

## PROCEDIMIENTO INSPECTOR. ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN (CASOS PRÁCTICOS)

**JOSÉ M.<sup>a</sup> DÍEZ-OCHOA Y AZAGRA**

*Inspector de Hacienda del Estado*

*Profesor del CEF*

### **Extracto:**

**ANÁLISIS** de las novedades introducidas por 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, a través de dos supuestos prácticos, relativos a las actuaciones de comprobación e investigación en el procedimiento inspector. A la hora de solucionar los supuestos el autor ha tenido en cuenta tanto la normativa derogada con fecha 1 de enero de 2008 como la vigente a partir de dicho momento, a los efectos de apreciar los cambios realizados y de determinar la normativa aplicable, ya que se están planteando problemas en cuanto a concretar los procedimientos inspectores a los que resulta de aplicación una y otra normativa.

**Palabras clave:** procedimiento de inspección, actuaciones de comprobación e investigación, alcance de las actuaciones, ampliación del plazo de duración e interrupciones del procedimiento.

# Sumario

**Caso práctico 1.** Alcance de las actuaciones. Solicitud de comprobación de carácter general.

**Caso práctico 2.** Ampliación del plazo de duración de las actuaciones. Dilaciones por causa no imputable a la Administración. Interrupciones justificadas e injustificadas del procedimiento.

**NOTA PREVIA:** El objetivo de estos dos casos prácticos relativos a las actuaciones de comprobación e investigación en el procedimiento inspector, no es otro que el de analizar las novedades introducidas por 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.

Dicho Real Decreto se publicó en el Boletín Oficial del Estado el 5 de septiembre de 2007, con entrada en vigor con fecha **1 de enero de 2008**, quedando derogado el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobó el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

Ahora bien, aun cuando la fecha de entrada en vigor del Real Decreto 1065/2007 es clara, el problema se plantea en cuanto a concretar los procedimientos inspectores a los que resulta de aplicación y en este sentido pueden darse las siguientes situaciones:

**1.º Procedimientos de inspección que se hubieran iniciado a partir del 1 de julio de 2004 (fecha de entrada en vigor de la LGT, Ley 58/2003) y concluidos antes del 31 de diciembre de 2007:**

Será de aplicación la LGT (Ley 58/2003) y el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en tanto no se oponga a lo establecido en la LGT y ello en base a lo establecido en la disposición derogatoria única de la citada LGT que establece que:

«2. Las normas reglamentarias dictadas en desarrollo de los textos derogados a los que se refiere el apartado anterior continuarán vigentes, en tanto no se opongan a lo previsto en esta ley, hasta la entrada en vigor de las distintas normas reglamentarias que puedan dictarse en desarrollo de esta ley.»

**2.º Procedimientos que se hubieran iniciado en un momento posterior al 1 de julio de 2004 y a fecha de 1 de enero de 2008, no hubieran concluido.**

Estos procedimientos inspectores son los que pueden verse afectados por el Real Decreto 1065/2007 y caben dos posibles soluciones:

- a) Será de aplicación el Real Decreto 1065/2007 para los trámites que se lleven a cabo a partir del 1 de enero de 2008. En consecuencia, se desarrollarán de acuerdo con la siguiente normativa:
- LGT (Ley 58/2003).
  - Actuaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2007: Real Decreto 939/1986.
  - Actuaciones realizadas con posterioridad al 1 de enero de 2008: Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (arts. 166 a 197).
- b) Será de aplicación el Real Decreto 939/1986 para los trámites que se lleven a cabo a partir del 1 de enero de 2008 por entender que el Real Decreto 1065/2007 es de aplicación para los **procedimientos que se inicien realmente a partir del 1 de enero de 2008**.

Según esta opción a dichos procedimientos les será de aplicación la siguiente normativa:

- LGT (Ley 58/2003).
- Actuaciones realizadas hasta su conclusión aun cuando sea posterior a 31 de diciembre de 2007: Real Decreto 939/1986.

Evidentemente dicha cuestión puede tener una gran repercusión en la tramitación e instrucción de los procedimientos inspectores que se hubieran iniciado **a partir del 1 de julio de 2004** (en general a lo largo del año 2007, o, en su caso, a lo largo del año 2006) y **a fecha de 1 de enero de 2008, no hubieran concluido**, por cuanto los trámites posteriores al 1 de enero de 2008 se desarrollarán con una u otra normativa y serán los Tribunales de Justicia los que definitivamente determinen cuál de las dos opciones es la correcta, por lo que en caso de haberse tramitado de acuerdo con la normativa que no corresponda con la doctrina jurisprudencial, se verían gravemente afectados.

En nuestra opinión la solución correcta es la expuesta en la letra a) anterior y ello por aplicación de la literalidad de la disposición derogatoria única de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, transcrita anteriormente.

No obstante, en las soluciones que se exponen se tendrán en cuenta tanto la normativa derogada con fecha 1 de enero de 2008 como la vigente a partir de dicho momento a los efectos de apreciar los cambios realizados.

Las cuestiones que van a ser objeto de análisis en los supuestos que a continuación se exponen son las relativas a:

- a) Alcance de las actuaciones. Solicitud de comprobación de carácter general.
- b) Ampliación del plazo de duración de las actuaciones. Dilaciones por causa no imputable a la Administración. Interrupciones justificadas e injustificadas del procedimiento.

## CASO PRÁCTICO NÚM. 1

ALCANCE DE LAS ACTUACIONES. SOLICITUD DE COMPROBACIÓN DE CARÁCTER GENERAL

### **ENUNCIADO**

Con fecha **20 de diciembre de 2007** se notificó el inicio de una actuación de comprobación e investigación de alcance parcial en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006, y respecto de la entidad «DAMESO, SA», al objeto de comprobar un determinado incremento de patrimonio producido en el citado período impositivo, quedando fijada la primera visita para el 15 de enero de 2008.

Con fecha **4 de enero de 2008** se presentó por parte de don Agapito, como administrador de la entidad, un escrito mediante el que se solicitaba que la actuación de comprobación e investigación referida al incremento de patrimonio obtenido en el año 2006 se ampliase a todo el Impuesto sobre Sociedades, solicitando igualmente que se procediese a la comprobación del 3.º trimestre de 2006, del Impuesto sobre el Valor Añadido, por cuanto la operación que iba a ser objeto de comprobación se realizó en el mes de septiembre de 2006, todo ello, de acuerdo con lo establecido en el artículo 149 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

#### **SE PIDE:**

- 1.º Plazo para solicitar la ampliación de las actuaciones y requisitos del escrito de solicitud.
- 2.º Tributos a los que afectará la solicitud.
- 3.º Plazo que tiene la Administración tributaria para resolver sobre la solicitud formulada.
- 4.º Determinar el plazo máximo de conclusión de las actuaciones inspectoras teniendo en cuenta que:
  - a) Con fecha **15 de mayo de 2008**, el Inspector-Jefe resolviese sobre la solicitud formulada por el obligado tributario, acordando **ampliar la actuación inicialmente llevada a cabo como parcial a general**.
  - b) Con fecha **15 de mayo de 2008**, el Inspector-Jefe resolviese sobre la solicitud formulada, acordando el **inicio de una nueva** actuación, diferente de la inicialmente llevada a cabo y que la **segunda actuación se inició**:
    - 1.º **El 1 de junio de 2008** habiendo concluido la actuación parcial con Acta de conformidad el **3 de marzo de 2008**.
    - 2.º **El 10 de julio de 2008** habiendo concluido la actuación parcial con Acta de conformidad el **3 de marzo de 2008**.
    - 3.º **El 1 de agosto de 2008**, no habiendo concluido la actuación parcial a dicha fecha.

## **SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1**

**Normativa:** Para la resolución del supuesto transcribimos los preceptos legales que inciden directamente en las cuestiones planteadas.

- **Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.**

**Artículo 149 LGT.** *Solicitud del obligado tributario de una inspección de carácter general.*

«1. Todo obligado tributario que esté siendo objeto de unas actuaciones de inspección de carácter parcial podrá solicitar a la Administración tributaria que las mismas tengan carácter general respecto al tributo y, en su caso, períodos afectados, sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso.

2. El obligado tributario deberá formular la solicitud en el plazo de **15 días** desde la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial.

3. La Administración tributaria deberá ampliar el alcance de las actuaciones o iniciar la inspección de carácter general en el plazo de seis meses desde la solicitud. El incumplimiento de este plazo determinará que las actuaciones inspectoras de carácter parcial no interrumpan el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general.»

Ahora bien, al haberse solicitado la ampliación del alcance de las actuaciones el **4 de enero de 2008**, esto es, cuando ya ha entrado en vigor el Real Decreto 1065/2007 hay que tener en cuenta la normativa que se ha de aplicar a dicha solicitud.

Así:

- **Normativa en vigor hasta el 31 de diciembre de 2007.** Desde el 1 de julio de 2004 (fecha de entrada en vigor de la LGT) es de aplicación lo dispuesto en el artículo 149 de la LGT así como lo dispuesto en el **artículo 33 bis del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril**, que regulaba la ***Solicitud de comprobación de carácter general***, añadido por la disp. final primera.10 del RD 136/2000, de 4 de febrero).

(No obstante hay que tener en cuenta que algunos de los párrafos contemplados en este artículo hay que **considerarlos tácitamente derogados por la Ley 58/2003**, por cuanto con dicho precepto se desarrollaba lo dispuesto en el art. 28 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y cuyo contenido difiere de lo establecido en el art. 149 de la LGT antes transcrito.)

- **Normativa en vigor a partir del 1 de enero de 2008.** **Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio**, en cuyo **artículo 179** se regula la *Solicitud del obligado tributario de una inspección de alcance general*.

Veamos ambas normativas:

<p><b>Artículo 33 bis Real Decreto 939/1986</b> <b>Solicitud de comprobación de carácter general</b></p>	<p><b>Artículo 179 Real Decreto 1065/2007</b> <b>Solicitud del obligado tributario de una inspección de alcance general</b></p>
<p>«1. Todo obligado tributario que esté siendo objeto de una actuación de comprobación e investigación de carácter parcial, llevada a cabo por la Inspección de los Tributos, podrá solicitar que dicha actuación tenga carácter general respecto del tributo y ejercicio afectados por la misma, sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso.</p> <p>2. El obligado tributario deberá efectuar la solicitud en un plazo <b>de quince días</b> contados desde la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial, mediante escrito dirigido al Inspector-Jefe correspondiente o haciéndolo constar expresamente al actuario, quien deberá recoger esta manifestación en diligencia.</p> <p>3. Recibida la solicitud de comprobación de carácter general, el Inspector-Jefe acordará si esta se llevará a cabo como ampliación de la ya iniciada o si, por el contrario, dará lugar al inicio de otra actuación distinta. En este caso, el Inspector-Jefe deberá señalar el funcionario, equipo o unidad a quien se atribuye la nueva comprobación, la cual deberá iniciarse en el plazo de seis meses contados desde la recepción de la solicitud.</p> <p>4. A efectos de determinar el plazo de duración a que se refiere el artículo 31 de este Reglamento, de las actuaciones de comprobación de carácter general, contempladas en el apartado anterior, deberá tenerse en cuenta lo siguiente:</p> <p>a) Si la Inspección de los Tributos hubiese concluido las actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial antes del inicio de las actuaciones de comprobación de carácter general y siempre en el plazo de seis meses a que se refiere el apartado anterior, el plazo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación de carácter general se computará a partir del inicio de las mismas.</p> <p>b) Si la Inspección de los Tributos no hubiese concluido las actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial, una vez concluido el mencionado plazo de seis meses, tales actuaciones pasarán a tener carácter general respecto del tributo y ejercicio afectados por aquellas, computándose, en tal caso, el plazo de duración de las mismas desde el inicio de las actuaciones de carácter parcial.</p> <p>Si la actuación de carácter parcial hubiese finalizado antes de transcurridos seis meses desde la solicitud del contribuyente, pero en dicho plazo no se hubiese iniciado la de carácter general, el inicio de esta con posterioridad determinará que, a efectos del cómputo del plazo general a que se refiere el artículo 31 de este Reglamento, se considere iniciada al día siguiente del transcurso del referido plazo de seis meses.»</p>	<p>«1. La solicitud a que se refiere el <u>artículo 149 de la Ley 58/2003</u>, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberá formularse mediante escrito dirigido al órgano competente para liquidar o comunicarse expresamente al actuario, quien deberá recoger esta manifestación en diligencia y dará traslado de la solicitud al órgano competente para liquidar. Esta solicitud incluirá el contenido previsto en el artículo 88.2 de este reglamento.</p> <p>2. Recibida la solicitud, el órgano competente para liquidar acordará si la inspección de carácter general se va a realizar como ampliación del alcance del procedimiento ya iniciado o mediante el inicio de otro procedimiento.</p> <p>3. La inadmisión de la solicitud por no cumplir los requisitos establecidos en el <u>artículo 149 de la Ley 58/2003</u>, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberá estar motivada y será notificada al obligado tributario. Contra el acuerdo de inadmisión no podrá interponerse recurso de reposición ni reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que pueda reclamarse contra el acto o actos administrativos que pongan fin al procedimiento de inspección.»</p>

## CUESTIONES:

### 1.º Plazo para solicitar la ampliación de las actuaciones y requisitos del escrito de solicitud.

El plazo para formular la solicitud es de 15 días, desde la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial. Al tratarse de un plazo establecido por disposición legal (art. 149 de la LGT) el desarrollo reglamentario no puede sino respetar lo dispuesto en la LGT.

En el cómputo de los días, estos se computarán como días hábiles, excluyéndose los domingos y feriados (art. 48.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en adelante Ley 30/1992).

Asimismo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 49 de la Ley 30/1992 y 91 del Real Decreto 1065/2007, el plazo para formular la solicitud es ampliable por un período que no puede exceder de la mitad del plazo inicial (7 días hábiles).

