

Control judicial del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras

(a la luz de lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria aprobado por Real Decreto 1065/2007)

Jesús M^a Calderón González

Magistrado Especialista de lo Contencioso-Administrativo.
Presidente de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional

Resumen

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 tributos, se refiere en sus artículos 102 a 104 y 184 a la duración del procedimiento inspector, completando lo dispuesto en la Ley 58 /2003. En el presente artículo analizaremos algunas cuestiones relacionadas con dicha ampliación, muchas de ellas objeto de pronunciamiento o discusión actualmente ante los Tribunales de Justicia.

Abstract

Royal Decree 1065/2007 of 27 July, which approves the General Regulation of the operations and management procedures and tax inspection and development of the common rules of procedures for the implementation of taxes, refers in its Articles 102 to 104 and 184 to the length of inspector procedure, completing the provisions of Law 58 / 2003. In This article will examine some issues related to this extension, many of which are delivered or the subject of discussion currently before the courts.

Palabras clave:

Procedimiento inspector, duración, jurisprudencia.

Keywords:

Inspector procedure, length, law of precedent.

Como es conocido y ha destacado la doctrina, 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 tributos, se refiere en sus artículos 102 a 104 y 184 a la duración del procedimiento inspector, completando lo dispuesto en la Ley 58 /2003.

En el presente artículo analizaremos algunas cuestiones relacionadas con dicha ampliación, muchas de ellas objeto de pronunciamiento o discusión actualmente ante los Tribunales de Justicia:

1. La primera cuestión se refiere propiamente a la duración del procedimiento inspector.

El artículo 29,1, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, establecía que “Las actuaciones de comprobación e investigación, y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas”

Por su parte, el apartado nº 4, del referido precepto disponía “A los efectos de los apartados anteriores, se entenderá que las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación concluyen en la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de dichas actuaciones.”

Es decir, el día inicial “dies a quo” de los doce meses lo constituía el acto de inicio de las actuaciones inspectoras, normalmente el día que se comunica al sujeto pasivo su iniciación y el “dies ad quem” la fecha en que se hubiera dictado el acto que ponía fin a las mismas, es decir, el día en que se dicta el acto de liquidación.

Sin embargo, esta última data, había sido referida por la jurisprudencia del Tribunal Supremo reiteradamente a un momento posterior, es decir, la fecha a tener en cuenta –como día final en el cómputo del plazo de duración del procedimiento- era la de la notificación al sujeto pasivo de la liquidación tributaria.

Hay que partir por ser doctrina jurisprudencial consolidada -Sentencias de 26 de febrero (RJ 1996\1764) y 18 de diciembre de 1996 (RJ 1996\9309), 28 de octubre de 1997 (RJ 1997\7146, RJ 1997\7147, RJ 1997\7148, RJ 1997\7149, RJ 1997\7150) (5), 16 de octubre de 2000 (RJ 2000\9493), 4 de julio (RJ 2001\7090) y 19 de diciembre de 2001 (RJ 2002\1002) y 25 de mayo (RJ 2002\4621), 22 de junio (RJ 2002\6120) y 6 de julio de 2002- la que consideró, con referencia a la situación normativa anterior a la antecitada Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (RCL 1998\545), que por «actuaciones inspectoras» habían de entenderse no sólo las desarrolladas desde el inicio de la Inspección hasta que se hubieran obtenido los datos y pruebas necesarios para fundamentar los actos de gestión, sino también las que se produjeran entre dicha iniciación y la notificación de la liquidación resultante de la misma, conforme lo exigían razones de seguridad jurídica, de tal suerte que el tan repetido concepto de «actuación inspectora» venía a ser equivalente al de «actuaciones de la Inspección de los Tributos» (TS. Sala 3ª, Secc. 2ª, Sentencia de fecha 23 de julio de 2002)».

En similares términos se ha pronunciado el Alto Tribunal en la Sentencia de fecha 15 de abril de 2.004, recaída en el recurso de casación núm. 414/1999, en la que señala:

«Sobre esta materia, la Sala se ha pronunciado en diferentes sentencias entre las últimas las de 18 de noviembre y 18 de diciembre de 2002, de las que puede extraerse, resumidamente, la siguiente doctrina:

1º.- Las actuaciones inspectoras abarcan desde que se inician hasta que se produce la notificación de la liquidación resultante (Sentencias de 26 de Febrero y 18 de Diciembre de 1996, 28 de Octubre de 1997 (3), 16 de Diciembre de 2000, 4 de Julio y 19 de Diciembre de 2001 y 25 de Mayo, 22 de Junio, 6 y 23 de Julio de 2002)...».

La Ley 58/2003 no sólo sigue el criterio jurisprudencial sino que se acerca en su regulación a lo establecido en la Ley 30/1992, incrementando la seguridad jurídica

Y es en este sentido, como se ha pronunciado el artículo 150,1, de la Ley 58/2003, estableciendo de manera clara y precisa las fechas de inicio y final de las mismas: “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.”

La Ley 58/2003 no sólo sigue el criterio jurisprudencial sino que se acerca en su regulación a lo establecido en la Ley 30/1992, incrementando la seguridad jurídica del sujeto pasivo al pretender reconocer con absoluta certeza el día de que se trata, lo que no ocurría en la legislación anterior.

No obstante, a efectos de entender que se ha respetado el plazo máximo, será de aplicación lo previsto en el artículo 104,2 de la LGT, bastando un intento de notificación que contenga el texto íntegro del acto de liquidación sin perjuicio de la pertinencia del deber de notificar dicho acto, y no se tendrán en cuenta, a efectos del cómputo de plazo, los periodos de interrupción injustificada y las dilaciones no imputables a la Administración.

El plazo de duración del procedimiento se computará, pues, hasta el momento en que se hubiera intentado la notificación.

2. Plazo de ampliación.

Establecía el artículo 29,1, de la Ley 1/98 “No obstante podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros doce meses: ...”

La Ley, como vemos, preveía una ampliación que en todo caso era de doce meses, no cabía ampliación por un plazo menor.

Sin embargo, la Ley 58/2003, da pie a entender que si es posible cuando señala en su artículo 150, párrafo 1º “No obstante, podrá ampliarse dicho plazo..., por otro periodo que no podrá exceder de 12 meses...”

El artículo 184, 5, del RD 1065/2007, al referirse a la competencia para dictar el acuerdo de liquidación, dispone “En dicho acuerdo se concretará el periodo de tiempo por el que se amplía el plazo, que no podrá exceder de 12 meses.”

Se ha seguido por el legislador el camino emprendido por el derogado artículo 31 Ter RGIT cuando declaraba “El plazo a que se refiere el artículo 31 podrá ser ampliado, previo acuerdo de Inspector Jefe, por un plazo no superior al inicialmente previsto...”

Y esta nueva situación plantea una nueva necesidad, la de que en el Acuerdo de ampliación se motive expresamente, a la vista de las circunstancias concretas del caso, que el nuevo plazo debió ser, por ejemplo, de 4, 6, ó 12 meses, pues no puede olvidarse que la propia existencia de una inspección tanto para una persona física o persona jurídica, cuando menos, supone una carga.

Naturalmente, no cabe una segunda ampliación ni por un plazo de 12 meses ni por otro inferior.

El plazo de ampliación de que dispone el Inspector Jefe para ordenar la práctica de actuaciones inspectoras tras la extensión del acta, art. 60,4, RGIT, actual 188,3, del 1065/2007 deberá integrarse en los doce primeros o en los doce segundos meses, pero en ningún caso incrementa esos periodos.

Así lo ha declarado la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Segunda, en sentencia de 12 de marzo de 2009, recurso 399/2005:

“c) ese plazo máximo de tres meses a que se refiere el artículo 60.4 RGIT -precepto que, además, es expresamente citado por la Inspectora Jefe como norma justificadora de su acuerdo- no puede añadirse al cómputo máximo legal de duración de las actuaciones en su conjunto, para arrojar un resultado final distinto al que la ley formal ha querido.

En suma, el tenor del precepto reglamentario, su posición consecuyente en la jerarquía de las normas -además de la reserva de ley en materia de prescripción y caducidad, que se ve eventualmente comprometida con tales previsiones- y la distinta finalidad de las actuaciones autorizadas y de las circunstancias determinantes, obligan a considerar que el sentido de la ampliación del plazo del repetido artículo 60.4 es el de salvar o dispensar al Inspector Jefe de su deber de resolver a tiempo -muy a menudo se olvida, dado el sistemático incumplimiento de esta norma, que el precepto enuncia un verdadero deber jurídico de ajustarse al tiempo concedido para actuar- de modo que el plazo de un mes volverá a computar tras el nuevo trámite alegatorio que se debe instrumentar para dar audiencia al comprobado sobre la segunda acta que, sustituyendo a la primera, eventualmente podría dictarse; o sobre las actuaciones complementarias encomendadas por el Inspector Jefe.

