostrado en ocasiones por los tribunales. El resultado es que expedientes que podían significar regularizaciones importantes desde el punto de vista recaudatorio se han visto anulados por defectos del procedimiento, con el consiguiente perjuicio a los intereses públicos.

A lo largo de este trabajo se ha examinado la regulación existente sobre la materia, tanto la actual como la anterior que supuso el inicio de la exigencia del plazo, y al hilo de ella se han destacado los pronunciamientos de los tribunales que han interpretado lo establecido en la normativa. Según estas decisiones judiciales hay cuestiones que revelan un deficiente o equivocado tratamiento por la normativa de desarrollo o una práctica desacertada de la Administración. Pero también, a mi juicio, en algunas de esas decisiones se aprecia una posición excesivamente rigurosa y exigente de los tribunales respecto a las características que deben reunir las dilaciones o interrupciones justificadas y la motivación del acuerdo de ampliación, posición cuyo ajuste a la finalidad o espíritu de la norma según mi criterio es discutible y que motiva la anulación de la liquidación sin entrar a enjuiciar si era procedente o no la regularización propuesta por la Inspección.

Del examen que se contiene en estas páginas se puede deducir que hay aspectos de la regulación del plazo de las actuaciones inspectoras que presentan problemas o interrogantes pendientes de resolver, que a modo de conclusión se resumen a continuación y para las que se proponen las soluciones que se señalan en los siguientes puntos:

⁶⁵ PONT MESTRE, M.: «Derechos y deberes...» ob. cit., pág. 133.

1. Dilación por retraso en la entrega de documentación.

Respecto a las dilaciones, las dificultades de aplicación mayores han venido de la forma de entender el retraso en la aportación de documentación y de la necesidad o no de otorgar un plazo para su entrega. En principio, la norma que regula la obligación de aportar documentación (art. 171 RGAT) establece que la mayoría de los documentos que se requieren en las comprobaciones son los que, como indica el precepto, «los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector». Se referirán a la contabilidad, facturas, justificantes y documentos que acrediten la realización de las operaciones, como escrituras, contratos, etc. y, en general, como se prevé en el citado precepto, todos «los que tengan trascendencia tributaria». Eventualmente, sólo en el caso de que se requiera otro tipo de documentación habría que conceder el plazo de 10 días. Pero algunos tribunales no lo ven de ese modo, sino que exigen el plazo de 10 días en todo caso. Y, además, no sólo requieren ese plazo sino que en muchos casos a la vista de la complejidad de la documentación a aportar lo consideran insuficiente y entienden que se debería conceder otro mayor. Éste es sin duda un motivo de controversia.

En mi opinión, la interpretación literal del precepto llevaría a que para la mayoría de los documentos que solicita la Inspección no habría que otorgar plazo alguno, lo cual supondría un ámbito muy amplio de este deber de puesta a disposición inmediata a la Inspección y restringiría a un ámbito reducido la aportación previa concesión de plazo. Esto, sin duda, aparte de ser puesto en cuestión por los tribunales, puede parecer exigente en exceso para el obligado tributario, por lo que quizás sería oportuno reflexionar si no habría que concretar más el contenido de la obligación detallando la documentación, principalmente la básica como la contabilidad, facturas y justificantes, para la que no hay que conceder plazo y aquella otra, contratos, informes, etc., para la que se exigiría el plazo. En definitiva lo que se propone es que se especifique más en qué casos hay que conceder el plazo y en cuáles no.

2. Dilaciones e interrupciones justificadas por actuaciones relativas a terceros.

Otra cuestión que suscita dudas es la que se refiere a la posibilidad de abrir tanto las interrupciones justificadas como las dilaciones a actuaciones relativas a terceros. Hemos visto que las dilaciones relacionadas en la norma son todas ellas motivadas por la conducta del obligado tributario, pero que en la medida en que la enumeración de supuestos de dilación del reglamento es abierta, cabría plantearse si un retraso o desatención a la inspección causada por un tercero podría suponer una dilación. Otra opción sería considerarlo interrupción justificada, pero ya hemos advertido antes que la posibilidad de incluir a sujetos no pertenecientes a la Administración Pública como destinatarios de las peticiones o solicitudes que dan lugar a interrupciones justificadas es más complicado por el carácter de lista cerrada que tiene la contenida en el artículo 103 del RGAT.

La posibilidad planteada de abrir las dilaciones del procedimiento a las causadas por terceros, por ejemplo un requerimiento de información a un tercero que no es atendido o en el que se produce un retraso en la aportación de documentación, tropieza con una dificultad: debe respetar las exigencias de puesta en conocimiento del obligado tributario desde el inicio hasta el final de la dilación. Es decir, habría que hacer lo mismo que para las interrupciones justificadas por petición de información a otras Administraciones, comunicar al

obligado tributario que se interrumpe o suspende el cómputo del plazo de las actuaciones como consecuencia de la petición de información.