En este sentido, el artículo 91.4 citado dispone que:

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

Por último, en el caso de denegar de forma expresa la solicitud de ampliación del plazo, el acuerdo denegatorio no sería susceptible de recurso, de acuerdo con lo establecido en el artículo 91.6 del Real Decreto 1065/2007, que dispone:

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

Los requisitos que debe reunir la solicitud de ampliación de las actuaciones se recogen en el artículo 88.2 del Real Decreto 1065/2007, a tenor del cual:

«2. Cuando el procedimiento se inicie mediante solicitud, esta deberá contener, al menos, los siguientes extremos:

- a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, del representante.
- b) Hechos, razones y petición en que se concrete la solicitud.
- c) Lugar, fecha y firma del solicitante o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio válido en derecho.
- d) Órgano al que se dirige.»

El contenido no se especificaba de forma expresa en el desarrollo reglamentario anterior (RD 939/1986) si bien, por el objeto de la solicitud, el escrito habría de contener sustancialmente las mismas menciones.

De la comparación de una y otra normativa reglamentaria se desprende que el Real Decreto 1065/2007 no introduce novedades significativas respecto de la normativa anterior.

## 2.º Tributos a los que afectará la solicitud.

En cuanto a los tributos a los que puede afectar la solicitud presentada, hay que tener en cuenta que el artículo 149 de la LGT solo se refiere al mismo tributo y período que el inicialmente afectado por la actuación de comprobación e investigación parcial llevada a cabo, por lo que tan solo afectará al Impuesto sobre Sociedades, año 2006, y en ningún caso afectaría al 3.º trimestre del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En cualquier caso, la denegación de la solicitud de comprobación relativa al 3.º trimestre del Impuesto sobre el Valor Añadido deberá ser motivada y notificada al obligado tributario, no pudiendo ser objeto de recurso o reclamación autónomo e independiente y ello sin perjuicio de que pueda reclamarse contra el acto o actos administrativos que pongan fin al procedimiento de inspección, esto es, en general, contra las liquidaciones que deriven del acta que, en su caso, se incoe.

Dicha precisión, que se contiene expresamente en el artículo **179 del Real Decreto 1065/2007**, no venía especificada de forma expresa en la normativa reglamentaria anterior, pero venía exigida por lo preceptuado en la LGT (por lo que se refiere a la motivación de la denegación: arts. 89.3 y 54 de la Ley 30/1992 y por lo que se refiere a la falta de impugnación del acuerdo denegatorio art. 227.1 b) de la LGT, interpretado a *sensu contrario*)

De la comparación de una y otra normativa reglamentaria se desprende que el Real Decreto 1065/2007 no introduce novedades significativas respecto de la normativa anterior.

## 3.º Plazo que tiene la Administración tributaria para resolver sobre la solicitud formulada.

La solicitud formulada por el obligado tributario conlleva que el Inspector-Jefe tenga que resolver sobre la solicitud formulada, de acuerdo con lo establecido en el artículo 149.3 de la LGT, en alguno de los dos siguientes sentidos:

- a) Ampliación de la actuación que se había iniciado originariamente con carácter **parcial** para transformarla en actuación **general**. En este caso existirá un único procedimiento inspector, iniciado el **20 de diciembre de 2007**, por lo que el plazo de duración del procedimiento (12 meses a contar desde el inicio), concluirá el **20 de diciembre de 2008** (sin perjuicio de la posibilidad de ampliar, mediante acuerdo expreso, el plazo general en otros 12 meses más).

En consecuencia, al existir un único procedimiento, deberá estar dictado y notificado el acto administrativo de liquidación por el que se regularice el Impuesto sobre Sociedades, año 2006, antes del **20 de diciembre de 2008**.

- b) Por otro lado y en lugar de la anterior opción, puede ordenar el inicio de otro procedimiento inspector diferente, este de carácter general. En este caso existirán dos procedimientos inspectores, uno de alcance parcial y otro de alcance general. Dicha opción se verá en el apartado siguiente.

Por lo que se refiere al **plazo máximo que tiene el Inspector-Jefe** para resolver sobre la solicitud formulada por el obligado tributario en uno u otro sentido, hay que tener en cuenta que, de acuerdo con lo dispuesto en la LGT, el plazo para resolver la solicitud es de **6 meses** a contar desde la solicitud (**4 de enero de 2008**) por lo que se habrá de resolver antes del **4 de julio de 2008**.

Ahora bien, hasta tanto el Inspector-Jefe no resuelva en uno u otro sentido, el único procedimiento que está tramitándose es el iniciado con alcance parcial por lo que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 149.1 de la Ley 58/2003, la solicitud formulada por el obligado tributario no interrumpirá las actuaciones parciales en curso, por lo que las mismas continuarán desarrollándose con normalidad.

No obstante podría darse el caso, realmente extraño, de que, como el Inspector-Jefe tiene 6 meses para resolver sobre la solicitud formulada (hasta el 4 de julio de 2008, en nuestro caso), la Inspección actuaría hubiera concluido las actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial, antes de dictar dicho acuerdo (sobre la ampliación solicitada).

Dicha situación, que, insistimos, es posible, pero ciertamente difícilmente imaginable, estaba prevista en el desarrollo reglamentario anterior en el artículo 33 bis.4 a) del Real Decreto 939/1986, pero no en el Real Decreto 1065/2007, que no la contempla expresamente.

Entendemos que en estos casos, con **la normativa vigente a partir del 1 de enero de 2008**, debería suspenderse el trámite de incoación del acta que derive de la actuación de carácter parcial, hasta tanto no hubiera finalizado el plazo de resolución de 6 meses que tiene el Inspector-Jefe para resolver la solicitud del obligado tributario.

Si transcurrido dicho plazo no hubiera resolución expresa en ninguno de los sentidos, se podrá incoar el acta que derive de la actuación parcial y dictarse el acto de liquidación que deriva del acta formalizada. Dicha liquidación tendrá el carácter de **provisional**.

Ahora bien, en este caso, las consecuencias jurídicas que derivan del incumplimiento del plazo de 6 meses para acordar bien la ampliación de las actuaciones o bien ordenar el inicio de un segundo procedimiento de carácter general, se recogen en el artículo 149.3 de la LGT a tenor del cual:

«El incumplimiento de este plazo determinará que las actuaciones inspectoras de carácter parcial no interrumpen el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general.»

En consecuencia, las actuaciones realizadas en el curso de las actuaciones parciales, así como el acta que en su caso se formalice y la liquidación que derive de la misma, tienen plena eficacia jurídica, si bien se **les priva de los efectos interruptivos de la prescripción del derecho a comprobar y en su caso a sancionar el tributo y período respecto del que se solicitó la ampliación del carácter de las actuaciones.**

Lógicamente en estos casos, si transcurrido el plazo de 6 meses desde que se formuló la solicitud, el Inspector-Jefe no ha resuelto sobre la ampliación del alcance de las actuaciones inicialmente desarrolladas o el inicio de una actuación (de alcance general) diferente a la inicialmente llevada a cabo, cuando se resuelva sobre la solicitud, aun habiendo pasado los 6 meses, no podrá ordenar la acumulación de los procedimientos por cuanto la actuación parcial ya habría concluido (en la hipótesis que estamos analizando), por lo que tan solo quedaría abierta **la posibilidad de ordenar el inicio de una actuación general**, manteniendo la validez de la actuación parcial, no pudiéndose comprobar nuevamente los elementos tributarios que ya fueron regularizados en la actuación parcial, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148.3 de la LGT, que dispone:

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

En el mismo sentido se expresa el artículo 190.6 del Real Decreto 1065/2007, a tenor del cual:

«6. Los elementos de la obligación tributaria comprobados e investigados en el curso de unas actuaciones que hubieran terminado con una liquidación provisional no podrán regularizarse nuevamente en un procedimiento inspector posterior, salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo y, exclusivamente, en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias.»

El **plazo de duración de la actuación de carácter general** (12 meses desde el inicio) empezará a contar **desde la notificación de la comunicación de inicio de la misma**, sin perjuicio de los efectos previstos en el artículo 149.3 de la LGT (privación de los efectos interruptivos de la prescripción que pudieran darse con ocasión de la actuación parcial).

Por tanto, los efectos con la normativa reglamentaria vigente a partir del 1 de enero de 2008 (RD 1065/2007) son:

- Validez de la actuación parcial.
- No tendrá efectos interruptivos de la prescripción la actuación parcial (art. 149 de la LGT), desde su inicio hasta la notificación de la liquidación que derive del acta.

- El cómputo del plazo de duración de la actuación general (12 meses) empezará a contarse desde que se inicie realmente la actuación general.

Por el contrario, en la **normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2007**, el artículo 33 bis del Real Decreto 939/1986, establecía para este caso que:

«Si la actuación de **carácter parcial hubiese finalizado antes de transcurridos seis meses** desde la solicitud del contribuyente, pero en dicho plazo **no se hubiese iniciado la de carácter general**, el inicio de esta con posterioridad determinará que, a efectos del cómputo del plazo general a que se refiere el artículo 31 de este Reglamento, se considere iniciada al día siguiente del transcurso del referido plazo de seis meses.»

Por tanto, los efectos con la normativa reglamentaria anterior serían:

- Validez de la actuación parcial.
- No tendrá efectos interruptivos de la prescripción la actuación parcial (art. 149 de la LGT).
- El cómputo del plazo de duración de la actuación general (12 meses) empezará a contarse no desde que se inicie realmente (como en la normativa actual) sino desde el día siguiente al que finalice el plazo de 6 meses para resolver la solicitud formulada.

**De los efectos de una y otra normativa se desprende que la actualmente en vigor es más beneficiosa para la Administración tributaria en lo que se refiere al cómputo del plazo de duración de las actuaciones de carácter general.**

**4.º Determinar el plazo máximo de conclusión de las actuaciones inspectoras teniendo en cuenta que:**

- a) **Que con fecha 15 de mayo de 2008, el Inspector-Jefe resolviese sobre la solicitud formulada por el obligado tributario, acordando ampliar a general la actuación inicialmente llevada a cabo como parcial.**

Como se ha dicho anteriormente el plazo de resolución de la solicitud finaliza, con los datos del supuesto, el **4 de julio de 2008**, por lo que al haberse acordado la ampliación de las actuaciones el **15 de mayo de 2008**, se ha hecho dentro del plazo legal.

Hasta la fecha de **15 de mayo de 2008** existe un único procedimiento inspector, de alcance parcial, que se habrá venido desarrollando comprobando la Inspección el elemento tributario objeto de comprobación (incremento de patrimonio producido en el período impositivo de 2006).

A partir del 15 de mayo de 2008 existirá igualmente un único procedimiento inspector, este de alcance general, que afectará a todos los conceptos incluidos en el Impuesto sobre Sociedades, año 2006.

El plazo de duración de las actuaciones inspectoras finalizará a los 12 meses desde el inicio del único procedimiento existente, esto es, deberá estar dictado y notificado el acto administrativo de liquidación que derive del acta que, en su caso se incoe, antes del **20 de diciembre de 2008**.

**La solución sería la misma tanto con la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2007 (RD 939/1986) como con la vigente a partir del 1 de enero de 2008 (RD 1065/2007).**

**b) Que con fecha 15 de mayo de 2008**, el Inspector-Jefe resuelva sobre la solicitud formulada, acordando el inicio de **una nueva actuación**, diferente de la inicialmente llevada a cabo y que la segunda actuación se inició:

**1.º El 1 de junio de 2008, habiendo concluido la actuación parcial con Acta de conformidad el 3 de marzo de 2008.**

En este supuesto, se ha resuelto la solicitud formulada por el obligado tributario dentro del plazo de 6 meses y además se ha **iniciado la actuación general igualmente antes de la conclusión del plazo de 6 meses** a contar desde la solicitud, que concluía el 4 de julio de 2008.

En estos casos existen **dos procedimientos**, tramitándose independientemente cada uno de ellos si bien los resultados del procedimiento de alcance parcial finalizarán mediante liquidación provisional y el de la actuación general, finalizará mediante liquidación definitiva, minorándose su importe en el resultado de la liquidación provisional.

Como consecuencia de la existencia de los dos procedimientos, cada uno de ellos tiene su propio plazo de duración de las actuaciones (12 meses a contar desde el inicio de cada uno de ellos), esto es:

- Procedimiento de alcance parcial: desde el 20 de diciembre de 2007 hasta el 20 de diciembre de 2008.
- Procedimiento de alcance general: desde 1 de junio de 2008 hasta el 1 de junio de 2009.

De los datos del supuesto, los resultados del procedimiento de alcance parcial quedan reflejados en el acta de conformidad de fecha 3 de marzo de 2008, entendiéndose practicada la liquidación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 156 de la LGT, al mes de la fecha del acta mediante acto de liquidación tácito, es decir, el **3 de abril de 2008** (salvo que se acordase completar las actuaciones o se practicase liquidación expresa para rectificar errores materiales, o por indebida apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas).

La liquidación será provisional y a cuenta de la que derive de la liquidación que resulte del acta mediante la que se concluya el procedimiento de alcance general.

**La solución sería la misma tanto con la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2007 [art. 33 bis.4 a) del RD 939/1986] como con la vigente a partir del 1 de enero de 2008 (RD 1065/2007).**

## 2.º El 10 de julio de 2008, habiendo concluido la actuación parcial con Acta de conformidad el 3 de marzo de 2008.

En este supuesto, se ha resuelto la solicitud formulada por el obligado tributario dentro del plazo de 6 meses, pero, a diferencia del apartado anterior, **NO se ha iniciado la actuación general dentro del plazo de 6 meses** a contar desde la solicitud, que concluía el 4 de julio de 2008.

Existen dos procedimientos, tramitándose independientemente cada uno de ellos si bien los resultados del procedimiento de alcance parcial finalizarán mediante liquidación provisional, y el de la actuación general, finalizarán mediante liquidación definitiva, minorándose su importe en el resultado de la liquidación provisional.

De los datos del supuesto, los resultados del procedimiento de alcance parcial quedan reflejados en el acta de conformidad de fecha 3 de marzo de 2008, entendiéndose practicada la liquidación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 156 de la LGT, al mes de la fecha del acta mediante acto de liquidación tácito, es decir, el **3 de abril de 2008** (salvo que se acordase completar las actuaciones o se practicase liquidación expresa para rectificar errores materiales, o por indebida apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas).