Interesa destacar que, en otras palabras, el artículo 60.4 RGIT no podría distorsionar la jerarquía normativa introduciendo un plazo nuevo y distinto para añadir al máximo legalmente autorizado. No cabe, pues, admitir que el plazo de comprobación fuera el de 12 meses (ampliables por otros 12), más tres meses adicionales, más el resultado de añadir al ya sobrecargado conjunto temporal las dilaciones imputables al interesado. Antes al contrario, la salvedad que el artículo 60.4 introduce respecto del plazo de resolución, que queda suspendido entre tanto se completa la instrucción, opera, a su vez, dentro del límite cronológico acotado en la ley, de forma que, por más que se pueda prolongar hasta

los tres meses, siempre lo habrá de ser dentro del margen temporal de los 12 meses o, en su caso, del plazo resultante de la ampliación. La facultad del reiterado artículo 60.4 RGIT no habilita, pues, a la Administración para soslayar el estricto deber establecido en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 y, por tanto, para eludir el efecto perjudicial para la vigencia de la potestad liquidatoria que deriva del juego de la prescripción.”

3. Momento inicial y final del Acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en sentencia de 28 de mayo de 2008, recurso 466/2005, entre otras ha señalado que el acuerdo de ampliación tiene un momento inicial y uno final en que puede adoptarse.

El momento inicial no puede ser anterior al transcurso de 6 meses desde el inicio de las actuaciones, tal y como determinaba el artículo 31, Ter, 3 del RGIT, que establecía “a estos efectos, no se tomarán en consideración las interrupciones injustificadas ni las dilaciones imputables al interesado que concurran en la actuación.”

En cuanto al momento final, la Sección Segunda también se ha referido al mismo indicando que ese momento debe producirse dentro de los doce primeros meses y que en ese computo deben excluirse las eventuales dilaciones que hubieren podido producirse, pues en caso contrario se podría producir un doble cómputo de los mismos.

En los mismos términos, se ha pronunciado la Sección en sentencia de 9 de julio de 2009, recurso 282/2006, f. j. 2, 3, 4, y 5, resolución que reitera los términos de aquella sentencia:

“SEGUNDO: En el **art.3 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes**, entre los “derechos generales de los contribuyentes”, figura en su letra n), el “Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos, acerca de la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que se desarrollen en los plazos previstos en la presente Ley.”

El **art. 29**, de rúbrica “**plazo**” del procedimiento inspector, dispone: “1. Las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas. No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros doce meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:

- a. Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. En particular, 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.
- 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.

2. A los efectos del plazo previsto en el apartado anterior, no se computarán las dilaciones imputables al contribuyente, ni los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente.
3. La interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones.
4. A los efectos de los apartados anteriores, se entenderá que las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación concluyen en la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de dichas actuaciones.”

El art. 150 de la Ley General Tributaria, en su segundo párrafo del apartado 1, reconoce la posibilidad de ampliar el plazo de duración de las actuaciones, por un período máximo de otros doce meses, como ya recogía el art. 31 ter del Reglamento, y ello aunque, en principio, parecía que la Ley 1/1998 únicamente contemplaba la prórroga por otros doce meses, lo que tampoco podría entenderse como un impedimento procedimental a que la Inspección pudiera culminar sus actuaciones en plazo más breve, sin llegar a agotar esos doce meses añadidos.

De estos preceptos podemos extraer una conclusión: que el plazo de duración de las actuaciones inspectoras es un plazo único en su concepción, sea de doce meses (supuesto general), sea de veinticuatro meses (en el supuesto especial de complejidad).

TERCERO: Centrándonos en el supuesto de la **ampliación del plazo**, ahora obviamos el requisito de la motivación del acuerdo en el que se ha de adoptar dicha prórroga, pues la cuestión suscitada gira en torno a otra de sus formalidades, cual es, la del momento procedimental en la que se ha de adoptar dicho acuerdo de ampliación.

La Ley General Tributaria que incide en la “motivación” del mismo, es completada por el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por el **Real Decreto 939/1986, de 25 de abril**, que en su art. 31 ter, establece: “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 esté 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.”

De la lectura de este precepto se observan varios momentos de interés en la gestación de la ampliación del plazo. El primero, referido a la “apreciación” de las circunstancias que a juicio del Inspector actuante o del Inspector-Jefe puede dar lugar a la “ampliación”, que, a pesar del aparente silencio de la norma, se ha de fraguar necesariamente antes de la finalización del plazo, que en principio es de doce meses”; y el segundo, de límite temporal a la confirmación de esa apreciación por parte del Inspector-Jefe, pues le está prohibido que pueda adoptar el acuerdo de ampliación antes del transcurso de seis meses, computados desde el inicio de las actuaciones.

Por lo tanto, nos encontramos que, hay un tiempo para la “apreciación” de las circunstancias que pueden abocar a la “ampliación”; y existe un “tiempo de carencia” para poder adoptar el acuerdo de ampliación.

Ahora, la cuestión nodular se traslada al momento en el que se ha de adoptar dicho acuerdo. Sabemos el tiempo durante el cual el Inspector Jefe no puede adoptarlo, pero la norma no es muy expresiva sobre el momento de su adopción, del límite temporal del que dispone el Inspector Jefe para dictar dicho acuerdo.

CUARTO: Sin embargo, este aparente silencio no puede entenderse como ausencia de plazo fatal para acordar la ampliación.

En efecto, hemos señalado que unos de los derechos de todo contribuyente es el de conocer la duración del procedimiento. Esto supone, primero, que su duración viene determinada por la norma y no por la Administración; y segundo, que el plazo de duración, sea de doce meses, sea el de veinticuatro meses, ha de ser conocido por el contribuyente con anterioridad. Así, cuando el plazo es el de veinticuatro meses, este dato transcendental tiene que estar a disposición del contribuyente antes de que finalice el plazo primario de doce meses, pues el procedimiento en el que está incurso tiene un tratamiento unitario, sin que pueda apreciarse la concurrencia de dos plazos que se suceden en el tiempo; existe un sólo plazo con duración de veinticuatro meses.

La conclusión que se obtiene de estas consideraciones es la de que, el acuerdo de ampliación se ha de adoptar antes de que finalice el plazo general (ordinario) de duración de las actuaciones inspectoras, quedando comprendidas todas las actuaciones desarrolladas en el procedimiento inspector cuya duración es de veinticuatro meses.

Por ello, si el acuerdo se adopta fuera de esos plazo, ignorándolo el contribuyente se atenta contra el principio procedimental y derecho del contribuyente a conocer la duración del procedimiento

El momento inicial no puede ser anterior al transcurso de 6 meses desde el inicio de las actuaciones, tal y como determinaba el artículo 31, Ter,3 del RGIT

En cuanto al momento final, la Sección Segunda también se ha referido al mismo indicando que ese momento debe producirse dentro de los doce primeros meses

(lo que se produce con la notificación); en definitiva, el principio de seguridad jurídica (en este sentido, la STC 63/2005, declara que es el principio constitucional de seguridad jurídica el que impone unos límites temporales, tanto al ejercicio de acciones como a la subsistencia de los derechos que no se actúan por su titular), pues el acuerdo extemporáneo carece de eficacia procedimental, al infringir la norma procedimental de la duración del plazo de doce meses, que es el plazo que, por imperativo

legal, tenía derecho el contribuyente, pues, en última instancia, se trata de un acto de ordenación del procedimiento, si bien adoptado cuando ya había finalizado el plazo ordinario.

En el presente caso, el inicio de las actuaciones fue en fecha 17.7.2001, y el acuerdo de ampliación se adoptó en 24.7.2002, fuera del plazo de doce meses.

La consecuencia de este hecho es que, el acuerdo de ampliación no interrumpe el plazo de prescripción, así como las actuaciones derivadas, cobrando relevancia a los efectos del cómputo de la posible concurrencia de la prescripción, la fecha de notificación del acuerdo de liquidación, que es la de 25.11.2003.