3. Supeditación a la trascendencia de la información.

Igualmente, en las dilaciones por retraso en la aportación de documentación y en las interrupciones justificadas por petición de datos o informes a otras autoridades se cuestiona la supeditación de la consideración como dilación o interrupción justificada a la relevancia de la documentación aportada. En principio ese condicionamiento no está recogido en la regulación. Pero, además, si lo recogiese sería absurdo pues normalmente se piden datos, documentos o informes precisamente porque se desconoce la información o el tratamiento que hay que darle a un asunto y por tanto no es posible anticipar cuál será el resultado de lo solicitado. Por ello, no compartimos el criterio que defienden las resoluciones de los tribunales que no reconocen el carácter de dilación o interrupción justificada a las referidas a documentación o informaciones que carecen de trascendencia para la regularización. El camino que podría utilizarse, como sugiere la SAN de 14 de mayo de 2008 (rec. 101/2007, NFJ030948), es el de las diligencias argucia, es decir, si la petición es infundada y tenía como única finalidad paralizar el cómputo del plazo, no deberían contar como dilación o interrupción justificada. En cambio, si la petición no escondía maniobra dilatoria y simplemente se refería a documentos que por cualquier circunstancia no han tenido relevancia en la liquidación, pese a ello deberían constituir dilaciones o interrupciones justificadas y descontarse del plazo.

4. Continuación de las actuaciones mientras está paralizado el cómputo del plazo por dilaciones o interrupciones justificadas.

Una última cuestión referida a las incidencias en el plazo es la relativa a la posibilidad de continuar la práctica de las actuaciones pese a que el cómputo del plazo del procedimiento esté suspendido por una dilación o interrupción justificada. Ya comentamos en el apartado correspondiente que esta posibilidad reconocida en la norma reglamentaria no se compadece con el sentido y justificación de las incidencias del plazo, que no se tienen en cuenta a efectos del plazo porque suponen un impedimento o un retraso a la actuación inspectora, aunque, por otro lado, sería una medida ineficaz y perjudicial para los intereses del propio obligado que no se pudiera trabajar mientras corriera el tiempo de la dilación o la interrupción. De esa incongruencia se han hecho eco los tribunales que en las más recientes sentencias cuestionan la posibilidad de imputar dilaciones o interrupciones justificadas si el procedimiento no se paró efectivamente. Mi criterio es que la norma reglamentaria está clara y permite compaginar dilación con otras actuaciones y así ha sido reconocido por los tribunales⁶⁶. Ahora bien, también considero que si la dilación la provoca el obligado tributario por retraso en la entrega de documentación no deberían acumularse nuevas peticiones de documentación hasta que no se termine la dilación, porque pudiera darse el caso de que la dilación no se cerrase nunca, lo que sería un absurdo.

⁶⁶ En la reciente SAN de 17 de junio de 2010 (rec. 177/2007, NFJ040540) se argumenta que «la interrupción en el cómputo no obliga a la Administración a paralizar las restantes actuaciones pendientes, en tanto que no deriven o dependan de la diligencia pendiente de practicar, sin que el hecho de que prosigan las actuaciones, conforme a las normas aplicables y a los principios de eficacia, celeridad y economía, obligue a prescindir de la dilación».

5. Motivación de la ampliación del plazo.

En relación con la ampliación de plazo, obviamente el aspecto más delicado, que ha causado la anulación de muchas liquidaciones, consecuencia de la prescripción derivada del incumplimiento del plazo, es la motivación y justificación de la ampliación. La ley estableció unas causas habilitantes, desarrolladas y ampliadas en el reglamento, con el fin de objetivar el juicio sobre la motivación de la ampliación. En principio, estas causas deberían ser el principal elemento de valoración sobre la posibilidad de acordarla. Pero los tribunales no lo han interpretado así. El propio TS ha estimado que la mención de la causa habilitante no es suficiente. Y esto parece que no va a cambiar pese a que el reglamento actual ha omitido la alusión a la apreciación a la vista de las circunstancias del caso que mencionaba el RGIT. En aplicación de la elaborada argumentación que ha realizado la AN sobre el contenido y sentido de la motivación, el principal factor a tener en cuenta será la justificación de la complejidad de las actuaciones y la dificultad de finalizar en el plazo normal la totalidad de las comprobaciones que el caso requiere. De todos modos es preciso subrayar que la insuficiencia de la motivación puede ser subsanada si del examen del expediente se deduce que la complejidad estaba materialmente justificada.