Por otro lado, la actuación general se inicia el **10 de julio de 2008**, esto es, cuando ya finalizó la actuación parcial (3 de abril de 2008) y a su vez, **cuando ya ha transcurrido el plazo de 6 meses a contar desde la solicitud.**

En este caso, las consecuencias jurídicas que derivan del incumplimiento de los 6 meses varían con la normativa contenida en el Real Decreto 1065/2007 respecto de la que se contenía en el Real Decreto 939/1986.

Así:

- **Artículo 149.3 de la LGT y artículo 179 del Real Decreto 939/1986.**

*Procedimiento de alcance parcial:*

La actuación parcial es plenamente válida pero carece de virtualidad interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración para comprobar y sancionar el ejercicio 2006 (art. 149 de la LGT).

*Procedimiento de alcance general:*

El plazo de duración de las actuaciones (12 meses a contar desde el inicio de cada uno de ellos) empezará a contarse desde la comunicación de inicio, esto es, desde el **10 de julio de 2008** concluyendo el **10 de julio de 2009**.

**La interrupción de la prescripción del derecho a comprobar y sancionar** el ejercicio objeto de comprobación se llevará a cabo con la notificación de inicio del procedimiento de alcance general, que en nuestro caso sería el **10 de julio de 2008**.

- **Artículo 149.3 de la LGT y artículo 33 bis.4 b) último párrafo del Real Decreto 939/1986.**

*Procedimiento de alcance parcial:*

La actuación parcial es plenamente válida pero carece de virtualidad interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración para comprobar y sancionar el ejercicio 2006 (art. 149 de la LGT).

*Procedimiento de alcance general:*

El cómputo del plazo de duración de la actuación general (12 meses) empezará a contarse no desde que se inicie realmente (10 de julio de 2008) sino desde el día siguiente al que finalice el plazo de 6 meses para resolver la solicitud formulada (4 de julio de 2008) concluyendo el 4 de julio de 2009.

La interrupción de la prescripción del derecho a comprobar y sancionar el ejercicio objeto de comprobación se llevará a cabo con la notificación de inicio del procedimiento de alcance general, que en nuestro caso sería el 10 de julio de 2008.

**3.º El 1 de agosto de 2008, no habiendo concluido la actuación parcial a dicha fecha.**

En este supuesto, se ha resuelto la solicitud formulada por el obligado tributario dentro del plazo de 6 meses, pero **NO se ha iniciado la actuación general dentro del plazo de 6 meses** a contar desde la solicitud, que concluía el 4 de julio de 2008.

Existen dos procedimientos, tramitándose independientemente cada uno de ellos si bien los resultados del procedimiento de alcance parcial finalizarán mediante liquidación provisional y el de la actuación general, finalizarán mediante liquidación definitiva, minorándose su importe en el resultado de la liquidación provisional.

Por otro lado, la actuación general se inició el **1 de agosto de 2008**, esto es, antes de la finalización de la actuación parcial y, a su vez, cuando ya ha transcurrido el plazo de 6 meses a contar desde la solicitud.

En este caso, las consecuencias jurídicas que derivan del incumplimiento de los 6 meses varían con la normativa contenida en el Real Decreto 1065/2007 respecto de la que se contenía en el Real Decreto 939/1986.

Así:

- **Artículo 149.3 de la LGT y artículo 179 del Real Decreto 1065/2007.**

*Procedimiento de alcance parcial:*

La actuación parcial es plenamente válida pero carece de virtualidad interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración para comprobar y sancionar el ejercicio 2006 (art. 149 de la LGT). Deberá concluir en el plazo de 12 meses a contar desde su inicio, esto es, antes del 20 de diciembre de 2008.

*Procedimiento de alcance general:*

El plazo de duración de las actuaciones (12 meses a contar desde el inicio) empezará a contarse desde la comunicación de inicio, esto es, desde el 1 de agosto de 2008 concluyendo el 1 de agosto de 2009.

La interrupción de la prescripción del derecho a comprobar y sancionar el ejercicio objeto de comprobación se llevará a cabo con la notificación de inicio del procedimiento de alcance general, que en nuestro caso sería el 1 de agosto de 2008.

- **Artículo 149.3 de la LGT y artículo 33 bis.4 b) primer párrafo del Real Decreto 939/1986.**

*Procedimiento de alcance parcial:*

Dicho procedimiento pasará a tener carácter general respecto del tributo y período cuya comprobación se inició por la actuación parcial.

*Procedimiento de alcance general:*

El cómputo del plazo de duración de la actuación general (12 meses) empezará a contarse no desde que se inicie realmente (10 de julio de 2008) sino desde cuando se inició la actuación parcial (20 de diciembre de 2007), concluyendo el 20 de diciembre de 2008.

La interrupción de la prescripción del derecho a comprobar y sancionar el ejercicio objeto de comprobación se llevará a cabo con la notificación de inicio del procedimiento de alcance general, que en nuestro caso sería el 1 de agosto de 2008.

Es decir, en este supuesto la normativa anterior establecía una especie de «sanción» encubierta para la actuación inspectora por cuanto, por un lado, no había concluido en 6 meses la actuación parcial y, por otro, tampoco había iniciado la actuación general en el plazo de 6 meses a contar desde la solicitud formulada por el obligado tributario. Esto es, daba la sensación de que la Inspección venía realizando su actuación con una cierta «desidia».

En consecuencia, la normativa actualmente en vigor es más beneficiosa para la Administración tributaria por cuanto ha desaparecido la «sanción» que la anterior le imponía (el plazo de inicio de la actuación general era el mismo en el que se inició la actuación parcial).

## CASO PRÁCTICO NÚM. 2

AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE DURACIÓN DE LAS ACTUACIONES. DILACIONES POR CAUSA NO IMPUTABLE A LA ADMINISTRACIÓN. INTERRUPTIONES JUSTIFICADAS E INJUSTIFICADAS DEL PROCEDIMIENTO

### ENUNCIADO

La sociedad «PITUSA, SA» presentó con fecha 25 de julio de 2003, 2004 y 2005 (último día del plazo de declaración e ingreso) las autoliquidaciones correspondientes a los períodos impositivos

2002, 2003 y 2004, reconociendo una deuda de 4.000, 5.000 y 6.000 euros, respectivamente, efectuando el ingreso correspondiente.

Con fecha 10 de junio de 2005 presentó igualmente una autoliquidación complementaria del año 2003, reconociendo una deuda adicional de 4.000 euros, ingresando la misma.

Las autoliquidaciones correspondientes a los períodos trimestrales de dichos años y correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido y a las Retenciones del Trabajo Personal, fueron presentadas dentro de sus respectivos plazos de declaración e ingreso.

La sociedad «PITUSA, SA» recibió con fecha **10 de junio de 2007** una notificación de inicio de actuaciones inspectoras de alcance general, al objeto de comprobar la situación tributaria de los años 2002 a 2004 por el Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido y Retenciones del Trabajo Personal (las cuatro declaraciones trimestrales). En la comunicación de inicio de actuaciones se expresaba que la primera visita inspectora se efectuaría en las oficinas de la entidad el 15 de junio de 2007.

Con fecha **3 de marzo de 2008**, la entidad presentó dos nuevas autoliquidaciones complementarias de los años 2002 y 2003 reconociendo y solicitando aplazamiento de la deuda reconocida, 4.000 y 3.000 euros, respectivamente hasta el 3 de marzo de 2009, aportando como garantía aval bancario.

Las **actas** del Impuesto sobre Sociedades de los años 2002 y 2003 se firmaron en disconformidad con fecha **1 de septiembre de 2008**, formulándose las correspondientes alegaciones con fecha 22 de septiembre de 2008. Los acuerdos de liquidación se **dictaron y notificaron** con fecha 20 de noviembre de 2008.

Por el contrario, el acta del Impuesto sobre Sociedades, año 2004, se firmó en conformidad, con fecha 1 de septiembre de 2008, dictándose y notificándose el acto de liquidación el 1 de octubre de 2008.

En el desarrollo de las actuaciones inspectoras se han observado las siguientes circunstancias:

- Escrito del representante de la entidad, de fecha 12 de junio de 2007, solicitando que la primera visita se realice el 20 de junio de 2007, en el mismo lugar (oficina de la entidad) en lugar del 15 de junio como estaba prevista.
- Diligencia referida a la primera visita, de fecha 20 de junio de 2007.
- Diversas diligencias extendidas desde el 15 de junio de 2007 hasta el 27 de julio de 2007.
- Desde el 27 de julio de 2007 hasta el 3 de septiembre de 2007 no existen actuaciones inspectoras, por motivos vacacionales de la Inspección.
- Diversas diligencias extendidas desde el 3 de septiembre de 2007 hasta el 1 de octubre de 2007.
- Desde el 1 de octubre de 2007 hasta el 10 de marzo de 2008 no existen actuaciones inspectoras.

- Notificación de cambio de Inspector Actuario por traslado a otra provincia del que venía desarrollando las funciones: 10 de marzo de 2008. Con igual fecha se le cita a la entidad en las Oficinas de la AEAT al objeto de reiniciar las actuaciones inspectoras, solicitando determinada documentación. La visita tendrá lugar el 25 de marzo de 2008.
- Solicitud de información a la Comisión Nacional del Mercado de Valores en relación con determinadas operaciones financieras realizadas por la entidad «PITUSA, SA». (Solicitud de informe: 20 de abril de 2008. Recepción del informe: 20 de mayo de 2008).
- Acuerdo de ampliación de la duración de las actuaciones de 12 a 24 meses, dictado por el Inspector-Jefe, de fecha 20 de mayo de 2008.
- Solicitud de ampliación del plazo para formular alegaciones a las actas de disconformidad incoadas. Fecha de la solicitud: 15 de septiembre de 2008. Ampliación concedida: 7 días hábiles.

Las cuotas que derivan de las actuaciones de comprobación e investigación son:

- **Impuesto sobre Sociedades:**

- Ejercicio 2002: 25.000 euros (más intereses de demora).
- Ejercicio 2003: 26.000 euros (más intereses de demora).
- Ejercicio 2004: 27.000 euros (más intereses de demora).

- **Impuesto sobre el Valor Añadido y Retenciones del Trabajo Personal:**

No se han observado contingencias fiscales en relación con los conceptos tributarios comprobados y en los diferentes períodos de declaración.

Por último, con fecha **10 de abril de 2008** se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación respecto de las entidades «MALOSA, SA» y «PILOSA, SA» por el Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido y Retenciones del Trabajo Personal, años 2003 y 2004. Dichas entidades pertenecen a los mismos socios que los de la entidad «PITUSA SA».

## **SE PIDE:**

- a) Consecuencias fiscales de la presentación de la autoliquidación complementaria del año 2003, presentada con fecha 10 de junio de 2005.
- b) Determinar el alcance de las actuaciones de comprobación e investigación iniciadas con fecha 10 de junio de 2007 y su trascendencia.
- c) Determinar las consecuencias fiscales de la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras efectuada con fecha 10 de junio de 2007, en relación con la posible prescripción de los tributos y períodos inspeccionados.

- d) Determinar las consecuencias de las autoliquidaciones complementarias presentadas con fecha 3 de marzo de 2008.
- e) Determinar las diferentes dilaciones e interrupciones de las actuaciones inspectoras y sus consecuencias jurídicas.
- f) Analizar el Acuerdo del Inspector-Jefe mediante el que se amplía la duración del plazo de 12 a 24 meses.
- g) Fecha máxima de conclusión de actuaciones.

## **SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2**

**NOTA PREVIA:** Al haberse iniciado el procedimiento inspector antes del 1 de enero de 2008, seguiremos el mismo esquema de solución que en el anterior, esto es, analizar la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2007 y la vigente a partir del 1 de enero de 2008, al objeto de poder apreciar las diferencias entre una y otra normativa y ello por cuanto la aplicación del Real Decreto 1065/2007 a los procedimientos iniciados antes del 1 de enero de 2008 y no concluidos a dicha fecha plantea diferentes posiciones doctrinales a los que anteriormente se ha hecho referencia.

### **a) Consecuencias fiscales de la presentación de la autoliquidación complementaria del año 2003, presentada con fecha 10 de junio de 2005.**

Dicha autoliquidación se presentó antes del inicio del procedimiento inspector.

La autoliquidación complementaria presentada el 10 de junio de 2005, en relación al Impuesto sobre Sociedades, año 2003, reconociendo una deuda de 4.000 euros, determinará la exigencia del recargo regulado en el artículo 27 de la LGT, por lo que al ser el retraso superior a 6 meses e inferior a 12, el porcentaje del recargo ascenderá al 15 por 100 de la deuda reconocida por el sujeto pasivo.

#### **Artículo 27 de la LGT.**

«1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

2. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los 3, 6 ó 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del 5, 10 ó 15 por 100, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones

extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por 100 y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.»

Recargo:  $15\% \text{ s/ } 4.000 \text{ €} = 600 \text{ €}$

No resulta de aplicación la reducción del 25 por 100 del recargo establecido en el apartado 5 de dicho artículo 27 por cuanto dicho apartado fue incorporado por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, entrando en vigor el **1 de diciembre de 2006**.

En relación con la deuda reconocida por el sujeto pasivo (4.000 €) se excluirá la aplicación de sanciones tributarias, pero no así respecto del importe de la deuda que en relación con dicho tributo y período se regulariza por la Inspección en el acta (26.000 €), respecto de la cual podría apreciarse la existencia de infracciones tributarias.

Por otro lado, la presentación de la declaración-liquidación complementaria es un acto del sujeto pasivo tendente al pago o liquidación de la deuda y, en consecuencia, interrumpe el plazo de prescripción del derecho de la Administración para comprobar el período de 2003 [art. 68.1 c) de la LGT].

La competencia para practicar la liquidación del recargo establecido en el artículo 27 de la LGT la tiene atribuida la Dependencia de Gestión Tributaria.

A partir de la notificación de la liquidación del recargo de extemporaneidad empezarán a computarse los plazos de ingreso en período voluntario de dicha deuda, de acuerdo con lo establecido en el artículo 62.2 de la LGT.

### **b) Determinar el alcance de las actuaciones de comprobación e investigación iniciadas con fecha 10 de junio de 2007 y su trascendencia.**

El alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección se regula en el artículo 148 de la Ley 58/2003, que dispone:

#### **Artículo 148 de la LGT**

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

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

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

En consecuencia, el alcance de las actuaciones se refiere a los elementos de la obligación tributaria que es objeto de comprobación e investigación.