La liquidación practicada es la correspondiente al ejercicio 1998. Pues bien, desde el 25.7.1999 (fecha de finalización del plazo para presentar la correspondiente declaración), hasta el 25.11.2003, se aprecia que ha transcurrido en exceso el plazo de cuatro años; por lo que se ha de estimar este motivo; y ello, en virtud de lo establecido en el citado art. 150.2, de la Ley General Tributaria, en relación con el art. 31 ter del Reglamento de la Inspección de Tributos, pues el incumplimiento de cualquiera de los plazos indicados conlleva la desaparición del efecto interruptivo de la prescripción provocado en su día por las actuaciones realizadas hasta el incumplimiento.

Cabe añadir que, la Sala en la Sentencia dictada en el Rec. nº466/05, adelantó este criterio, al declarar en su Fundamento Jurídico Séptimo: "A lo expuesto se añade una circunstancia más que, a juicio de la Sala, confirma la decisión anticipada, cual es la falta de eficacia del acuerdo de ampliación al haberse adoptado una vez transcurrido el plazo de doce meses legalmente previsto.

En efecto, tal y como sostiene la parte recurrente el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras se produjo fuera del plazo de doce meses, toda vez que el procedimiento de inspección se inició en fecha 29 de marzo de 1999 y el acuerdo de ampliación de las actuaciones se adoptó el día 5 de junio de 2.000, notificándose el siguiente día 6, esto es, con posterioridad a que finalizara el plazo inicial de doce meses, sin que pueda admitirse el argumento recogido en los acuerdos de liquidación tributaria de que el plazo de terminación antes de producirse el acuerdo de ampliación de actuaciones "debía ser el día 11 de junio de 2.000" una vez descontados 74 días de dilaciones imputables al sujeto pasivo, lo que comporta tener en cuenta las dilaciones imputables al contribuyente durante esos doce meses, pues a juicio de la Sala el acuerdo de ampliación tiene un momento inicial y uno final en que puede adoptarse, el momento inicial no puede ser anterior al transcurso de seis meses desde el

inicio de las actuaciones, tal y como determina el art. 31 ter 3 del RGIT, añadiendo el citado precepto que “a estos efectos, no se tomarán en consideración las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al interesado que concurran en la actuación” y el momento final en el que puede adoptarse es dentro de los doce meses y ello prescindiendo también de las eventuales dilaciones que se hubieran podido producir, pues tales dilaciones serán apreciadas al término de las actuaciones inspectoras dado que, en caso contrario, de admitirse que se pudieran tomar en consideración para el momento de la adopción del acuerdo de ampliación se podría producir un doble cómputo de tales dilaciones, uno inicial que determinarían que se tuvieran en cuenta para el momento válido de adopción de dicho acuerdo de ampliación, y otro final determinante de la extensión del procedimiento inspector.

Todo ello nos conduce a concluir que ha habido un incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector.”

QUINTO: *Por último, en relación con el argumento de la resolución impugnada, apoyado por el Abogado del Estado, sobre la existencia de dilaciones indebidas imputables al contribuyente, se ha de aclarar que, el juego de las dilaciones únicamente es viable en el cómputo total del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, es decir, si las actuaciones inspectoras se desarrollaran respetando la Inspección el plazo de doce meses, en un supuesto ordinario, las dilaciones imputables al contribuyente se han de traer a colación a la hora de determinar si se ha respetado el plazo de duración del procedimiento inspector. Si esas actuaciones se desarrollan en el plazo de veinticuatro meses, pensemos correctamente así acordado, las dilaciones se han de tener en cuenta, no para apreciar la duración de los primeros doce meses, sino la duración del procedimiento que quedó fijado en veinticuatro meses; pues las dilaciones inciden en el plazo de duración del procedimiento, en su cómputo. Por ello, pretender computar las dilaciones a los efectos de justificar que la adopción del acuerdo de ampliación se produjo dentro del plazo de los doce meses, no está amparado por las normas interpretadas, sino que, por el contrario, conducen a lo contrario, pues el art. 31 ter del Reglamento de la Inspección dispone que: “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.”, es decir, a los efectos de los plazos, inicial y final, que configuran el momento procesal de la gestación del acuerdo de ampliación.*

En consecuencia, procede la estimación del recurso, al haberse producido la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria por el transcurso del plazo de cuatro años entre el 25.7.1999 (fecha de finalización del plazo para presentar la correspondiente declaración), hasta el 25.11.2003 (fecha de notificación del acto de liquidación); sin necesidad de entrar en el análisis de los otros motivos invocados.”

También, hay que señalar que si bien la Sección, en un primer momento, consideró que bastaba simplemente con que el acuerdo se adoptara dentro de los doce meses, sentencia de 1 de diciembre de 2005, recurso 830 /2003, con posterioridad ha venido exigiendo que, además, deba notificarse dentro de ese plazo, así la sentencia de 9 de julio de 2009 a la que antes hacíamos referencia.

Ahora bien, el Reglamento de Procedimiento ha introducido en los apartados 4 y 5 del artículo 184, diversas novedades en esta materia.

Así, cuando el procedimiento de ampliación se inicie a instancias del órgano actuante no podrá solicitarse la ampliación hasta que no hayan transcurrido 6 meses desde su inicio, y no se computarán en este plazo los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración.

En cambio, cuando el que intervenga sea el órgano liquidador, no será necesario esperar a que hayan transcurrido seis meses desde el inicio del procedimiento.

El Reglamento guarda silencio sobre qué sucede en este caso con los periodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la Administración, pero no vemos obstáculo en seguir el mismo criterio respecto de cuándo interviene el órgano actuante, sobre todo a la vista del criterio de la Sección.

Añadir por último que el Reglamento al menos en cuanto al órgano actuante, utiliza una expresión más restrictiva que la legislación anterior y la propia Ley 58/2003, que en su artículo 150,1, habla de que “podrá ampliarse dicho plazo”, mientras aquél se refiere a que “podrá solicitarse la ampliación de dicho plazo.”

En cambio, respecto del órgano liquidador, se emplea también la expresión “dictar el correspondiente acuerdo.”

4. Ausencia del trámite de alegaciones al sujeto pasivo

En los párrafos 4 y 5 del artículo 184 se consagra el derecho del sujeto pasivo a formular alegaciones, por un plazo de 10 días a partir de que se le notifique por la Administración la propuesta en la que se recojan las circunstancias que justifican la ampliación del plazo de duración del procedimiento.

El objeto de ese trámite es que el sujeto pueda fundamentalmente manifestar su opinión sobre la propuesta de ampliación formulada y oponerse a la misma a efectos de que se tenga en cuenta por el Inspector Jefe o por los órganos revisores posteriores. En cuanto al plazo recuérdese que el artículo 84,2, de la Ley 30/1992, señala que el plazo no será inferior a 10 días ni superior a 15.

A nuestro juicio dicho trámite incardinado en el artículo 105,c, de la CE, resulta esencial de manera que su omisión daría lugar a la nulidad de las actuaciones, incardinada en el artículo 62,1,e, “Nulidad de pleno derecho 1º. Los actos de las Administraciones Públicas son nulos de pleno derecho en los casos siguientes: e) Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.”

Señala la resolución del TEAC, de 19 de mayo de 2005, dictada en la reclamación económico administrativa 5304/2002, fj2, JT 2005/1027:

“Añadiendo el apartado 2 de precepto analizado “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 esté 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 (...). Se concederá al interesado, previamente, un plazo diez días para que alegue lo que considere oportuno (...)."

En definitiva, de la normativa transcrita se deduce que nos encontramos ante una potestad o facultad de actuación de la Administración Tributaria, otorgada directamente por el ordenamiento, referida a un ámbito concreto, que es el de fijar el tiempo en que ha de desarrollarse el procedimiento inspector. A tal efecto, se establecen unas causas o motivos para la ampliación del plazo fijado en la norma con carácter general y se fija un procedimiento, no excluyéndose que la Administración haya de realizar una estimación subjetiva de las circunstancias que concurren en el caso para determinar si la actuación de la Inspección reviste una especial complejidad. Este proceso de aplicación de la norma al caso concreto, que exige la constatación y apreciación de los hechos determinantes, se traduce inmediatamente, por imperativo del artículo 54 de la Ley 30/92, de 26 de noviembre (RCL 1992/2512, 2775 y RCL 1993,246), en la necesidad de motivar el acto, y, en aplicación de los artículos 3.1 y 22 de la Ley 1/98, en la apertura del procedimiento del trámite de audiencia del interesado."

Ahora bien, esa nulidad debe invocarse a la hora de impugnar la liquidación, pues como veremos en su momento, el artículo 184, 5, del Reglamento remite toda impugnación del acuerdo de ampliación a dicho acto final.