Bibliografía

- ARGILÉS y GARCÍA DE MARCILLA, J.L. [1999]: «El procedimiento inspector y la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (Primera Parte)», en *Gaceta Fiscal*, n.º 181, págs. 138 a 158.
- BEIRAS CAL, A. [2009]: «Welcome to the jungle. A propósito del desarrollo y la duración de las actuaciones inspectoras», en *Quincena Fiscal* n.º 12, págs. 107 a 117.
- CALVO VERGEZ, J. [2008]: «A propósito de la ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras». *Tribuna Fiscal (Revista Tributaria y Financiera)*, n.º 214-215, págs. 14 a 21.
- DE LA PEÑA VELASCO, G. [2008]: «Inactividad e incumplimiento de plazos por la Administración Tributaria y la posición jurídica del obligado tributario» en *Justicia y Derecho Tributario (Libro Homenaje al profesor Julio Banacloche Pérez)*, La Ley, págs. 413 a 434.
- DE VICENTE BENITO, F. [2008]: «Incidencia del reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, en la duración del procedimiento inspector», en *RCyT. CEF*, n.º 298.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F. [2004]: «Notas sobre el procedimiento de inspección en la nueva LGT», en *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, n.º 124.
- FENELLÓS PUIGSERVER, V. [1998]: «La duración de las actuaciones inspectoras. El nuevo artículo 29 de la Ley 1/1998. Una concesión a los intereses particulares» en *Tribuna Fiscal (Revista Tributaria y Financiera)*, CISS, n.º 96, págs. 69 a 81.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. [2008]: «El defecto de motivación en el acuerdo ampliatorio del plazo de duración del procedimiento inspector» en *Quincena Fiscal: Revista de Actualidad Fiscal*, n.º 14, Aranzadi, S.A.

- [1998]: *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*. Marcial Pons.
- GARCÍA BERRO, F. [2004]: «Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva Ley General Tributaria». *Derecho Tributario*. Marcial Pons.
- GARCÍA-OVIÉS SARANDESES, J. [2009]: «Procedimiento de inspección» en *Comentarios a la Ley General Tributaria*. Thomson Reuters, 2.ª edición, págs. 567 a 670.
- GUIO MONTERO, F. [1999]: *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*. Lex Nova.
- HERNANZ MARTÍN, A. [2003]: «El tiempo en las actuaciones inspectoras». *Impuestos (Compendio)*. La Ley-Actualidad. Tomo I, págs. 310 a 340.
- HERRERA MOLINA, P.M. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M. [2000]: «Plazos preclusivos y perención del procedimiento inspector. Interpretación correctiva del artículo 29 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente y posible ilegalidad de su desarrollo reglamentario». *Quincena Fiscal (Revista de Actualidad Fiscal)*. n.º 9, págs. 7 a 25.
- JUAN LOZANO, A.M. [2000]: «Problemática de los plazos en materia tributaria: la prescripción y la caducidad en los procedimientos de liquidación e imposición de sanciones.» *Fiscal mes a mes*. Francis Lefebvre, n.º 58, págs. 23 a 35.
- [2003]: «La creciente conflictividad en torno a los plazos en los procedimientos tributarios. Propuesta de regulación del deber de resolver de las administraciones tributarias desde el deber constitucional de buena administración». *Fiscal mes a mes*. Francis Lefebvre, n.º 83, págs. 22 a 45.
- [2003]: «El Proyecto de Ley General Tributaria en materia de inspección: apuntes acerca de su posible desarrollo reglamentario (2.ª Parte)». *Fiscal mes a mes*. Francis Lefebvre, n.º 91, págs. 28 a 37.
- MERINO JARA, I. [2008]: «Prescripción y duración de las actuaciones inspectoras» en *Quincena Fiscal: Revista de Actualidad Fiscal*, n.º 13, págs. 67 a 69.
- MORILLO MÉNDEZ, A. [2002]: «Los plazos legales para la tramitación de los procedimientos inspectores: fundamentos y efectos». *Carta Tributaria (Monografías)*, n.º 20, págs. 1 a 19.
- PEÑA GARBIN, J.M. [2008]: *La Inspección de Hacienda. Problemas y soluciones*. CISS.
- PONT MESTRES, M. [2006]: *Derechos y deberes en el Procedimiento de Inspección Tributaria*. Marcial Pons.
- [2006]: «Desequilibrios en la regulación de los plazos y en los efectos de su incumplimiento en la LGT según afecten a los contribuyentes o a la Administración», en *Impuestos (Compendio)*, Tomo II, págs. 167 a 185.
- RIERA RIBAS, B. [2005]: «Los conceptos jurídicos indeterminados en la nueva Ley General Tributaria», en *RCyT*. CEF, n.º 265, págs. 33 a 98.
- ROZAS VALDÉS, J.A. [2001]: «La dimensión del tiempo en el actuar de la inspección» en *Crónica Tributaria*, n.º 100, págs. 61 a 70.
- SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. [2009]: «Plazo máximo e interrupción injustificada en el procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias: la legalidad de la nueva regulación reglamentaria», en *RCyT*. CEF, n.º 319, págs. 3 a 54.
- [2008]: «Las actuaciones y el procedimiento de inspección en el Título V del Reglamento de Aplicación de los Tributos: principales novedades», en *La aplicación de los tributos. Comentarios al Reglamento*. CISS, págs. 107 a 148.