**Al tratarse de un procedimiento inspector iniciado antes del 1 de enero de 2008, veremos los diferentes desarrollos reglamentarios al objeto de apreciar las diferencias entre una y otra normativa.**

<p><b>Artículo 11 Real Decreto 939/1986</b> (redacción dada por RD 136/2000, de 4 de febrero) <i>Alcance de las actuaciones de comprobación e investigación</i></p>	<p><b>Artículo 178 Real Decreto 1065/2007</b> <i>Extensión y alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección</i></p>
<p>«1. Las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación podrán tener carácter general o parcial.</p> <p>2. <b>Tendrán carácter general</b> cuando tengan por objeto la verificación en su totalidad de la situación tributaria del sujeto pasivo u obligado tributario, en relación con cualquiera de los tributos y deberes formales o de colaboración que le afecten dentro de los límites determinados por:</p> <p>a) La competencia del órgano cuyos funcionarios realizan las correspondientes actuaciones.</p> <p>b) Los ejercicios o períodos a que se extienda la actuación inspectora.</p> <p>c) La prescripción del derecho a la Administración para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación y de la acción para imponer las sanciones correspondientes a las infracciones tributarias que, en su caso, se aprecien.</p> <p>3. Asimismo, de acuerdo con lo previsto en el <a href="#">artículo 28 de la Ley 1/1998</a>, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y en el artículo 33 bis de este Reglamento, cuando el obligado tributario solicite que una actuación parcial tenga carácter general, la Inspección de los Tributos deberá, en el plazo de seis meses desde la solicitud, proceder a la iniciación de la comprobación de carácter general o a la ampliación del carácter de la comprobación parcial en curso, si bien, exclusivamente, en relación con el tributo y ejercicio afectados por la actuación parcial.</p>	<p>«1. Las actuaciones del procedimiento inspector se extenderán a una o varias obligaciones y períodos impositivos o de liquidación, y podrán tener alcance general o parcial en los términos del <a href="#">artículo 148 de la Ley 58/2003</a>, de 17 de diciembre, General Tributaria.</p> <p>2. Las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general, salvo que <b>se indique otra cosa en la comunicación de inicio del procedimiento inspector</b> o en el acuerdo al que se refiere el apartado 5 de este artículo que deberá ser comunicado.</p> <p>3. Las actuaciones del procedimiento inspector tendrán <b>carácter parcial</b> en los siguientes supuestos:</p> <p>a) Cuando las actuaciones inspectoras no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de comprobación.</p> <p>b) Cuando las actuaciones se refieran al cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales, así como cuando las actuaciones tengan por objeto la comprobación del régimen tributario aplicable.</p> <p>c) Cuando tengan por objeto la comprobación de una solicitud de devolución siempre que se limite exclusivamente a constatar que el contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud presentada se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de su situación tributaria.</p>

.../...

.../...

4. Las actuaciones de comprobación e investigación serán **parciales** cuando se refieran solo a uno o varios de los tributos o deberes que afectan al sujeto pasivo u obligado tributario, o a hechos imposables determinados o cuando de cualquier otro modo se circunscriba su objeto a límites más reducidos de los que se señalan en los apartados anteriores.

5. **En principio, las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación tendrán carácter general.** Podrán tener carácter parcial dichas actuaciones en los siguientes casos:

- a) Cuando venga exigido por las normas legales o reglamentarias.
- b) Cuando así se acuerde por el órgano competente, haciéndose constar al inicio de las actuaciones inspectoras mediante la correspondiente comunicación.
- c) En el caso de las comprobaciones abreviadas a que se refiere el artículo 34 de este Reglamento.

6. Las actuaciones de comprobación e investigación de carácter general podrán limitar su objeto cuando en el curso de su ejecución se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen y se acuerden por el órgano competente. Del mismo modo, a juicio de los actuarios, se podrá ampliar el ámbito de aquellas actuaciones que inicialmente tuvieran carácter parcial.

7. Cualquier actuación inspectora dirigida a regularizar una determinada situación tributaria no extingue el derecho de la Hacienda Pública a determinar y exigir otras deudas anteriores no prescritas, mediante ulteriores actuaciones.»

4. La extensión y el alcance general o parcial de las actuaciones deberán hacerse constar al inicio de estas mediante la correspondiente comunicación. Cuando el procedimiento de inspección se extienda a distintas obligaciones tributarias o períodos, deberá determinarse el alcance general o parcial de las actuaciones en relación con cada obligación y período comprobado. En caso de actuaciones de alcance parcial deberán comunicarse los elementos que vayan a ser comprobados o los excluidos de ellas.

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

- a) La modificación de la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o períodos no comprendidos en la comunicación de inicio o excluir alguna obligación tributaria o período de los señalados en dicha comunicación.
- b) La ampliación o reducción del alcance de las actuaciones que se estuvieran desarrollando respecto de las obligaciones tributarias y períodos inicialmente señalados. Asimismo, se podrá acordar la inclusión o exclusión de elementos de la obligación tributaria que esté siendo objeto de comprobación en una actuación de alcance parcial.»

De los datos del enunciado se desprende que la actuación de comprobación e investigación tiene alcance **general**, por cuanto afecta a la totalidad de los elementos tributarios relativos a los siguientes tributos y períodos:

- Impuesto sobre Sociedades: años 2002, 2003 y 2004.
- Impuesto sobre el Valor Añadido: años 2002, 2003 y 2004 (los cuatro períodos trimestrales).
- Retenciones del Trabajo Personal: años 2002, 2003 y 2004 (los cuatro períodos trimestrales).

Por otro lado, el alcance (**general o parcial**) de la actuación de comprobación e investigación ha de comunicarse al obligado tributario en la comunicación de inicio de la misma, de acuerdo con lo establecido en el artículo 147.2 de la LGT, si bien dicha obligación ya se contenía en el artículo 30 del Real Decreto 939/1986, y actualmente en el artículo 178.2 del Real Decreto 1065/2007.

En cuanto a la **trascendencia del alcance de la actuación de comprobación e investigación** hay que tener en cuenta que en relación con todos los tributos y períodos objeto de comprobación habrán de concluirse en el plazo de 12 meses (ampliable por otros 12 meses más) a contar desde la comunicación de inicio de la actuación.

Esto es, habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación **10 de junio de 2007**, los actos de liquidación que derivan de las actas que se incoen habrán de dictarse y **notificarse**, en principio, como fecha límite, **el 10 de junio de 2008**, sin tener en cuenta las dilaciones imputables al contribuyente o de las interrupciones justificadas que, a lo largo del desarrollo de las actuaciones inspectoras, pudieran darse y a las que posteriormente haremos referencia.

Por otro lado, el alcance de las actuaciones determina que todos aquellos tributos y períodos objeto de comprobación habrán de concluir, en principio, mediante la incoación de las respectivas actas, bien sean de conformidad, de disconformidad o mediante acta con acuerdo.

Otra de las cuestiones relacionadas con el alcance de las actuaciones es precisamente el carácter de la liquidación que deriva de las actas que, en su caso, se incoen. En este sentido el artículo 101 de la LGT dispone que:

«2. Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas.

3. Tendrán la consideración de **definitivas**:

a) Las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

b) Las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter.

4. En los demás casos, las liquidaciones tributarias tendrán el carácter de provisionales.

Podrán dictarse **liquidaciones provisionales** en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:

a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

b) Cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. Se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el acuerdo al que se refie-

re el artículo 155 de esta ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente.»

Por tanto, las actuaciones de alcance general darán lugar, normalmente, a liquidaciones definitivas y excepcionalmente a liquidaciones provisionales. Por el contrario, las actuaciones de alcance parcial darán lugar siempre a liquidaciones provisionales.

De los datos del supuesto se deduce que tanto en relación con la comprobación del Impuesto sobre Sociedades como respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido y del concepto de Retenciones a cuenta del Trabajo Personal, habrá de concluirse, en todos los casos, mediante la incoación de la correspondiente acta, aun cuando tan solo resulta la existencia de deuda tributaria en el Impuesto sobre Sociedades.

Asimismo, en todos los casos, las liquidaciones tendrán carácter de definitivas, al no darse ninguno de los supuestos contemplados en el artículo 101.4 de la LGT.

Otra de las consecuencias que derivan del alcance de las actuaciones es, precisamente, lo que se denomina «**efecto preclusivo**» de los actos administrativos, esto es, la imposibilidad de volver a comprobar nuevamente los elementos tributarios que ya fueron objeto de comprobación en un procedimiento anterior.

Dicha limitación se encuentra recogida en el artículo 148.3 de la LGT transcrito anteriormente y en el artículo 190.6 del Real Decreto 1065/2007, a tenor del cual:

«6. Los elementos de la obligación tributaria comprobados e investigados en el curso de unas actuaciones que hubieran terminado con una liquidación provisional no podrán regularizarse nuevamente en un procedimiento inspector posterior, salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo y, exclusivamente, en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias.»

Dichos artículos se refieren a liquidaciones de carácter provisional pero evidentemente, en caso de liquidaciones definitivas, la solución sería la misma y ello por cuanto, una vez dictado el acto administrativo de liquidación, la Administración, por el principio de seguridad jurídica, no puede ir en contra de sus propios actos, salvo mediante la utilización de los procedimientos especiales de revisión y dentro de los límites establecidos legalmente para su utilización.

Por último, hay que tener en cuenta que tanto en una normativa como en otra, el carácter del alcance inicial de las actuaciones (general o parcial) puede modificarse posteriormente si bien dicho acuerdo de modificación habrá de hacerse por el Inspector-Jefe, a instancia del Inspector Actuario que venga desarrollando las actuaciones, el cual deberá, mediante informe, motivar las razones que aconsejen dicho cambio.

**c) Determinar las consecuencias fiscales de la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras efectuada con fecha 10 de junio de 2007, en relación con la posible prescripción de los tributos y períodos inspeccionados.**

La interrupción de los plazos de prescripción se regula en el artículo 68 de la Ley 58/2003, que dispone:

**Artículo 68 de la LGT.**

«1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria.

b) ...»

**Al tratarse de un procedimiento inspector iniciado antes del 1 de enero de 2008, veremos los diferentes desarrollos reglamentarios al objeto de apreciar las diferencias entre una y otra normativas.**

<p><b>Artículo 30.3 Real Decreto 939/1986</b> <i>Iniciación de las actuaciones inspectoras</i></p>	<p><b>Artículo 177 Real Decreto 1065/2007</b> <i>Iniciación de oficio del procedimiento de inspección</i></p>
<p>«3. La comunicación, debidamente notificada, o bien la presencia de la Inspección que esta haya hecho constar y fuese conocida por el interesado, con el fin de iniciar efectivamente las actuaciones inspectoras, producirán los siguientes efectos:</p> <p>a) <b>La interrupción del plazo legal de la prescripción del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación e imponer las sanciones correspondientes</b> en cuanto al tributo o tributos a que se refiera la actuación de comprobación e investigación y de la acción para imponer sanciones tributarias por el incumplimiento de cualesquiera obligaciones o deberes afectados por las actuaciones inspectoras.</p>	<p>«1. El procedimiento de inspección podrá iniciarse mediante comunicación notificada al obligado tributario para que se persone en el lugar, día y hora que se le señale y tenga a disposición de los órganos de inspección o aporte la documentación y demás elementos que se estimen necesarios, en los términos del artículo 87.»</p> <p><b>Artículo 87 Real Decreto 1065/2007. Iniciación de oficio.</b></p> <p>«1. La iniciación de oficio de las actuaciones y procedimientos requerirá acuerdo del órgano competente para su inicio, por propia iniciativa, como consecuencia de orden superior o a petición razonada de otros órganos.</p> <p>2. La iniciación del procedimiento se realizará mediante comunicación que deberá ser notificada al obligado tributario o mediante personación. Cuando así estuviese previsto, el procedimiento podrá iniciarse directamente con la notificación de la propuesta de resolución o de liquidación.</p> <p>3. La comunicación de inicio contendrá, cuando proceda, además de lo previsto en el artículo 97.1 de este reglamento, lo siguiente:</p> <p>.../...</p>

.../...

- b) Si el sujeto pasivo o retenedor efectúa el ingreso de deudas tributarias pendientes con posterioridad a la notificación de la comunicación correspondiente o al inicio de cualquier otro modo de las actuaciones de comprobación e investigación, dicho ingreso tendrá meramente carácter de a cuenta sobre el importe de la liquidación derivada del acta que se incoe, sin que impida la aplicación de las correspondientes sanciones sobre la diferencia entre la cuota íntegra y los recargos resultantes del acta de la Inspección y las cantidades ingresadas con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras. Los intereses de demora sobre la cantidad ingresada después del inicio de tales actuaciones se calcularán hasta el día anterior a aquel en que se realizó el correspondiente ingreso y se liquidarán por la Inspección de los Tributos si no se hubiese practicado liquidación por la Oficina Gestora.
- c) Si, con posterioridad al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, el sujeto pasivo presenta una declaración no estando obligado a practicar operaciones de liquidación tributaria, aquella no servirá a los efectos previstos en la letra a) del artículo 101 de la Ley General Tributaria, entendiéndose el procedimiento de liquidación ya iniciado al respecto por la Administración en virtud de la actuación inspectora, plasmándose en las correspondientes liquidaciones derivadas de las actas que se incoen.
- d) Cuando el obligado tributario no hubiese cumplido su deber de colaboración antes de iniciarse las actuaciones inspectoras, las declaraciones presentadas con posterioridad para subsanar dicho incumplimiento no impedirán la imposición de las sanciones que procedan en atención a las infracciones cometidas, sin que sea de aplicación lo dispuesto en la letra e) del artículo 82 de la Ley General Tributaria.
- e) Se tendrán por no formuladas las consultas que se planteen por el interesado ante la Administración de la Hacienda Pública, en cuanto se relacionen con la materia sobre la que ha de versar la actuación inspectora.»
- a) Procedimiento que se inicia.
- b) Objeto del procedimiento con indicación expresa de las obligaciones tributarias o elementos de las mismas y, en su caso, períodos impositivos o de liquidación o ámbito temporal.
- c) Requerimiento que, en su caso, se formula al obligado tributario y plazo que se concede para su contestación o cumplimiento.
- d) Efecto interruptivo del plazo legal de prescripción.**
- e) En su caso, la propuesta de resolución o de liquidación cuando la Administración cuente con la información necesaria para ello.
- f) En su caso, la indicación de la finalización de otro procedimiento de aplicación de los tributos, cuando dicha finalización se derive de la comunicación de inicio del procedimiento que se notifica.
4. Salvo en los supuestos de iniciación mediante personación, se concederá al obligado tributario un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la comunicación de inicio, para que comparezca, aporte la documentación requerida y la que considere conveniente, o efectúe cuantas alegaciones tenga por oportunas.
5. Las declaraciones o autoliquidaciones tributarias que presente el obligado tributario una vez iniciadas las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y períodos objeto de la actuación o procedimiento, en ningún caso iniciarán un procedimiento de devolución ni producirán los efectos previstos en los [artículos 27 y 179.3 de la Ley 58/2003](#), de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de que en la liquidación que, en su caso, se practique se pueda tener en cuenta la información contenida en dichas declaraciones o autoliquidaciones.
- Asimismo, los ingresos efectuados por el obligado tributario con posterioridad al inicio de las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento, tendrán carácter de ingresos a cuenta sobre el importe de la liquidación que, en su caso, se practique, sin que esta circunstancia impida la apreciación de las infracciones tributarias que puedan corresponder. En este caso, no se devengarán intereses de demora sobre la cantidad ingresada desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso.