5. La necesidad de motivar el acuerdo de ampliación de actuaciones inspectoras.

El artículo 150, 1, de la Ley 58/2003, establece que: "Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho."

Desde luego, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional, se ha venido pronunciando con reiteración exigiendo que la motivación de la ampliación esté acreditada en cada caso concreto y tenga su reflejo en las actuaciones practicadas en autos.

"SEGUNDO: La Sala en relación con la motivación del acuerdo de ampliación de actuaciones tiene declarado: "El artículo 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en relación con el plazo máximo de duración del procedimiento, dispone que "las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de 12 meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas. No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros 12 meses cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:

- a. Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. En particular, 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 ()".*

Los efectos de la infracción del citado plazo vienen determinados en el apartado 3 del precepto, en estos términos: "3. La interrupción injustificada durante 6 meses de las actuaciones inspectoras,

producida por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones”.

Como quiera que la Ley se remite, para la definitiva concreción del “alcance y requisitos” de la prórroga, al desarrollo reglamentario, haciendo uso de la técnica de la delegación normativa, es preciso complementar la reseña de la regulación con lo dispuesto al respecto en el artículo 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT), según la redacción que dada por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

Así, el artículo 31 ter del RGIT, sobre “ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras”, señala que “1. El plazo a que se refiere el art. 31 podrá ser ampliado, previo acuerdo del Inspector-Jefe, por un plazo no superior al inicialmente previsto, cuando concurra, en cualquiera de los ejercicios o tributos a que se refiere la actuación, alguna de las siguientes circunstancias:

- a. Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. 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:

- 1. Cuando el volumen de operaciones de la persona o entidad sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas ()”, por mencionar únicamente la que en este proceso está en juego.*

Por su parte, el apartado 2 del mencionado artículo dispone que “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 esté 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”.

De aludido régimen legal se deduce que no hay un derecho incondicionado de la Administración a prorrogar el plazo de duración de las actuaciones inspectoras, sino que, antes al contrario, la regla general viene constituida por el establecimiento del plazo de doce meses y sólo en casos excepcionales, cuando concurren particulares circunstancias que impidan o dificulten

que la culminación de las actuaciones se pueda realizar en el plazo previsto, una vez debidamente acreditadas y razonadas, **podrá prolongarse el procedimiento mediante acuerdo motivado.**

En la fórmula legal y, de una manera más clara en la reglamentaria, se deduce con claridad **que no basta con la acreditación de que concurre alguna de las circunstancias que hacen posible acordar una prórroga, sino que es preciso poner tales circunstancias en relación con las concretas actuaciones inspectoras de que se trate**, pues “el volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional” son circunstancias que permiten deducir, en algunos casos, que las actuaciones revisten una especial complejidad, pero no en todas, atendida la naturaleza y contenido de la comprobación, de donde resulta que no basta su mera concurrencia para justificar, con el sólo hecho de su constatación, la adopción de la prórroga.

Es decir, la especial complejidad de las actuaciones, que es el concepto jurídico indeterminado sobre el que se abre, en el artículo 29.1.a) de la Ley 1/1998, la posibilidad de ampliar el plazo inicialmente previsto, **puede ponerse de manifiesto ante la concurrencia de alguno de los datos reveladores de esa complejidad** que, a título ejemplificativo, se enumeran en el precepto, pero ello no quiere decir que **la presencia de alguna de tales circunstancias**, como la que invoca la Administración como factor justificador, esto es, el volumen de operaciones, **determine por sí misma la complejidad del procedimiento**, pues tanto es posible concebir racionalmente que el volumen de operaciones sea un elemento determinante de la complejidad de unas actuaciones determinadas de comprobación como deducir que, en otros supuestos, constituya un factor indiferente ya que, no cabe olvidar, la comprobación puede también versar, eventualmente, sobre elementos aislados de la situación tributaria del sujeto pasivo.

No en vano el párrafo segundo del apartado a) del reiterado artículo 31 ter del RGIT señala que “a estos efectos (esto es, a los de determinar la “especial complejidad”), 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”, que seguidamente se enumeran.

Quiere ello decir que la exigencia de motivación no se limita a la justificación material del **factor habilitador de la ampliación** -en este caso, el volumen de operaciones de la sociedad- **sino que se requiere, en los propios términos literales del precepto “su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación”,** lo que equivale a la necesaria evaluación de las razones en virtud de las cuales quepa inferir, partiendo del constatado volumen de operaciones de la persona o entidad que en el caso presente no se somete a controversia, que el plazo señalado por la Ley en el artículo 29.1 es insuficiente, en ese concreto caso, para completar la instrucción del procedimiento, pese a la diligencia desplegada por la Administración.

(...) En síntesis, **el volumen de operaciones o las demás circunstancias descritas en la Ley y su Reglamento de aplicación puede ser o no, según los casos, un dato relevante en función de su influencia en las actuaciones mismas.** De ahí que la motivación del acuerdo de ampliación deba ponderar la necesidad de sobrepasar el plazo legal a la vista de las circunstancias propias del procedimiento en el seno del cual se necesita su adopción, **lo que impone al órgano decisor un**

En cambio, cuando el que intervenga sea el órgano liquidador, no será necesario esperar a que hayan transcurrido seis meses desde el inicio del procedimiento

deber de poner en conexión la complejidad de las actuaciones, que no cabe presumir automáticamente de la concurrencia de alguno de los factores legales, con la constatada insuficiencia del plazo de doce meses para terminarlas.

La motivación específica que prevé la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, en su artículo 29.3, en el acuerdo que autorice con carácter excepcional la ampliación del plazo de

las actuaciones, no se queda en una mera exigencia formal de recoger en el acto administrativo, de modo formulario, la indicación de la causa legal en que se ampara dicha ampliación, sino que la norma requiere, además, que esté materialmente amparada la Administración para acordar la ampliación, agravando con ello la situación jurídica del sujeto pasivo, al que se le impone un plazo superior al inicialmente previsto en la ley, justificación que sólo se produce válidamente cuando se consignan y razonan fundadamente, aun cuando lo fuera de forma sucinta, los motivos en virtud de los cuales no se ha podido razonablemente completar el procedimiento en el plazo regularmente establecido para ello.

Obviamente, esta justificación habrá de incluir una evaluación de las actuaciones ya seguidas, de las dificultades encontradas para su práctica, de las diligencias pendientes, de la imposibilidad de completar las actuaciones, de la previsión del plazo que sería preciso, puesto todo ello en conexión cronológica con el extenso plazo habilitado por la ley, de doce meses, pues bien podría ser que la dificultad para cumplirlo no procediera tanto de una complejidad real o aparente en el objeto de la comprobación, sino de la deficiente organización administrativa o de una escasa diligencia en el desarrollo de su actividad de comprobación.” (Sentencia de fecha veinte de septiembre de dos mil siete, dictada en el recurso contencioso-administrativo nº 394/04; entre otras).”

Y esta doctrina ha sido confirmada por el Tribunal Supremo en sentencia de 19 de noviembre de 2008, recurso de casación 2224/2006, que confirmaba la dictada por esta Sección, y cuyo f.j. 3 transcribimos:

“TERCERO.- Por lo que hace al primero de los motivos referente a la falta de justificación de la ampliación del plazo para llevar a cabo las actuaciones de comprobación es conveniente precisar el alcance del motivo.

En este sentido, y como el Abogado del Estado afirma la cita del artículo 31 del Real Decreto 939/1986, de 25 de Abril, es rechazable por la elemental consideración de que la redacción invocada se incluyó en ese texto legal por la Disposición Final Primera del Real Decreto 136/2000, de 4 de Febrero, fecha posterior a cuando tuvo lugar el Acuerdo ampliatorio del plazo que fue el 22 de Diciembre de 1998. Es patente que en Diciembre de 1998 no estaba vigente el texto legal invocado.

De este modo el precepto que fundamenta la petición de la recurrente es el ya citado artículo 29 de la Ley 1/98, que proclama: “Las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses

a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas. No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros doce meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias: a) Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. En particular, 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. 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...”.

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

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

En consecuencia, y a la vista de las circunstancias concurrentes en el caso examinado, la resolución ampliatoria adoptada estaba justificada, pese a que estuviera insuficientemente motivada, lo que obliga, a su vez, a entender que no se produjo una interrupción injustificada de las actuaciones, lo que comporta la no apreciación de la prescripción alegada, y, en definitiva, el rechazo del motivo.

En idéntico sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 febrero 2009, Recurso de Casación núm. 1934/2006, f.j.4.

De esta manera, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en sentencia de 20 de septiembre de 2007, recurso 394/2004, no ha considerado como factor habilitador de la complejidad del procedimiento la mera cita del volumen de operaciones, más aun cuando se regularizaban retenciones de trabajo personal de cuatro ejercicios. En sentencia de 17 de abril de 2008, recurso 38/2005, la Sección, en relación a un grupo familiar, entendió que no existía complejidad en la explotación de un local comercial y de un ambigú de las multisalas de cine. Finalmente, en sentencia de 30 de septiembre de 2009, recurso 314/2007, en asunto referente a retenciones a cuenta del trabajo personal, ha considerado que ni el volumen de operaciones ni la pertenencia a un grupo de sociedades son datos reveladores cuando el contenido de la regularización es un hecho ajeno totalmente a esas circunstancias. Es mas, en el expediente se habían incoado 8 Diligencias y solo en en dos se hacía referencia al concepto discutido. Incluso la de mayor trascendencia era anterior al acuerdo de ampliación, añadiendo la sentencia que para la fijación y cálculo de las retenciones son indiferentes el volumen de operaciones y la pertenencia

a un grupo de sociedades

6. Circunstancias en que procede la ampliación:

En la nueva regulación, representada por la Ley 58/2003, en concreto, por su artículo 150, dicha ampliación procederá: a) Cuando las actuaciones revistan especial complejidad. La Ley, siguiendo el ejemplo de la Ley 1/98 y de artículo 31 ter del RGTI, enumera unos supuestos representativos de esa especial complejidad como son el volumen de operaciones del obligado, la disposición geográfica de su actividad, la tributación en el régimen de consolidación fiscal o la transparencia fiscal internacional.

Sin embargo, frente a la reglamentación anterior, que tenía un carácter abierto, ahora existe una diferencia fundamental, cuál es que con la Ley 58/2003, la determinación de los nuevos supuestos se debe efectuar reglamentariamente” y en aquellos supuestos establecidos reglamentariamente “

b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realiza.”

En cambio, en el Real Decreto 1065/2007, las causas de ampliación son las siguientes:

2. *“A efectos de lo dispuesto en el artículo 150.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que las actuaciones revisten especial complejidad en los siguientes supuestos:*
 - a. *Cuando el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas.*
 - b. *Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y sea necesario realizar actuaciones respecto a diversos obligados tributarios.*
 - 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.*
 - d. *Cuando el obligado tributario esté integrado en un grupo que tribute en régimen de consolidación fiscal que esté siendo objeto de comprobación inspectora.*
 - 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.*
 - 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.*
 - 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 u 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.”

Del texto del citado Reglamento se pueden extraer algunas conclusiones.

La primera, es que como pone de relieve Calvo Vérguez, es un texto que viene a reiterar en parte el artículo 31 Ter del RGIT que disponía al efecto:

«Artículo 31 ter. Ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras

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 cuando concurra, en cualquiera de los ejercicios o tributos que se refiere la actuación, alguna de las siguientes circunstancias:

- a. Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. 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:

1. Cuando el volumen de operaciones de la persona o entidad sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas.
2. 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.
3. 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.
 4. 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.
 - 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.

A esos 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 considera 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.”

Al margen de esa reiteración, el artículo 184, 2, añade otros supuestos como son los señalados en los apartados g (tramas organizadas cuya finalidad presunta sea defraudar o eludir la tributación que corresponda y obtener indebidamente devoluciones o beneficios fiscales, en especial “la defraudación de IVA vinculada a las operaciones de comercio exterior o intracomunitario);h(la investigación o realización de operaciones simuladas, utilización de facturas falsas o intervención de personas interpuestas; i (comprobación de personas o entidades relacionadas económicamente entre sí que participen en la producción o distribución de un determinado bien o servicio, siempre que la comprobación se dirija a la comprobación de las distintas fases) y j (comprobación de un beneficio fiscal que requiera verificar el cumplimiento de requisitos o regímenes tributarios previstos para otro tributo.)

En lo que respecta a la ocultación a la que hacía referencia, en términos muy semejantes el artículo 31 del RGIT, se perfila con mayor rigor técnico en el nuevo texto evitando aquellos supuestos en los que la actividad descubierta estuviese exenta.

Dado que el nuevo Reglamento define la “actividad distinta a la declarada”, podemos conceptuar como tal la prevista en un grupo de la tarifa del IAE diferente en aquella en la que el obligado tributario se encuentre dado de alta; la que se desarrolle en una unidad de local no incluida en la correspondiente declaración censal y la que hubiere dado lugar a la inscripción en un código de actividad y de establecimiento en el ámbito de los impuestos especiales diferente al en que se encuentre dado de alta el obligado tributario.

En segundo lugar, alguna de las causas previstas en el Reglamento, en orden a la ampliación de actuaciones inspectoras, el volumen de operaciones (a) o la actividad de un grupo de personas vinculadas (b) plantean, a su vez, si éste se ajusta mandato de la Ley.

La controversia no queda del todo resuelta si se observa que la Ley se remite en términos muy amplios al Reglamento.

Así, el artículo 150, apartado segundo, señala: “No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen.”

7. Efectos del incumplimiento del plazo previsto en el artículo 29,1, de la Ley 1/98, actual artículo 150,1, de la Ley 58/2003.

Reiteradamente se ha expuesto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional que el incumplimiento del plazo previsto en el artículo 29,1, de la Ley 1/98, no determina la caducidad de las actuaciones inspectoras, sino que implicaba, conforme al artículo 29-3 de la referida Ley, que no se considerase interrumpida la prescripción como consecuencia de dichas actuaciones.

En efecto, así lo ha declarado esta Sala en Sentencia de fecha 26 de abril de 2.007, recurso núm. 1089/2003, entre otras, en la que se expone:

«4. En efecto, como bien conoce la parte actora esta Sala de la Audiencia Nacional ha venido negando reiteradamente la caducidad en los procedimientos de inspección, asentándose dicha negativa, fundamentalmente, en la inexistencia en la normativa aplicable de un plazo de duración de las actuaciones inspectoras.

Así esta Sala, (Sección 2ª) en sentencia de fecha 25 de febrero de 1997, se pronunció sobre la cuestión relativa a la caducidad del expediente administrativo por el transcurso de seis meses sin que se produjera actuación administrativa alguna. En dicha resolución se declaraba en el Fundamento Jurídico Sexto: Ciertamente la caducidad del procedimiento por el transcurso de más de seis meses, no se contempla en nuestras normas tributarias como causa de terminación de los procedimientos administrativos. Al transcurso del tiempo, unido a una inactividad injustificada de la actividad inspectora, el art. 31.4 del Reglamento sólo anuda la consecuencia de tener por no interrumpido el cómputo de la prescripción. No obstante, sin desconocer la singularidad de las normas tributarias, incluso en el ámbito de los procedimientos administrativos tal y como determina la Disposición Adicional 50 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas, Ley 30/92, no puede admitirse una interpretación de las normas tributarias al margen de los principios y garantías constitucionales que definen los derechos de los ciudadanos y la posición institucional de las Administraciones Públicas en un Estado de Derecho.

En esta sentencia, tras diferenciar la figura de la prescripción y de la caducidad, se señalaba que: A la caducidad, en la nueva Ley del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Común, a diferencia de la antigua Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, se proyecta tanto sobre la posición institucional de las Administraciones Públicas que, según el art. 43.4, cuando se

El incumplimiento del plazo previsto en el artículo 29,1, de la Ley 1/98, no determina la caducidad de las actuaciones inspectoras, sino que implicaba, conforme al artículo 29-3 de la referida Ley, que no se considerase interrumpida la prescripción como consecuencia de dichas actuaciones

trate de procedimientos iniciados de oficio no susceptibles de producir efectos favorables para los ciudadanos -supuesto en el que se incluyen las actuaciones de la Inspección-, se entenderán caducados y se procederá al archivo de las actuaciones, a solicitud de cualquier interesado o de oficio por el propio órgano competente para dictar la resolución.

Estos razonamientos junto a la regulación del Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios, en relación con la Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/92, llevaron a la Sala a la consideración de que la aplicación de estos principios a las singularidades que ofrece la Administración tributaria es permisible en nuestro ordenamiento jurídico, pues la Administración Tributaria no puede ser ajena a

las garantías básicas que la Constitución -la seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad- y las Leyes generales como la Ley 30/92 ofrecen a los ciudadanos.

Por último, se estimaba la caducidad solicitada por el interesado, matizándose: Así bien, como determina el art. 92.3 de la Ley 30/92 y el art. 109.2 del nuevo Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo de 1 de marzo de 1996, esta caducidad no producirá por sí sola la prescripción de las acciones que puede ejercer la Administración, si bien los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción.