Ahora bien, para determinar la posibilidad de comprobar los tributos y períodos incluidos en la citación de inicio de actuaciones inspectoras, es necesario que la misma sea notificada dentro del plazo de prescripción, por lo que es necesario analizar dicha cuestión.

Para la solución de la cuestión vamos a partir de la hipótesis de que no ha existido ningún acto interruptivo de la prescripción ni por parte de la Administración ni por parte del sujeto pasivo desde la **finalización del plazo de declaración e ingreso hasta la fecha de notificación de la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras**, aparte de las indicadas expresamente en el enunciado del supuesto.

### A) Impuesto sobre Sociedades.

#### *Prescripción Impuesto sobre Sociedades, año 2002.*

- Inicio de cómputo de la prescripción: 26 de julio de 2003.
- Plazo de prescripción 4 años. Prescripción: 26 de julio de 2007.
- Notificación de la comunicación de inicio de actuaciones: 10 de junio de 2007.

En consecuencia, a la fecha de la notificación de inicio de actuaciones inspectoras no ha prescrito el Derecho de la Administración para comprobar el Impuesto sobre Sociedades, año 2002.

Con posterioridad al inicio del procedimiento inspector se ha producido un nuevo acto interruptivo de la prescripción (presentación de la autoliquidación complementaria el 3 de marzo de 2008), por lo que la nueva fecha de prescripción quedaría fijada en el **3 de marzo de 2012**.

#### *Prescripción Impuesto sobre Sociedades, año 2003.*

- Inicio de cómputo de la prescripción: 26 de julio de 2004.
- Actuación del sujeto pasivo interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración para comprobar el tributo y período: declaración complementaria presentada el 10 de junio de 2005.
- Plazo de prescripción 4 años. Prescripción: 10 de junio de 2009.
- Notificación de la comunicación de inicio de actuaciones: 10 de junio de 2007.

En consecuencia, a la fecha de la notificación de inicio de actuaciones inspectoras no ha prescrito el Derecho de la Administración para comprobar el Impuesto sobre Sociedades, año 2003.

Con posterioridad al inicio del procedimiento inspector se ha producido un nuevo acto interruptivo de la prescripción (presentación de la autoliquidación complementaria el 3 de marzo de 2008), por lo que la nueva fecha de prescripción quedaría fijada en el **3 de marzo de 2012**.

#### *Prescripción Impuesto sobre Sociedades, año 2004.*

- Inicio de cómputo de la prescripción: 26 de julio de 2005.
- Plazo de prescripción 4 años. Prescripción: 26 de julio de 2009.
- Notificación de la comunicación de inicio de actuaciones: 10 de junio de 2007.

En consecuencia, a la fecha de la notificación de inicio de actuaciones inspectoras no ha prescrito el Derecho de la Administración para comprobar el Impuesto sobre Sociedades, año 2004.

### B) Impuesto sobre el Valor Añadido

Período	Inicio cómputo	Plazo de prescripción: 4 años	Notificación comunicación inicio	Prescrito / No prescrito
1.º Trimestre 02	21-04-02	21-04-06	10-06-2007	Prescrito
2.º Trimestre 02	21-07-02	21-07-06	10-06-2007	Prescrito
3.º Trimestre 02	21-10-02	21-10-06	10-06-2007	Prescrito
4.º Trimestre 02	31-01-03	31-01-07	10-06-2007	Prescrito
1.º Trimestre 03	21-04-03	21-04-07	10-06-2007	Prescrito
2.º Trimestre 03	21-07-03	21-07-07	10-06-2007	No prescrito
3.º Trimestre 03	21-10-03	21-10-07	10-06-2007	No prescrito
4.º Trimestre 03	31-01-04	31-01-08	10-06-2007	No prescrito
1.º Trimestre 04	21-04-04	21-04-08	10-06-2007	No prescrito
2.º Trimestre 04	21-07-04	21-07-08	10-06-2007	No prescrito
3.º Trimestre 04	21-10-04	21-10-08	10-06-2007	No prescrito
4.º Trimestre 04	31-01-05	31-01-09	10-06-2007	No prescrito

### C) Retenciones del Trabajo Personal

Período	Inicio cómputo	Plazo de prescripción: 4 años	Notificación comunicación inicio	Prescrito / No prescrito
1.º Trimestre 02	21-04-02	21-04-06	10-06-2007	Prescrito
2.º Trimestre 02	21-07-02	21-07-06	10-06-2007	Prescrito
3.º Trimestre 02	21-10-02	21-10-06	10-06-2007	Prescrito
4.º Trimestre 02	21-01-03	21-01-07	10-06-2007	Prescrito
1.º Trimestre 03	21-04-03	21-04-07	10-06-2007	Prescrito
2.º Trimestre 03	21-07-03	21-07-07	10-06-2007	No prescrito
3.º Trimestre 03	21-10-03	21-10-07	10-06-2007	No prescrito
4.º Trimestre 03	21-01-04	21-01-08	10-06-2007	No prescrito
1.º Trimestre 04	21-04-04	21-04-08	10-06-2007	No prescrito
2.º Trimestre 04	21-07-04	21-07-08	10-06-2007	No prescrito
3.º Trimestre 04	21-10-04	21-10-08	10-06-2007	No prescrito
4.º Trimestre 04	21-01-09	21-01-09	10-06-2007	No prescrito

En consecuencia, la actuación de comprobación e investigación solo podrá afectar a:

- Impuesto sobre Sociedades: años 2002, 2003 y 2004.
- Impuesto sobre el Valor Añadido: períodos posteriores al 2.º trimestre de 2003.
- Retenciones del Trabajo Personal: períodos posteriores al 2.º trimestre de 2003.

**d) Determinar las consecuencias de las autoliquidaciones complementarias presentadas con fecha 3 de marzo de 2008.**

Las autoliquidaciones complementarias presentadas con fecha 3 de marzo de 2008 se refieren al Impuesto sobre Sociedades, años 2002 y 2003, reconociendo una deuda de 4.000 y 3.000 euros, respectivamente.

Al haberse notificado la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras el 10 de junio de 2007, el importe de la deuda reconocida e ingresada tendrá la consideración de ingreso a cuenta de la deuda que, en su caso, resulte de la liquidación que deriva del acta que se incoe y no impedirá la apreciación de las posibles infracciones tributarias, todo ello de acuerdo con lo establecido en el artículo 27.1 de la Ley 58/2003.

**Artículo 27 de la LGT.**

«1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, **se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.»**

Por su parte el **Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario** regula en su artículo 2 la «Regularización voluntaria en el orden sancionador» y dispone que:

«A efectos de lo previsto en el artículo 179.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá por regularización voluntaria la efectuada antes de la notificación de un requerimiento para el cumplimiento de la obligación tributaria o de la notificación del inicio de un procedimiento de comprobación o investigación o de un procedimiento sancionador.»

**Al tratarse de un procedimiento inspector iniciado antes del 1 de enero de 2008, veremos los diferentes desarrollos reglamentarios al objeto de apreciar las diferencias entre una y otra normativa.**

<p align="center"><b>Artículo 30.3 Real Decreto 939/1986</b> <i>Iniciación de las actuaciones inspectoras</i></p>	<p align="center"><b>Artículo 87 Real Decreto 1065/2007</b> <i>Iniciación de oficio.</i></p>
<p>«3. La comunicación, debidamente notificada, o bien la presencia de la Inspección que esta haya hecho constar y fuese conocida por el interesado, con el fin de iniciar efectivamente las actuaciones inspectoras, producirán los siguientes efectos:</p> <p>a) ...</p> <p>b) Si el sujeto pasivo o retenedor efectúa el ingreso de deudas tributarias pendientes con posterioridad a la notificación de la comunicación correspondiente o al inicio de cualquier otro modo de las actuaciones de comprobación e investigación, dicho ingreso tendrá meramente carácter de a cuenta sobre el importe de la liquidación derivada del acta que se incoe, sin que impida la aplicación de las correspondientes sanciones sobre la diferencia entre la cuota íntegra y los recargos resultantes del acta de la Inspección y las cantidades ingresadas con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras. Los intereses de demora sobre la cantidad ingresada después del inicio de tales actuaciones se calcularán hasta el día anterior a aquel en que se realizó el correspondiente ingreso y se liquidarán por la Inspección de los Tributos si no se hubiese practicado liquidación por la Oficina Gestora.</p> <p>c) Si, con posterioridad al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, el sujeto pasivo presenta una declaración no estando obligado a practicar operaciones de liquidación tributaria, aquella no servirá a los efectos previstos en la letra a) del artículo 101 de la Ley General Tributaria, entendiéndose el procedimiento de liquidación ya iniciado al respecto por la Administración en virtud de la actuación inspectora, plasmándose en las correspondientes liquidaciones derivadas de las actas que se incoen.</p> <p>d) ...»</p>	<p>«5. Las declaraciones o autoliquidaciones tributarias que presente el obligado tributario una vez iniciadas las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y periodos objeto de la actuación o procedimiento, en ningún caso iniciarán un procedimiento de devolución ni producirán los efectos previstos en los <u>artículos 27 y 179.3 de la Ley 58/2003</u>, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de que en la liquidación que, en su caso, se practique se pueda tener en cuenta la información contenida en dichas declaraciones o autoliquidaciones.</p> <p>Asimismo, los ingresos efectuados por el obligado tributario con posterioridad al inicio de las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y periodos objeto del procedimiento, tendrán carácter de ingresos a cuenta sobre el importe de la liquidación que, en su caso, se practique, sin que esta circunstancia impida la apreciación de las infracciones tributarias que puedan corresponder. En este caso, no se devengarán intereses de demora sobre la cantidad ingresada desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso.</p>

Por tanto, los efectos de la presentación de dichas autoliquidaciones complementarias no han variado con una u otra normativa.

En consecuencia y **con independencia de los efectos del incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras o de los efectos de la interrupción injustificada de la misma**, a la que posteriormente se hará referencia, los efectos que producirá la presentación de las autoliquidaciones complementarias a las que se ha aludido, serán los siguientes:

- No impedirá la apreciación de las correspondientes infracciones, por lo que las magnitudes reconocidas pueden ser sancionables.

- Liquidación de intereses de demora respecto de la deuda reconocida (4.000 y 3.000 euros, respectivamente) desde el día siguiente a la finalización del plazo de presentación de las autoliquidaciones (25 de julio de 2003 y 25 de julio de 2004, respectivamente) hasta la fecha de la presentación de las declaraciones (3 de marzo de 2008) y no hasta la fecha en que se practique la liquidación.
- Asimismo, la presentación de las autoliquidaciones complementarias producen el efecto de interrumpir el plazo de prescripción, al amparo de lo dispuesto en el artículo 68.1 c) de la LGT.
- Por último, al haberse solicitado aplazamiento de la deuda, mediante la aportación de aval bancario, se devengará el interés de demora por el tiempo en el que la deuda esté aplazada (desde el 3 de marzo de 2008 hasta el 3 de marzo de 2009). El cálculo del interés de demora se efectuará a tipo de interés legal, de acuerdo con lo establecido en el artículo 26.6 de la LGT, a tenor del cual:

«No obstante, en los supuestos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal.»

#### **e) Determinar las diferentes dilaciones e interrupciones de las actuaciones inspectoras y sus consecuencias jurídicas.**

En relación con **las DILACIONES POR CAUSA NO IMPUTABLE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, hay que tener en cuenta que dicho concepto se basa en retrasos producidos a lo largo del procedimiento inspector cuya causa a veces, aun cuando no siempre, es imputable a conductas del obligado tributario. En cualquier caso la existencia de dilaciones implica que su cómputo no se incluye en el plazo máximo de resolución de un procedimiento, de acuerdo con lo establecido en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003.

#### **Artículo 104 de la LGT.**

##### *Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa.*

«2. 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.»

Los períodos 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.»