Sin embargo, la Sala consideró ya (entre otras, en su sentencia de 29 de octubre de 1998) que la anterior interpretación jurídica de la figura de la caducidad en el ámbito tributario, había de ser abandonado por las razones que a continuación se exponen.

En primer lugar, se ha de matizar que la institución de la caducidad tiene su razón de ser en la previa fijación de un plazo, al que queda supeditada la actuación al que se refiere, en el que inicio y finalización de dicha actuación aparecen fatalmente unidas. La consecuencia jurídica de la inactividad durante dicho plazo es el decaimiento del derecho no accionado.

En la materia que nos ocupa, procedimientos de comprobación e investigación tributaria, como declarábamos en la sentencia citada, la ley no fija un plazo de duración a dichas actuaciones; incluso, el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, de modificación de determinados procedimientos tributarios, en el Anexo 3 contempla los procedimientos de comprobación e investigación tributaria, como procedimientos que no tienen plazo prefijado para su terminación. Por otra parte, el art. 10 de la Ley General Tributaria, precisa que se regularán, en todo caso, por Ley: Los plazos de prescripción o caducidad y su modificación.

En consecuencia, ante la inexistencia de la fijación de la duración del plazo para los procedimientos de comprobación e investigación por disposición legal, no procede la aplicación de la caducidad a los mismos, sin que ello sea óbice a la aplicación de la prescripción.

En segundo lugar, es cierto que el art. 87, de la Ley 30/1992, de 26 de diciembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, contempla la declaración de caducidad como causa de terminación del procedimiento administrativo, pero la inactividad subyacente no se predica de la Administración, sino del interesado, y en procedimiento iniciado la solicitud del interesado, conforme dispone el art. 92, de la citada Ley.

Esta caducidad es distinta a la caducidad prevista en el art. 43.4, de la Ley 30/92, inserta en el Título IV, de rúbrica de la actividad de las Administraciones Públicas, circunscrita a la obligación de resolver, y de forma más concreta al vencimiento del plazo para resolver, en relación con los Actos presuntos. Este precepto establece: cuando se trate de procedimientos iniciados de oficio no susceptibles de producir actos favorables para los ciudadanos, se entenderán caducados y se procederá al archivo de las actuaciones, a solicitud de cualquier interesado o de oficio por el propio órgano competente para dictar la resolución, en el plazo de treinta días desde el vencimiento del plazo en que debió ser dictada, excepto en los casos en que el procedimiento se hubiera paralizado por causa imputable al interesado, en los que se interrumpirá el cómputo del plazo para resolver el procedimiento.

Como se ha dicho, este precepto se refiere al incumplimiento por parte de la Administración del plazo para resolver, para dictar resolución expresa. No está previsto como causa de terminación del procedimiento, al que la Ley fija un plazo de duración, y concluye con una resolución expresa, cual es la declaración de caducidad, susceptible de los correspondientes recursos, sino que, en el supuesto del art. 43.4, la consecuencia de la caducidad del plazo para dictar resolución es el archivo de las actuaciones, que ha de ser solicitado por el interesado o acordado de oficio por la Administración.

En definitiva, se puede afirmar que mientras en la caducidad del procedimiento se pone término al mismo al dictarse la resolución expresa de declaración de caducidad, por el contrario, en la caducidad del plazo para dictar resolución expresa, no se produce terminación del procedimiento como consecuencia del archivo de las actuaciones, entrando en juego el régimen de los actos presuntos; régimen que en los procedimientos de comprobación e investigación tributarias se ha de entender no pueden tener virtualidad, dado el fundamento y características de las actuaciones inspectoras, cuya realidad o existencia, así como su resultado, no pueden ser objeto de un acto presunto. Procede traer a colación, en este sentido la doctrina jurisprudencial que declara que: "En el sistema que traza la vigente LPA el plazo de duración máxima de tal procedimiento art. 6 por un lado, y la caducidad art. 99 por otro, son objeto de dos regímenes jurídicos rigurosamente diferenciados en los que los efectos de una y otra figura son muy distintos: A) Para el supuesto de que la resolución se dicte cuando ya se haya rebasado el plazo máximo de 6 meses, el art. 61.2 de la citada Ley ha previsto como consecuencia jurídica la de la responsabilidad disciplinaria del funcionario correspondiente: la resolución es, pues, válida aunque pueda desencadenar una responsabilidad. En consecuencia, el transcurso del plazo indicado sin que se haya dictado resolución no elimina el deber de dictarla ni siquiera cuando se hayan llegado a producir los efectos propios del silencio administrativo negativo, tal como dispone el art. 94.3 LPA: el supuesto de hecho que para el silencio dibuja el apartado 1 de dicho precepto implica necesariamente que hayan transcurrido los 6 meses sin resolución y sin embargo se mantiene el deber

de dictarla, lo que significa, en primer lugar, que el procedimiento está vivo y no caducado -por ello hay que resolver- y, en segundo término, que la resolución extemporánea, debida, es válida. B) Por el contrario, el transcurso de los plazos propios de la caducidad -paralización inicial, advertencia de la Administración y nueva paralización, ahora 3 meses- da lugar a la extinción del procedimiento con eliminación por tanto del deber de resolver - por ello se archivan las actuaciones, art.99.1 LPA-". STS. Sala 3ª, de 17 de octubre de 1.991).

El criterio expuesto, ha sido, además, corroborado por el Tribunal Supremo en su reciente Sentencia de 27 de septiembre de 2002, en la cual, después de analizar lo que constituye la prescripción en sus dos modalidades adquisitiva o extintiva de los derechos subjetivos y la caducidad o prescripción extintiva de los derechos potestativos, analiza el concepto de la **perención** para decir que: "La perención únicamente significa que el expediente o actuaciones administrativas practicadas, han perdido su eficacia intrínseca por haber permanecido paralizado durante el tiempo y en las condiciones que marca la ley, o por haber rebasado su duración el tiempo máximo que la ley señaló para su conclusión; pero tales efectos (puramente adjetivos) para nada afectan al derecho subjetivo o potestativo que en el expediente se actuaba, el cual sigue unas vicisitudes y una vida propias, distintas de aquéllos. Es mas, determinadas actuaciones producidas en aquel expediente (por ejemplo, documentos, certificaciones e, incluso, algunas pruebas) pueden seguir siendo eficaces fuera de él.

Cuando la paralización es imputable a la Administración, la perención cumple la finalidad de evitar que el procedimiento se eternice con menoscabo para la seguridad jurídica; cuando la paralización obedece a la conducta del particular, la perención presupone una decadencia en el interés de que se llegue al pronunciamiento administrativo. Pero, en cualquier caso, cuando por el transcurso del tiempo y la concurrencia de las condiciones que la ley señala, la perención se ha producido el expediente no tiene otro destino que la inoperancia y su archivo. Producido éste, si subsiste el derecho que se estaba ejercitando porque, por ejemplo, no ha prescrito aún, nada obsta que, por iniciativa de quien corresponda, pueda volverse a iniciar otro u otros nuevos expedientes que persigan igual finalidad que el caducado."

Más adelante, la propia Sentencia dice: "...Ahora bien, la sentencia recurrida sostiene que el expediente incoado por la Oficina Nacional de Inspección caducó, perdiendo toda su eficacia, en razón a haber estado paralizado, por causa no imputable al contribuyente, durante dieciséis meses; y a esta conclusión llega por aplicación de lo dispuesto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, sin advertir, como bien denuncia el Sr. Abogado del Estado, que este expediente de la Oficina Nacional de Inspección se tramitó y resolvió (años 1985 a 1989) antes de que se promulgara dicha Ley 30/1992 y, por consecuencia, que es absolutamente erróneo juzgarlo con arreglo a sus preceptos; sin que, por otro lado, sea exacto, como sostiene en su oposición "Gonvarri Industrial, S.A." que la sentencia de instancia se basara en el Art. 31.4 del Reglamento General de la Inspección que, en la redacción entonces vigente (tan distinta de la actual) únicamente disponía que La interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, producirá los siguientes efectos: a) Se entenderá no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones. b) Los ingresos pendientes realizados, sin nuevo requerimiento previo, comportarán el abono del correspondiente interés de demora sin que proceda la imposición de sanción por la ausencia inicial del ingreso. Las demás declaraciones o comunicaciones

presentadas fuera de sus plazos reglamentarios se entenderán realizadas espontáneamente a cuantos efectos procedan, precepto que nunca pudo dar pábulo a la perención, por más que la representación procesal de “Gonvarri Industrial, S.A.” lo pretenda; sin que tampoco pueda ser de aplicación en este caso el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por igual cuestión de vigencia temporal.