Veamos el desarrollo reglamentario teniendo en cuenta ambas normativas:

<p><b>Artículo 31 bis Real Decreto 939/1986</b>  <b><i>Cómputo del plazo. Interrupciones justificadas y dilaciones imputables al contribuyente</i></b></p>	<p><b>Artículo 104 Real Decreto 1065/2007</b>  <b><i>Dilaciones por causa no imputable a la Administración.</i></b></p>
<p>«2. A su vez, se considerarán dilaciones imputables al propio obligado tributario el retraso por parte de este en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias formuladas o solicitadas por la inspección dentro del ámbito de sus competencias, así como el <b>aplazamiento o retraso de las actuaciones solicitado por el propio contribuyente en los casos en que se considere procedente</b>. Las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a efectos de este cómputo hasta que no se cumplieren debidamente, lo que se advertirá al interesado. A efectos de dicho cómputo, el retraso debido a dilaciones imputadas al contribuyente se contará por <b>días naturales</b>.»</p>	<p>«A efectos de lo dispuesto en el <u>artículo 104.2 de la Ley 58/2003</u>, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o 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 hasta que se cumplieren debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.</li> <li>b) La aportación por el obligado tributario de nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones. La dilación se computará desde el día siguiente al de finalización del plazo de dicho trámite hasta la fecha en que se aporten. Cuando los documentos hubiesen sido requeridos durante la tramitación del procedimiento se aplicará lo dispuesto en el párrafo a) anterior.</li> <li>c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar.</li> <li>d) La paralización del procedimiento iniciado a instancia del obligado tributario por la falta de cumplimentación de algún trámite indispensable para dictar resolución, por el tiempo que transcurra desde el día siguiente a aquel en que se considere incumplido el trámite hasta su cumplimentación por el obligado tributario, sin perjuicio de la posibilidad de que pueda declararse la caducidad, previa advertencia al interesado.</li> </ol> <p style="text-align: right;">.../...</p>

<p>.../...</p>	<p>e) 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.</p> <p>f) La 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, en los términos establecidos en el artículo 158.3 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.</p> <p>g) La presentación por el obligado tributario de declaraciones reguladas en el artículo 128 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de comunicaciones de datos o de solicitudes de devolución complementarias o sustitutivas de otras presentadas con anterioridad. La dilación se computará desde el día siguiente al de la finalización del plazo de presentación de la declaración, comunicación de datos o solicitud de devolución o desde el día siguiente al de la presentación en los supuestos de presentación fuera de plazo hasta la presentación de la declaración, comunicación de datos o solicitud de devolución, complementaria o sustitutiva.</p>
	<p><b>Artículo 102. Cómputo de los plazos máximos de resolución.</b></p> <p>«2. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, <b>con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento.</b></p> <p>5. A efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración se contarán por <b>días naturales.</b>»</p>

El Real Decreto 1065/2007 establece una concreción mayor de los supuestos que se consideran como dilación no imputable a la Administración tributaria y asimismo establece la forma de computar la misma, con lo que se refuerza el principio de seguridad jurídica en el procedimiento.

De los datos del enunciado se desprende que son dos las dilaciones que pueden imputarse directamente al contribuyente:

1.º Solicitud de retraso en relación con la primera visita: 5 días naturales.

Afectará a todos los tributos y períodos objeto de comprobación, incluidos en la citación de inicio de actuaciones inspectoras. Se consideran dilaciones por causa no imputable a la Administración en ambas normativas.

2.º Solicitud de ampliación del plazo para formular alegaciones: 7 días hábiles, que son 8 días naturales.

Afectará a los tributos y períodos objeto de regularización mediante acta de disconformidad en cuyo plazo para formular alegaciones se solicitó la ampliación del plazo para formular las mismas. Se consideran dilaciones por causa no imputable a la Administración en ambas normativas.

El plazo para formular alegaciones a las actas de disconformidad es de 15 días hábiles a contar desde la fecha de incoación (1 de septiembre de 2008) por lo que el plazo inicial concluiría el 18 de septiembre de 2008. Al haberse ampliado en 7 días hábiles, el plazo vencería el 26 de septiembre de 2008 y ello aun cuando las alegaciones se presentaron el 22 de septiembre de 2008.

En consecuencia, los días totales de dilación imputable al contribuyente ascienden a **13 días naturales**.

Dicho plazo se sumará al plazo de duración total de las actuaciones inspectoras (12 meses o 24 meses) contado de fecha a fecha desde el inicio.

Por otro lado, hay que tener en cuenta las posibles **INTERRUPCIONES JUSTIFICADAS** de las actuaciones inspectoras. Como en el caso anterior, veamos ambas normativas reglamentarias.

<p><b>Artículo 31 bis Real Decreto 939/1986</b> <i>Cómputo del plazo. Interrupciones justificadas y dilaciones imputables al contribuyente</i></p>	<p><b>Artículo 103 Real Decreto 1065/2007</b> <i>Períodos de interrupción justificada</i></p>
<p>«1. El cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, así como de las de liquidación, se considerará interrumpido justificadamente cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:</p> <p>a) Petición de datos o informes a <b>otros órganos de la Administración del Estado</b>, Comunidades Autónomas o Corporaciones locales o a otras Administraciones tributarias de Estados miembros de la Unión Europea o de terceros países, por el tiempo que transcurra entre su petición o solicitud y la recepción de los mismos, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos o informes que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de doce meses.</p>	<p>«A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la <u>Ley 58/2003</u>, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán períodos de interrupción justificada los originados en los siguientes supuestos:</p> <p>a) Cuando se pidan datos, informes, dictámenes o valoraciones a <b>otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones</b>, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes o valoraciones que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses.</p>

.../...

.../...

- b) Remisión del expediente al Ministerio Fiscal, por el tiempo que transcurra hasta que, en su caso, se produzca la devolución de dicho expediente a la Administración tributaria.
- c) Cuando concorra alguna causa de fuerza mayor que obligue a la Administración a interrumpir sus actuaciones, por el tiempo de duración de dicha causa.»
- b) Cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 180.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se remita el expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente, por el tiempo que transcurra desde dicha remisión hasta que, en su caso, se produzca la recepción del expediente devuelto o de la resolución judicial por el órgano competente para continuar el procedimiento.
- c) Cuando se solicite a la Comisión consultiva el informe preceptivo a que se refiere el artículo 159 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por el tiempo que transcurra desde la notificación al interesado a que se refiere el artículo 194.2 de este reglamento hasta la recepción del informe por el órgano competente para continuar el procedimiento o hasta el transcurso del plazo máximo para su emisión.
- d) Cuando la determinación o imputación de la obligación tributaria dependa directamente de actuaciones judiciales en el ámbito penal, por el tiempo transcurrido desde que se tenga conocimiento de la existencia de dichas actuaciones y se deje constancia de este hecho en el expediente o desde que se remita el expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal hasta que se conozca la resolución por el órgano competente para continuar el procedimiento. No obstante, cuando ello sea posible y resulte procedente podrán practicarse liquidaciones provisionales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- e) Cuando concorra alguna causa de fuerza mayor que obligue a la Administración a interrumpir sus actuaciones, por el tiempo de duración de dicha causa. No obstante, cuando sea posible y resulte procedente podrán practicarse liquidaciones provisionales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- f) Cuando se plantee el conflicto de competencias ante las Juntas Arbitrales previstas en los artículos 24 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, 66 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, y 51 de la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, por el tiempo que transcurra desde el planteamiento del conflicto hasta la resolución dictada por la respectiva Junta Arbitral.

.../...

.../...

**Artículo 102. Cómputo de los plazos máximos de resolución.**

«2. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, **con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento.**

5. A efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración se contarán por **días naturales.**»

De la comparación de una y otra normativa se desprende que, al igual que en la regulación de las dilaciones por causa no imputable a la Administración, el Real Decreto 1065/2007 establece un mayor desarrollo reglamentario de situaciones que pueden dar lugar a la apreciación de interrupciones que se consideran justificadas en el transcurso de cualquier procedimiento de aplicación de los tributos y, entre ellos, el procedimiento inspector.

De los datos del enunciado se desprende que la actuación se entiende interrumpida justificadamente por la solicitud de información a la Comisión Nacional del Mercado de Valores en relación con determinadas operaciones financieras realizadas por la entidad «BLA, SA». Solicitud de informe: 20 de abril de 2008. Recepción del informe: 20 de mayo de 2008. Plazo de interrupción: 1 mes.

En consecuencia, existe un mes más de plazo para la conclusión de las actuaciones que se añadirá al plazo de duración total de las actuaciones inspectoras (12 meses o 24 meses) contado de fecha a fecha desde el inicio y teniendo en cuenta además las dilaciones no imputables a la Administración.

En todo caso, conviene tener en cuenta que ambas normativas recogen la posibilidad de que, a pesar de existir dilaciones o interrupciones justificadas, la Inspección Actuarial puede seguir desarrollando actuaciones inspectoras en aquellas cuestiones que no se vieran afectadas por la causa de la interrupción o de la dilación.

<b>Artículo 31 bis Real Decreto 939/1986</b> <b>Cómputo del plazo. Interrupciones justificadas y dilaciones imputables al contribuyente</b>	<b>Artículo 103 Real Decreto 1065/2007</b> <b>Períodos de interrupción justificada</b>
<p>«4. La interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse.»</p>	<p><b>Artículo 102. Cómputo de los plazos máximos de resolución.</b></p> <p>«7. Los períodos 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.»</p>

Por último, hay que tener en cuenta las **posibles INTERRUPCIONES INJUSTIFICADAS de las actuaciones inspectoras**.

De los datos del enunciado se desprende que existen interrupciones injustificadas imputables a la Inspección respecto de las siguientes situaciones:

- 1.º Desde el 27 de julio de 2007 hasta el 3 de septiembre de 2007: no existen actuaciones inspectoras, por motivos vacacionales de la Inspección.
- 2.º Desde el 1 de octubre de 2007 hasta el 10 de marzo de 2008: no existen actuaciones inspectoras.
- 3.º La notificación de cambio de Inspector Actuario por traslado a otra provincia del que venía desarrollando las funciones: 10 de marzo de 2008. El cambio del Inspector Actuario ha de comunicarse al obligado tributario pero no puede considerarse como interrupción justificada de las actuaciones por cuanto no está contemplada dentro de las causas incluidas en el artículo 103 del Real Decreto 1065/2007 ni tampoco en el artículo 31 bis del Real Decreto 939/1986.

Tampoco puede ser considerado un supuesto de dilación del procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria.

A diferencia de las interrupciones justificadas, este tipo de interrupciones (no justificadas) no implican que el tiempo que dura la interrupción injustificada se adicione al plazo de duración total de las actuaciones inspectoras (12 meses o 24 meses) contado de fecha a fecha desde el inicio, ni que sea una causa justificativa para la ampliación del plazo de duración de 12 a 24 meses.

Es decir, las interrupciones injustificadas suponen que la Inspección tiene menos tiempo efectivo de realizar la actuación inspectora y consume el plazo legal de duración de las mismas a su costa.

Por otro lado, el cómputo de los períodos de interrupción injustificada ha de analizarse de una en una y no procede la acumulación de los plazos parciales (individualmente consideradas) para el cómputo de los 6 meses (art. 184.6 del RD 1065/2007).

En principio, la interrupción injustificada no tiene efectos jurídicos (excepto el indicado en el párrafo anterior) salvo que la interrupción injustificada sea por un plazo superior a 6 meses, en cuyo caso es de aplicación lo dispuesto en el artículo 150.2 de la LGT, que regula el *Plazo de las actuaciones inspectoras*.

#### **Artículo 150.2 de la LGT. *Plazo de las actuaciones inspectoras*.**

«2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector **por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario** o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no

determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

- a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, 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 períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

- b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley.

Tendrán, asimismo, el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras.

Por lo que se refiere al desarrollo reglamentario, se encuentra recogido en los siguientes preceptos:

<p><b>31 quáter Real Decreto 939/1986</b> <i>Efectos del incumplimiento de los plazos</i></p>	<p><b>Artículo 184 Real Decreto 1065/2007</b> <i>Ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección</i></p>
<p>«Iniciadas las actuaciones de comprobación e investigación, deberán proseguir hasta su terminación, de acuerdo con su naturaleza y carácter aun cuando haya transcurrido el plazo legalmente previsto.</p> <p>No obstante lo anterior, la <b>interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras anteriores</b> y de las de liquidación, producida por causas no imputables al obligado tributario, en la forma prevista en el apartado 3 del artículo 32, o el incumplimiento del plazo previsto para la finalización de las actuaciones, <b>producirá el efecto de que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones realizadas hasta la interrupción injustificada o hasta la finalización del plazo de duración de las mismas.</b></p>	<p>«6. El cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada establecido en el <u>artículo 150.2 de la Ley 58/2003</u>, de 17 de diciembre, General Tributaria, <u>se iniciará de nuevo por la realización de cualquier actuación respecto de alguna de las obligaciones tributarias o períodos objeto del procedimiento.</u></p> <p>7. La reanudación de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, <u>tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones</u> tributarias y períodos a que se refiera el procedimiento.»</p>
.../...	

.../...

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, de conformidad con lo previsto en el apartado 3 del artículo 61 de la Ley General Tributaria, sin que proceda la imposición de sanción por la ausencia inicial de dicho ingreso. Las demás declaraciones o comunicaciones presentadas fuera de sus plazos reglamentarios se entenderán realizadas espontáneamente a cuantos efectos procedan.»

En consecuencia, en relación con la interrupción injustificada que va desde el **1 de octubre de 2007 hasta el 10 de marzo de 2008** hay que entender que, al no haberse superado el plazo de los 6 meses, la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras de fecha 10 de junio de 2007 mantiene el efecto interruptivo que inicialmente tenía. (Cómputo de los 6 meses: desde el 1 de octubre de 2007 hasta el 1 de abril de 2008).

Como se ha dicho, los períodos de interrupción injustificada no se acumulan sino que han de considerarse interrupción a interrupción, individualmente consideradas.

**De haberse superado el plazo de 6 meses**, ninguna de las actuaciones efectuadas por la inspección desde el inicio de las actuaciones inspectoras (10 de junio de 2007) hasta la fecha en que se consideren interrumpidas las actuaciones (1 de abril de 2008, esto es, 6 meses a contar desde la última diligencia, que según el supuesto fue el 1 de octubre de 2008) habrían interrumpido la prescripción del derecho de la Administración para comprobar y sancionar, en su caso, las infracciones tributarias. En este caso (interrupción injustificada por más de 6 meses), se volvería a interrumpir la prescripción por la primera comunicación de continuación de actuaciones que se realizara con posterioridad al transcurso de los 6 meses.

Ahora bien, en estos casos (interrupción injustificada por más de 6 meses) mantienen su eficacia interruptiva las actuaciones que hubiera realizado el sujeto pasivo a lo largo de la actuación inspectora (autoliquidaciones extemporáneas después de la comunicación de inicio y antes de la reanudación de las actuaciones) y las realizadas con posterioridad al **reinicio de las actuaciones inspectoras** (si se efectuasen dentro del plazo de prescripción).

**De lo anteriormente expuesto se desprende que el plazo de 12 meses para la conclusión de las actuaciones finalizará:**

- a) Para las Actas de disconformidad: el **23 de julio de 2008** (del 10 de junio de 2007 al 10 de junio de 2008), más un mes de interrupción justificada de las actuaciones (10 de julio de 2008) más 13 días de dilaciones imputables al contribuyente (23 de julio de 2008).

- b) Para el Acta de conformidad: el **15 de julio de 2008** (del 10 de junio de 2007 al 10 de junio de 2008), más un mes de interrupción justificada de las actuaciones (10 de julio de 2008) más 5 días de dilaciones imputables al contribuyente (15 de julio de 2008).

(No se consideran los 8 días de ampliación del plazo para formular alegaciones por cuanto estos solo afectan a las de disconformidad, únicas que son objeto de alegaciones posteriores a la incoación de las actas).

**f) Analizar el Acuerdo del Inspector-Jefe mediante el que se amplía la duración del plazo de 12 a 24 meses.**

De los datos del enunciado se desprende que el Acuerdo de ampliación de la duración de las actuaciones de 12 a 24 meses, dictado por el Inspector-Jefe, se produjo con fecha 20 de mayo de 2008.

La ampliación del plazo de duración del procedimiento se encuentra recogida en el artículo 150.1 de la LGT, que regula el *Plazo de las actuaciones inspectoras*.

**Artículo 150.2 de la LGT. *Plazo de las actuaciones inspectoras*.**

«1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.
- b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.»

Por lo que se refiere al desarrollo reglamentario, se encuentra recogido en los siguientes preceptos:

<p><b>31 ter Real Decreto 939/1986</b> <i>Ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras</i></p>	<p><b>Artículo 184 Real Decreto 1065/2007</b> <i>Ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección</i></p>
<p>«1. El plazo a que se refiere el artículo 31 podrá ser ampliado, previo acuerdo del Inspector-Jefe, por un plazo no superior al inicialmente previsto, <u>cuando concurra, en cualquiera de los ejercicios o tributos a que se refiere la actuación</u>, alguna de las siguientes circunstancias:</p> <p>a) <u>Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad</u>. Se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del 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. 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 cuando se produzca alguno de los siguientes supuestos:</p> <p>1.º Cuando el volumen de operaciones de la persona o entidad sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas.</p> <p>2.º Cuando el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales de la persona o entidad, la desaparición de los libros o registros contables o su falta de aportación por el contribuyente determine una mayor dificultad en la comprobación que requiera de la ampliación del plazo.</p> <p>3.º Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y dichas actuaciones requieran la realización de comprobaciones a diversos sujetos pasivos en el ámbito de diferentes Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.</p> <p>4.º Cuando el obligado tributario realice actividades fuera del ámbito territorial de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda a su domicilio fiscal, que requieran la realización de actuaciones de comprobación de la inspección fuera de dicho ámbito territorial.</p> <p>b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el contribuyente ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades, empresariales o profesionales, que realice.</p>	<p>«1. En los términos previstos en este artículo se podrá acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección previsto en el <b>artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria</b>, cuando concurra, <u>en relación con cualquiera de las obligaciones tributarias o períodos a los que se extienda el procedimiento</u>, alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 1 y 4 del citado artículo. <b>Dicho acuerdo afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a los que se extienda el procedimiento.</b></p> <p>2. A efectos de lo dispuesto en el <u>artículo 150.1 a) de la Ley 58/2003</u>, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que las actuaciones <u>revisten especial complejidad en los siguientes supuestos</u>:</p> <p>a) Cuando el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas.</p> <p>b) Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y sea necesario realizar actuaciones respecto a diversos obligados tributarios.</p> <p>c) Cuando 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.</p> <p>d) Cuando el obligado tributario esté integrado en un grupo que tribute en régimen de consolidación fiscal que esté siendo objeto de comprobación inspectora.</p> <p>e) Cuando el obligado tributario esté sujeto a tributación en régimen de transparencia fiscal internacional o participe en una entidad sujeta a un régimen de imputación de rentas que esté siendo objeto de comprobación inspectora.</p> <p>f) Cuando el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales del obligado tributario o la desaparición o falta de aportación de los libros o registros determine una mayor dificultad en la comprobación.</p>

.../...

.../...

A estos efectos, podrá considerarse que el contribuyente ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realiza, cuando la inspección disponga de datos 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 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.

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

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

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

g) Cuando se investigue a los obligados tributarios por su posible intervención en una red o trama organizada cuya finalidad presunta sea defraudar o eludir la tributación que corresponda obtener indebidamente devoluciones o beneficios fiscales. En especial, se incluirá en este supuesto la investigación de tramas presuntamente organizadas para la defraudación del Impuesto sobre el Valor Añadido vinculadas a las operaciones de comercio exterior o intracomunitario.

h) Cuando se investigue a los obligados tributarios por la posible realización de operaciones simuladas, la utilización de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados o la intervención de personas o entidades interpuestas con la finalidad de eludir la tributación que correspondería al verdadero titular de los bienes, derechos o rentas.

i) Cuando la comprobación se refiera a personas o entidades relacionadas económicamente entre sí que participen en la producción o distribución de un determinado bien o servicio, siempre que la actuación inspectora se dirija a la comprobación de las distintas fases del proceso de producción o distribución.

j) Cuando para comprobar la procedencia de aplicar un beneficio fiscal sea necesario verificar el cumplimiento de requisitos o regímenes tributarios previstos para otro tributo.

3. A efectos de lo dispuesto en el [artículo 150.1 b\) de la Ley 58/2003](#), de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice, cuando no haya presentado declaración respecto a dichas actividades o estas sean distintas de las declaradas por el obligado tributario en la correspondiente declaración censal.

Se considerará actividad distinta de la declarada la prevista en un grupo de la tarifa del Impuesto sobre Actividades Económicas 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.

.../...

.../...

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

**No podrá solicitarse la ampliación del plazo de duración del procedimiento hasta que no hayan transcurrido al menos seis meses desde su inicio.**

A estos efectos no se deducirán del cómputo de este plazo los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración. Cuando dichas circunstancias sean apreciadas por el órgano competente para liquidar, se notificarán al obligado tributario y se le concederá idéntico plazo de alegaciones antes de dictar el correspondiente acuerdo sin que en este supuesto resulte necesario que hayan transcurrido seis meses desde el inicio del procedimiento.

5. La competencia para ampliar el plazo de duración del procedimiento corresponderá al órgano competente para liquidar mediante acuerdo motivado. En dicho acuerdo se concretará el período de tiempo por el que se amplía el plazo, que no podrá exceder de 12 meses. El acuerdo de ampliación se notificará al obligado tributario y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la ampliación del plazo con ocasión de los recursos y reclamaciones que, en su caso, puedan interponerse contra la resolución que finalmente se dicte.»

De la comparación de los supuestos contemplados en una y otra normativa se desprende que el artículo 184 del Real Decreto 1065/2007 contempla nuevas causas que permiten llevar a cabo la ampliación del plazo de duración.

Asimismo, en algunos de los supuestos de hecho ya contemplados en el desarrollo reglamentario anterior, la redacción contenida en el artículo 184 del Real Decreto 1065/2007, no es plenamente coincidente con la contemplada en el Real Decreto 939/1986, permitiendo las diferencias incluidas en la redacción del Real Decreto 1065/2007 ampliar el plazo de duración de las actuaciones a situaciones que, con la anterior normativa, no se podía llevar a cabo.

Otra de las novedades introducidas en el Real Decreto 1065/2007 se refiere al **plazo para poder llevar a cabo la ampliación** y ello por cuanto en el Real Decreto 939/1986 el *acuerdo del*

*Inspector-Jefe* no podrá dictarse hasta tanto no hayan transcurrido al menos seis meses desde el inicio de las actuaciones, sin tomar en consideración las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al interesado que concurran en la actuación.

Por el contrario, en el Real Decreto 1065/2007 el Inspector Actuario no podrá solicitar la ampliación de la ampliación del plazo de duración del procedimiento hasta que no hayan transcurrido al menos seis meses desde su inicio, con la salvedad de que cuando sea el propio órgano de liquidación (en general, el Inspector-Jefe), no será de aplicación de dicho período de tiempo (6 meses desde el inicio) y ello se debe a que, en general, antes de transcurrir el citado plazo, ya se hubieran incoado las actas, ordenándose por el Inspector-Jefe tanto completar las actuaciones como acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector.

De los datos del enunciado con el Real Decreto 939/1986 el **acuerdo del Inspector-Jefe** ordenando la ampliación del plazo no podría dictarse antes del 10 de diciembre de 2007, ya que la interrupción justificada se produjo con posterioridad a dicha fecha.

De aplicarse el Real Decreto 1065/2007, el Inspector actuario no podrá solicitar la ampliación antes del 10 de diciembre de 2007, por lo que el acuerdo del Inspector-Jefe será dictado necesariamente con fecha posterior.

Ahora bien, del análisis de **las causas y circunstancias** que se exponen en el enunciado y en las que se fundamente la ampliación del plazo **han de estar justificadas y el acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones ha de estar igualmente motivado**, no siendo causa justificativa el hecho de que la propia Inspección hubiera «agotado» el plazo general de 12 meses mediante interrupciones injustificadas, como parece ser el caso del enunciado, por cuanto si sumamos al plazo de duración inicial de conclusión de actuaciones (23 de julio de 2008) los plazos de interrupción injustificada (5 meses, desde el 1 de octubre de 2007 al 10 de marzo de 2008) más el período vacacional de la Inspección (27 de julio de 2007 al 3 de septiembre de 2007) nos colocaríamos en fecha 25 de febrero de 2009, por lo que, en principio, la demora en la práctica de la liquidación que deriva de las actas de disconformidad (20 de noviembre de 2008) parece obedecer más a la interrupción injustificada que a la complejidad del expediente.

Las razones y fundamentos jurídicos que pueda aducir el sujeto pasivo pueden exponerse en el trámite de alegaciones previo a que se dicte el acuerdo, según dispone el artículo 31 ter.2 del Real Decreto 939/1986 y el artículo 184.4 del Real Decreto 1065/2007.

Por otro lado, el acuerdo del Inspector-Jefe ampliando el plazo inicial de 12 meses no es recurrible autónomamente, por lo que deberá recurrirse el posible vicio de la ampliación al abrirse el plazo de recurso contra las liquidaciones que derivan de las actas, junto con el resto de los motivos que pudieran observarse en las mismas.

Por último, el enunciado dice que «Con fecha 10 de abril de 2008 se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación respecto de las entidades «MALOSA, SA» y «PILOSA, SA» por el Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido y Retenciones del Trabajo Personal, años 2003 y 2004. Dichas entidades pertenecen a los mismos socios que los de la entidad «PITUSA, SA».

Pues bien, dicha circunstancia permitiría ampliar en relación a la entidad «PITUSA,SA» el plazo de duración de las actuaciones aplicando el artículo 184.2 b) del Real Decreto 1065/2007, pero no permitiría la ampliación de dicho plazo al no darse los supuestos de hecho contemplados en el artículo 31 ter.1 a) 3.º del Real Decreto 939/1986.

**g) Fecha máxima de conclusión de actuaciones.**

Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto, el plazo máximo para la conclusión de las actuaciones inspectoras será de **24 meses** a contar desde el inicio de las actuaciones (10 de junio de 2007). A dicho plazo habrá que añadir las dilaciones imputables al sujeto pasivo (5 días ó 13 días naturales) y la interrupción justificada por la solicitud de informe a la Comisión Nacional del Mercado de Valores (1 mes).

En consecuencia:

- a) Para las Actas de disconformidad: el **23 de julio de 2009** (del 10 de junio de 2007 al 10 de junio de 2009), más un mes de interrupción justificada de las actuaciones (10 de julio de 2009) más 13 días de dilaciones imputables al contribuyente (23 de julio de 2009).
- b) Para el Acta de conformidad: el **15 de julio de 2009** (del 10 de junio de 2007 al 10 de junio de 2009), más un mes de interrupción justificada de las actuaciones (10 de julio de 2009) más 5 días de dilaciones imputables al contribuyente (15 de julio de 2009).

(No se consideran los 8 días de ampliación del plazo para formular alegaciones por cuanto estos solo afectan a las de disconformidad, únicas que son objeto de alegaciones posteriores a la incoación de las actas).

Como los actos de liquidación que derivan de las actas se dictaron y notificaron, para el Acta de conformidad (fecha del acta: 1 de septiembre de 2008), el **1 de octubre de 2008** y para las actas de disconformidad (fecha del acta: 1 de septiembre de 2008), el **20 de noviembre de 2008**, no se ha superado el plazo máximo de los 24 meses de duración total y ello sin perjuicio de que se plantee, en vía de recurso la legalidad de la ampliación del plazo de 12 a 24 meses.

El contenido de los actos de liquidación será el siguiente:

	Sociedades 2002	Sociedades 2003	Sociedades 2004
Tipo de acta	Disconformidad	Disconformidad	Conformidad
Cuota regularizada	33.000 €	38.000 €	33.000 €
1.ª Cuota autoliquidada	4.000 € (25-07-03)	9.000 € (10-06-05)	-6.000 €
2.ª Cuota autoliquidada	4.000 € (25-07-03)	-3.000 € (25-07-03)	0
Cuota a ingresar por acta	25.000 €	26.000 €	27.000 €
			.../...

.../...			
Intereses de demora	8.271,5 € (1.º)	6.834,71 € (2.º)	5.179 € (3.º)
Recargos artículo 27 LGT	x	x	x
Total deuda	33.271,5 €	32.834,71 €	32.179 €

### Intereses de demora:

#### a) Real Decreto 939/1986.

Para las Actas de disconformidad, el cálculo de los intereses de demora se ha efectuado teniendo en cuenta lo dispuesto en los artículos 69 y 60.4 del Real Decreto 939/1986, a tenor del cual:

«4. Cuando el acta sea de disconformidad, el Inspector-Jefe, a la vista del acta y su informe y de las alegaciones formuladas, en su caso, por el interesado, dictará el acto administrativo que corresponda dentro del mes siguiente al término del plazo para formular alegaciones.»