Siendo así, es necesario indagar la normativa aplicable a los supuestos de perención en los procedimientos de la Hacienda Pública en la época en que se tramitó el expediente de constante referencia. Ante todo, hay que salir al paso de la aplicación directa de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958. Su Disposición Final Primera -3 autorizó al Gobierno para señalar los procedimientos especiales que, por razón de su materia, continuaban vigentes; y el Art. 1.9º del Decreto de 10 de octubre de 1958 declaró como tales Los procedimientos de liquidación, inspección, investigación y gestión de los diferentes impuestos y contribuciones. Esto significa que únicamente eran aplicables el procedimiento común de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 y los procedimientos especiales (caso de haberlos) de los diferentes impuestos y contribuciones, sin perjuicio de la aplicación meramente supletoria de la citada Ley Procedimiento Administrativo, por remisión expresa de su Art. 9º.2. Pues bien, la Ley General Tributaria no admitió la perención; tan solo admitió en su Art. 105 que: 1. En la reglamentación de la gestión tributaria se señalarán los plazos a los que habrá de ajustarse la realización de los respectivos trámites. -2. **La inobservancia de plazos por la Administración no implicará caducidad de la acción administrativa; pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja.**

Igual doctrina se contiene en la STS de 31 de enero de 2003 concluyendo que **la paralización injustificada de las actuaciones inspectoras por culpa de la Administración, no produce caducidad, sino simplemente que dichas actuaciones no interrumpen la prescripción que es cosa distinta”.**

Hasta aquí la doctrina reiterada y completamente consolidada del Tribunal Supremo, según reconoce bien recientemente la STS de 30 de junio de 2004.

5. Ahora bien, tampoco cabe deducir de la nueva regulación contenida en la Ley 1/98, aplicable al caso por razones temporales, la caducidad en los términos propuestos por la actora, pues el posible exceso del plazo de doce meses previsto en la nueva regulación no produce, sin más, la caducidad del procedimiento.

En efecto, el Tribunal Supremo en la citada sentencia de 30 de junio de 2004 recuerda que la Ley 1/1998 **“No estableció con carácter general la caducidad de los procedimientos tributarios por paralización e incumplimiento del plazo establecido de resolución”** y recuerda que el artículo 23, dispone: “1.- El plazo máximo de resolución de los procedimientos de gestión tributaria será de seis meses, salvo que la normativa aplicable fije un plazo distinto. Las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la propia Administración interrumpirán el cómputo del plazo para resolverlo. 2. Si venciera el plazo de resolución en los procedimientos iniciados a instancia de parte, sin que el órgano competente la hubiera dictado expresamente, se producirán los efectos que establezca su normativa específica. A estos efectos, todo procedimiento de gestión tributaria deberá tener expresamente regulado el régimen de actos presuntos que le corresponda”.

Y finalmente la aplicación del invocado artículo 29 de la Ley 1/98, tampoco determina, frente a lo que se aduce por la actora, la caducidad del procedimiento. En efecto, en su apartado 3 establece “La interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producidas por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones”. De manera que la propia norma invocada impide atribuir efectos distintos a los de la no interrupción de la prescripción que en la propia norma se señalan, efectos que se traducen, según ya había venido reiterando en numerosas sentencias el Tribunal Supremo, en la no interrupción de la prescripción como consecuencia de unas actuaciones que hayan estado interrumpidas injustificadamente durante seis meses”.

De esta manera, se pronuncia expresamente el artículo 150, apartados 2, y 3, de la Ley 58/2003:

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.
3. El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.”

Por su parte, el Tribunal Supremo, en sentencia de 16 de febrero de 2006, recurso de casación para unificación de doctrina 2238/2001, ha declarado:

“Como hemos dicho en nuestras recientes sentencias de 5 de abril y 24 de mayo de 2005 (Recs. nums. 5204/2000 y 7209/2000), muy posteriores --como se ve-- a las aportadas como contradictorias por el recurrente, la jurisprudencia de esta Sala sobre la cuestión suscitada puede resumirse en los siguientes términos:

- a. La no interrupción del plazo de prescripción por parte de las actuaciones inspectoras cuando se dan las circunstancias del artículo 31.3 y 4 RGIT es independiente de la necesidad, en todo caso,

del transcurso del lapso temporal previsto para la existencia y consumación de la prescripción.

- b. *La falta de eficacia interruptiva de las actuaciones inspectoras por su paralización injustificada durante más de seis meses, no priva de eficacia a la propia liquidación derivada de aquéllas, realizada ANTES de expirar el plazo inicial de cinco o cuatro años, según sea aplicable uno u otro ratione temporis.*"

7. El acuerdo de ampliación de actuaciones inspectoras y el carácter unitario o no del procedimiento de inspección.

Hay que señalar que la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, al referirse a las actuaciones interruptivas de la prescripción, venía entendiendo que sólo se interrumpe la prescripción por cada hecho imponible, lo que significa que el contenido del acto ha de ser homogéneo con el concepto tributario a que se refería, así como respecto del periodo o ejercicio.

Es decir, habrá que prescindir de aquellas actuaciones que vengan referidas a hechos distintos a los regularizados o a ejercicios diferentes o a los relativos a circunstancias diferentes para obtener el conocimiento de los datos necesarios para la citada regularización. En suma, una diligencia que tenga efectos interruptivos respecto de la prescripción del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1990, no la tendrá para el Impuesto para la Renta de las Personas Físicas, Retenciones, ejercicio 1989.

Así lo afirmaba la sentencia dictada el 19 de noviembre de 2009, recurso 186/2006, f j 6:

"SEXTO.- Cuestión íntimamente relacionada y conectada con la anterior es la concerniente a la interrupción de la prescripción, planteando también la entidad recurrente la cuestión relativa a la influencia o eficacia jurídica sobre la citada interrupción de la paralización del procedimiento o de las "actuaciones inspectoras" por tiempo superior a seis meses.

Dicho de otra forma, de lo que se trata es de determinar la eficacia enervadora o anuladora de tal circunstancia –paralización superior a los seis meses- sobre las actuaciones inspectoras determinantes de interrupción de la prescripción del derecho de la Administración tributaria para la determinación de la deuda tributaria correspondiente a un determinado impuesto y ejercicio.

Para el análisis de tal cuestión, debemos reiterar que el artículo 64 de la Ley General Tributaria establecía (antes de la citada modificación por la Ley 1/1998) que "prescribirán a los 5 años los siguientes derechos y acciones:

- a. El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b. La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.
- c. La acción para imponer sanciones tributarias..."

Añade el art. 66 que "los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) del art. 64 se interrumpen:

- a. Por cualquier acción administrativa realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación

del impuesto devengado por cada hecho imponible" (La Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social ha sustituido el término "regulación" por el de "regularización", y el de "impuesto" por "tributo").

- b. Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase.
- c. Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda".

De esta forma, el plazo de prescripción de 5 años (4 desde 1998) para liquidar, para cobrar lo liquidado y para sancionar se interrumpe por la acción inspectora realizada con conocimiento formal del obligado tributario (apartado a), o bien, por las reclamaciones, recursos (apartado b) y, en general, cualquier actuación (apartado c) del sujeto pasivo, debiendo centrarnos en el supuesto de autos en el apartado a) del citado artículo 66 de la LGT.

Por su parte el artículo 30.3, a) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 abril, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 66.1, a) de la Ley General Tributaria, determina que el inicio de la actividad inspectora producirá, entre otros efectos, "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 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".

Y este mismo desarrollo reglamentario de la anterior regulación, en cuanto a la actuación inspectora se refiere, en concreto, en el apartado 4 del artículo 31 del citado Reglamento General de la Inspección de los Tributos dispone que: "La interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras producida por causas no imputables al obligado tributario, producirá los siguientes efectos: a) Se entenderá no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones..", debiendo tenerse en cuenta que el precedente núm. 3 del propio artículo 31, en su párrafo segundo, considera interrumpidas las actuaciones inspectoras cuando "la suspensión de las mismas se prolongue por más de seis meses".

En los mismos términos el artículo 29, 3, de la Ley 1/98 y el artículo 31, quarter, del RD 939/1986, de 25 de abril, en redacción dada al precepto por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero:

"3. La interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones.

No obstante lo anterior, la interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras anteriores 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, 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."