En consecuencia, el último día de cálculo se efectuará hasta el 26 de octubre de 2008, ya que el período de alegaciones posteriores al acta finalizó el 26 de septiembre de 2008.

Para las Actas de conformidad, el cálculo de los intereses de demora se ha efectuado teniendo en cuenta lo dispuesto en los artículos 69 y 60.2 del Real Decreto 939/1986, a tenor del cual:

«2. Cuando se trate de Actas de conformidad, se entenderá producida la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, transcurrido el plazo de un mes desde la fecha de esta, no se ha notificado al interesado acuerdo del Inspector-Jefe competente por el cual se dicta acto de liquidación rectificando los errores materiales apreciados en la propuesta formulada en el acta, se inicia el expediente administrativo a que se refiere el apartado siguiente, o bien se deja sin eficacia el acta incoada y se ordena completar las actuaciones practicadas durante un plazo no superior a tres meses.»

#### b) Real Decreto 1065/2007.

Por el contrario, el Real Decreto 1065/2007 regula en el artículo 191 la *Liquidación de los intereses de demora* en los supuestos de regularización efectuada mediante actas de inspección y dispone que:

«1. La liquidación derivada del procedimiento inspector incorporará los intereses de demora hasta el día en que se dicte o se entienda dictada la liquidación, sin perjuicio de lo establecido en el [artículo 150.3 de la Ley 58/2003](#), de 17 de diciembre, General Tributaria, y de acuerdo con lo previsto en los apartados siguientes.

2. En el caso de **actas con acuerdo** los intereses de demora se calcularán hasta el día en que deba entenderse dictada la liquidación por el transcurso del plazo legalmente establecido.

En el caso de **Actas de conformidad**, los intereses de demora se calcularán hasta el día en que deba entenderse dictada la liquidación por transcurso del plazo legalmente establecido.

En el caso de **Actas de disconformidad**, los intereses de demora se calcularán hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones.

3. Las actas y los actos de liquidación practicados deberán especificar las bases de cálculo sobre las que se aplican los tipos de interés de demora, los tipos de interés y las fechas de comienzo y finalización de los períodos de devengo».

En consecuencia, con el Real Decreto 1065/2007, el acta incorporará una propuesta de liquidación de intereses de demora cuyo día final es el expresado en el artículo 191 transcrito y ello sin perjuicio de que a la hora de practicar la liquidación que deriva del acta incoada, se vuelvan a recalcular los intereses de demora pero, en este caso, el día final será realmente el día en el que se practique la liquidación.

De entenderse ser aplicable dicho precepto a la solución del supuesto, en el caso de actas de conformidad, la liquidación de intereses de demora sería, con carácter general, hasta el mes posterior a la fecha del acta, coincidiendo con la normativa anterior.

Por el contrario, en el caso de Actas de disconformidad, de acuerdo con los datos del supuesto, el día final de cálculo sería el 20 de noviembre de 2008 y no el 26 de octubre de 2008, como en la normativa anterior, por lo que el importe exigido por dicho concepto será mayor.

En este sentido la normativa actualmente en vigor es más perjudicial para el obligado tributario, por lo que interesaría, en este aspecto, la aplicación del Real Decreto 939/1986.

**1.º Período 2002:** Hay que efectuar el cálculo de forma diferente para los 4.000 euros autoliquidados el 3 de marzo de 2008 y los 25.000 euros adicionales descubiertos por la Inspección Actuarial.

Así:

2002	4.000 €	25.000 €
26-07-03 hasta el 31-12-03	159 días al 5,5%	159 días al 5,5%
01-01-04 hasta el 31-12-04	365 días al 4,75%	365 días al 4,75%
01-01-05 hasta el 31-12-05	365 días al 5%	365 días al 5%
01-01-06 hasta el 31-12-06	365 días al 5%	365 días al 5%
01-01-07 hasta el 31-12-07	365 días al 6,25%	365 días al 6,25%
01-01-08 hasta el 03-03-08	63 días al 7%	xx
01-01-08 hasta el 26-10-08	xx	300 días al 7%
Total intereses de demora	984,17 €	7.287,33 €

**2.º Período 2003:** Hay que efectuar el cálculo de forma diferente para los 3.000 euros autoliquidados el 3 de marzo de 2008 y los 26.000 euros adicionales descubiertos por la Inspección Actuarial.

Así:

2003	3.000 €	26.000 €
26-07-04 hasta el 31-12-04	159 días al 4,75%	159 días al 4,75%
01-01-05 hasta el 31-12-05	365 días al 5%	365 días al 5%
01-01-06 hasta el 31-12-06	365 días al 5%	365 días al 5%
01-01-07 hasta el 31-12-07	365 días al 6,25%	365 días al 6,25%
01-01-08 hasta el 03-03-08	63 días al 7%	xx
01-01-08 hasta el 26-10-08	xx	300 días al 7%
Total intereses de demora	585,83 €	6.248,88 €

**3.º Período 2004:** Hay que efectuar el cálculo en relación con los 27.000 euros adicionales descubiertos por la Inspección Actuarial.

2004	27.000 €
26-07-05 hasta el 31-12-05	159 días al 5%
01-01-06 hasta el 31-12-06	365 días al 5%
01-01-07 hasta el 31-12-07	365 días al 6,25%
01-01-08 hasta el 26-10-08	300 días al 7%
Total intereses de demora	5.179 €

• **Magnitudes sancionables:**

En el caso de que todos los ajustes efectuados por la Inspección se consideraran sancionables, la base de la sanción para la infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003 (años 2003 y 2004) y 79 a) de la Ley 230/1963 (para el año 2002) será:

	Sociedades 2002	Sociedades 2003	Sociedades 2004
Cuota regularizada	33.000 €	38.000 €	33.000 €
1.ª Cuota autoliquidada	- 4.000 € (25-07-03)	9.000 € (10-06-05)	- 6.000 €
2.ª Cuota autoliquidada	- 4.000 € (25-07-03)	- 3.000 € (25-07-03)	0
Cuota a ingresar por acta	25.000 €	26.000 €	27.000 €
<b>Base de la sanción</b>	<b>29.000 €</b>	<b>29.000 €</b>	<b>27.000 €</b>

- **Consecuencias del incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones:**

Por último, vamos a analizar las consecuencias que se derivarían en el caso de que los Tribunales apreciaran que no concurrían los supuestos de hecho y las circunstancias que permiten la ampliación del plazo de duración de las actuaciones.

Como se dijo anteriormente, el plazo de los 12 meses finalizó en las siguientes fechas:

- a) Para las Actas de disconformidad: el **23 de julio de 2008** (del 10 de junio de 2007 al 10 de junio de 2008), más un mes de interrupción justificada de las actuaciones (10 de julio de 2008) más 13 días de dilaciones imputables al contribuyente (23 de julio de 2008).
- b) Para el Acta de conformidad: el **15 de julio de 2008** (del 10 de junio de 2007 al 10 de junio de 2008), más un mes de interrupción justificada de las actuaciones (10 de julio de 2008) más 5 días de dilaciones imputables al contribuyente (15 de julio de 2008).

En este caso, al haberse dictado los actos de liquidación que derivan del Acta de conformidad el **1 de octubre de 2008** y para las Actas de disconformidad, el **20 de noviembre de 2008**, SÍ se habría superado el plazo máximo de los 12 meses de duración total, por lo que se producirán los efectos previstos en el artículo 150.2 de la LGT, lo que conllevaría los siguientes efectos:

- No se interrumpe la prescripción del derecho a comprobar por los actos de la Administración producidos desde el inicio del procedimiento hasta la fecha de finalización del plazo de los 12 meses (15 de julio de 2008), si bien se vuelve e interrumpir por el siguiente acto de la Administración efectuado fuera del plazo del año.
- Se interrumpirá la prescripción del derecho a comprobar por los actos del obligado tributario tendentes a la liquidación (autoliquidación complementaria), esto es, la presentada el 3 de marzo de 2008, respecto del año 2003.
- Se liquidarán intereses de demora hasta la finalización del plazo de los 12 meses, esto es, hasta el 23 de julio de 2008 para las actas firmadas en disconformidad y hasta el 15 de julio de 2008 para las actas firmadas en conformidad.
- A la autoliquidación complementaria del año 2003 se le aplicará el recargo del artículo 27 de la LGT y no será, en consecuencia, sancionable por el importe autoliquidado.
- A la autoliquidación complementaria del año 2002, presentada el 3 de marzo de 2008, se presentó una vez que ya había prescrito el derecho de la Administración para comprobar el ejercicio 2002, por cuanto la prescripción se produjo el 26 de julio de 2007, por lo que procederá la devolución de ingresos indebidos del importe reconocido en la autoliquidación complementaria (4.000 €).

Veamos los efectos concretos en cada uno de los ejercicios comprobados:

**Impuesto sobre Sociedades, año 2002:***Prescripción Impuesto sobre Sociedades, año 2002.*

- Inicio de cómputo de la prescripción: 26 de julio de 2003.
- Plazo de prescripción 4 años. Prescripción: 26 de julio de 2007.
- Autoliquidación complementaria: **3 de marzo de 2008.**

En consecuencia, a la fecha de presentación de la autoliquidación complementaria ya ha prescrito el derecho de la Administración para comprobar el tributo y período por lo que procederá la devolución de ingresos indebidos del importe autoliquidado (4.000 €) más los intereses de demora desde la fecha de la presentación (3 de marzo de 2008) hasta la fecha de la propuesta de pago de la devolución.

En este caso, al estar aplazada la deuda, no procederá ni la restitución del importe autoliquidado (por cuanto no está ingresada la deuda) ni el abono de interés de demora por igual razón.

*Prescripción Impuesto sobre Sociedades, año 2003.*

- Inicio de cómputo de la prescripción: 26 de julio de 2004.
- Actuación del sujeto pasivo interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración para comprobar el tributo y período: declaración complementaria presentada el 10 de junio de 2005.
- Plazo de prescripción 4 años. Prescripción: 10 de junio de 2009.
- Interrupción de la prescripción: autoliquidación complementaria: 3 de marzo de 2008.
- Prescripción: 3 de marzo de 2012.

En consecuencia, a la fecha de la firma del acta incoada (1 de septiembre de 2008) aun cuando haya transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, no ha prescrito el derecho de la Administración a comprobar el tributo y período.

*Liquidación, año 2003.*

	<b>Sociedades 2003</b>
Tipo de acta	Disconformidad
Cuota regularizada	38.000 €
1.ª Cuota autoliquidada	9.000 € (10-06-05)
	.../...

.../...	
2.ª Cuota autoliquidada	-3.000 € (25-07-03)
Cuota a ingresar por acta	26.000 €
Recargos artículo 27 LGT	779,32 € (1.º)
Intereses de demora	5.785,18 € (2.º)
Total deuda	32.564,5 €

**(1.º) Recargo artículo 27 de la LGT.** Retraso en la presentación de la autoliquidación (25 de julio de 2004 hasta el 3 de marzo de 2008): superior a 12 meses.

Recargo artículo 27 LGT	Importe
Porcentaje fijo: 20% s/3.000 €	600 €
Intereses de demora: Desde el 26-07-2005 hasta el 03-03-2008	439,09 €
Total recargo artículo 27 LGT	1.039,09 €
Reducción artículo 27.5 LGT	259,77 (25% s- 1.039,09)
Total recargo artículo 27 LGT a ingresar	779,32 €

**(2.º) Intereses de demora sobre la deuda descubierta:**

2003	26.000 €
26-07-04 hasta el 31-12-04	159 días al 4,75%
01-01-05 hasta el 31-12-05	365 días al 5%
01-01-06 hasta el 31-12-06	365 días al 5%
01-01-07 hasta el 31-12-07	365 días al 6,25%
01-01-08 hasta el 23-07-08	300 días al 7%
Total intereses de demora	5.785,18 €

*Prescripción Impuesto sobre Sociedades, año 2004.*

- Inicio de cómputo de la prescripción: 26 de julio de 2005.
- Plazo de prescripción 4 años. Prescripción: 26 de julio de 2009.
- Notificación de la comunicación de inicio de actuaciones: 10 de junio de 2007.

En consecuencia, a la fecha de la firma del acta incoada (1 de septiembre de 2008) aun cuando haya transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, no ha prescrito el derecho de la Administración a comprobar el tributo y período.

*Liquidación, año 2004.*

	<b>Sociedades 2004</b>
Tipo de acta	Conformidad
Cuota regularizada	33.000 €
1.ª Cuota autoliquidada	- 6.000 €
Cuota a ingresar por acta	27.000 €
Intereses de demora	4.645,66 € (1.º)
Recargos artículo 27 LGT	x
<b>Total deuda</b>	<b>31.645,66 €</b>

**(1.º) Intereses de demora sobre la deuda descubierta:**

<b>2004</b>	<b>27.000 €</b>
26-07-05 hasta el 31-12-05	159 días al 5%
01-01-06 hasta el 31-12-06	365 días al 5%
01-01-07 hasta el 31-12-07	365 días al 6,25%
01-01-08 hasta el <b>15-07-08</b>	300 días al 7%
<b>Total intereses de demora</b>	<b>4.645,66 €</b>

- **Magnitudes sancionables:**

En el caso de que todos los ajustes efectuados por la Inspección se consideraran sancionables, para el cálculo de la base de la sanción para la infracción tipificada en los artículos 191 de la Ley 58/2003 (años 2003 y 2004) y 79 a) de la Ley 230/1963 (año 2002) habrá que excluir el importe de las deudas reconocidas en las autoliquidaciones complementarias presentadas el 3 de marzo de 2008, y ello por aplicación de lo dispuesto en el artículo 150.2 de la LGT.

	<b>Sociedades 2002</b>	<b>Sociedades 2003</b>	<b>Sociedades 2004</b>
Cuota regularizada	33.000 €	38.000 €	33.000 €
1.ª Cuota autoliquidada	- 4.000 € (25-07-03)	9.000 € (10-06-05)	- 6.000 €
2.ª Cuota autoliquidada	- 4.000 € (25-07-03)	- 3.000 € (25-07-03)	0
Cuota a ingresar por acta	25.000 €	26.000 €	27.000 €
<b>Base de la sanción</b>	<b>25.000 €</b>	<b>26.000 €</b>	<b>27.000 €</b>