Hay que partir de que el Tribunal Supremo, interpretando el art. 66.1, apartado b) y c) de la Ley General Tributaria tiene declarado que “no cualquier acto tendrá la eficacia interruptiva que en dicho precepto se indica, sino sólo los **tendencialmente** ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimiento administrativo o que, sin responder meramente a la finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, recaudación o imposición de sanción en el marco del Impuesto controvertido” (Sentencia de la Sala Tercera de fecha 6 de noviembre de 1.993). Son las llamadas “diligencias argucia” en cuya base subyace una idea esencial consistente en conceptualizar como “acción administrativa” aquella que realmente tiene el propósito de determinar la deuda tributaria en una relación de causa a efecto, y que en cuanto a la interrupción exige una voluntad clara, exteriorizada por actuaciones cuyo fin es la regularización tributaria.

El corolario de esa doctrina era que el acuerdo de ampliación de actuaciones inspectoras, si el procedimiento no tenía un carácter unitario, debería referirse específicamente a cada uno de los tributos y periodos objeto de ampliación

Pues bien, esta Sala y Sección viene declarando reiteradamente que sólo se interrumpe la prescripción por cada hecho imponible, lo que significa que el contenido del acto o Diligencia ha de ser homogéneo con el concepto tributario a que se refiera, así como respecto al periodo o ejercicio. Es decir, habrá que prescindir de aquellos que vengan referidos a hechos distintos de los regularizados, o a ejercicios diferentes, o a los relativos a circunstancias diferentes para obtener el conocimiento de los datos necesarios para la citada regularización.

Incluso en la sentencia dictada el 21 de abril de 2005, recurso 719/2002, la Sala declaraba:

“No son acogibles las manifestaciones del Tribunal Económico Administrativo Central (fundamento jurídico cuarto) de que en tanto las actuaciones de comprobación e investigación no concluyan, no existe obligación de formalizar las actas mediante las que se regularice la situación tributaria del sujeto pasivo y ello aun cuando los datos obtenidos respecto de un tributo y periodo ya se hubieran obtenido con anterioridad y posteriormente no se hubieran rectificado, siempre que la actuación de comprobación e investigación hubiera proseguido respecto de otros tributos y periodos incluidos en el alcance de la investigación, si se tiene en cuenta que el artículo 66, 1, a, de la LGT al referirse al carácter interruptivo de las actuaciones administrativas se refiere expresamente a las actuaciones practicadas relativas al “reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del Impuesto devengado por cada hecho imponible.”

Nada obsta, sino todo lo contrario, a que si se han obtenido de un sujeto pasivo todos los datos necesarios para regularizar su situación tributaria, se extienda la correspondiente acta de inspección, cuando además la Administración considera que aquellos no se van a rectificar en el futuro. El principio de seguridad jurídica, consagrado en el artículo 9, 3, de la Constitución Española así lo impone.”

El corolario de esa doctrina era que el Acuerdo de ampliación de actuaciones inspectoras, si el procedimiento no tenía un carácter unitario, debería referirse específicamente a cada uno de los tributos y periodos objeto de ampliación.

Ahora bien, ¿puede mantenerse este criterio a la vista del apartado 184.1, del nuevo Reglamento que señala que **“cuando concurra, en relación con cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos a los que se extienda el procedimiento, alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 1 y 4 del citado artículo?** (es decir, el 150 de la Ley 58/2003 refiriéndose a las causas de ampliación o el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o remisión del expediente al Ministerio Fiscal”). **Dicho acuerdo afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se extienda el procedimiento.”**

¿Significa eso que en el supuesto antes mencionado, si se ha apreciado complejidad en las actuaciones en orden a ampliar el ejercicio del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1990, debe tenerse también ampliado el año 1989 respecto del Impuesto sobre la Renta?

Desde luego esa parece haber sido la opinión del Tribunal Supremo, Sección Segunda, que en sentencia de 4 de marzo de 2009, recurso de casación 185/2007 en el que se impugna por la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona, mediante recurso directo, el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio publicado en el Boletín Oficial del Estado del día 5 de septiembre siguiente, 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.

La impugnación se limita a la disposición Adicional Primera y a los artículos 36, 69.6, 77.4, 109, 111.2, 172.5 y 184.1 y denunciándose también que falta una disposición transitoria general para evitar que pueda entenderse extendida la aplicación de todo el articulado del Real Decreto, a procedimientos iniciados antes de su aplicación.

Pues bien, en la citada sentencia, que tiene carácter desestimatorio, el Alto Tribunal declaraba en su f.j.9

“NOVENO.- Art. 184.1. Ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección.

Se cuestiona, finalmente, el último inciso que señala que “dicho acuerdo (de ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección previsto en el art. 150.1 de la LGT) afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se extienda el procedimiento”.

Concretamente, se aduce que tal como está redactado puede permitir que se entienda que una ampliación del plazo que se basa en circunstancias que afectan exclusivamente a un impuesto, afecta a todos los impuestos a que se refiera la actuación inspectora.

Sin duda alguna la recurrente acierta en la interpretación que da el inciso cuestionado, pero todo ello es consecuencia del carácter unitario del procedimiento inspector que se deduce del art. 150 de la Ley General Tributaria, aunque se refiera a más de un tributo o a distintos periodos.

El concepto de actuación inspectora única se desprende de la regulación de la materia, por lo que la ampliación del plazo de actuaciones determinará la ampliación del plazo en el que puedan dictarse los

actos de liquidación correspondientes a todos los tributos y periodos a los que afecta la actuación, y ello aunque la causa que habilite a la ampliación de plazo únicamente pueda predicarse de alguno de los tributos y periodos a los que afecta el procedimiento.

En efecto, el art. 150 de la Ley establece que 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, y que no obstante podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro periodo que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concurra las circunstancias que señala. Por tanto, la Ley regula un único plazo aplicable al procedimiento de inspección de 12 meses o, en el caso de ampliación, como máximo de 24 meses.

Siendo así las cosas, la anulación del último inciso del art. 184.1 del Reglamento impugnado, tal como presente la Cámara recurrente, implicaría computar tantos plazos como obligaciones tributarias comprobadas o periodos revisados, lo cual iría en contra de la existencia de un único procedimiento de inspección.

Finalmente, llama la atención que la recurrente sólo se refiera al último inciso del apartado primero, cuando los apartados 6 y 7, que también desarrollan lo establecido en la Ley en relación con la duración del procedimiento inspector, están también relacionados con el reparo cuestionado, pues el primero de ellos señala que el cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada establecido en el art. 150.2 de la Ley 58/2003, se iniciará de nuevo por la realización de cualquier actuación respecto de las obligaciones tributarias o periodos objeto del procedimiento, con lo que bastará a estos efectos con cualquier tipo de actuación y además respecto a cualquiera de las obligaciones o periodos objeto del procedimiento de comprobación o investigación en cuestión, agregando que la reanudación de las 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 tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a que se refiera el procedimiento.”

La sentencia del Tribunal Supremo es clara en este sentido, tras defender el carácter unitario del procedimiento, declara que “la ampliación del plazo de actuaciones determinará la ampliación del plazo en el que pueden dictarse los actos de liquidación correspondientes a todos los tributos y periodos a los que afecte la actuación, y ello aunque la causa que posibilite la ampliación del plazo únicamente pueda predicarse de alguno de los tributos y periodos a los que afecta el procedimiento”

Y el criterio expuesto en la sentencia referida aparece corroborado en la dictada en 27 de febrero de 2009, recurso de casación 6548/2004, en la que discutía la eficacia interruptiva de una Diligencia de Inspección, señalando a tal respecto el Alto Tribunal:

“TERCERO.- El primer motivo de casación aprecia, como hemos indicado más arriba, infracción de los arts. 64 y 66.1.a) de la Ley General Tributaria por cuanto la sentencia recurrida ha reconocido eficacia interruptiva de la prescripción a la diligencia de la Inspección de 25 de julio de 1995, “es decir, el último día del cómputo de la prescripción del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 1989”.

Es de señalar que las actuaciones practicadas como consecuencia del Acta A02 incoada a P... S.A. tenían por objeto la regularización tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1989.

Consta en la sentencia recurrida que el plazo para presentar la declaración del Impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio 1989 finalizaba el 25 de julio de 1990 y que la siguiente actuación de la Inspección, después de la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por más de seis meses, fue la diligencia de 25 de julio de 1995 –último día del plazo de prescripción del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 1989–.

Pues bien, la cuestión nuclear reside en **determinar si esa diligencia de 25 de julio de 1995 tiene, conforme a lo establecido en el art. 66.1.a) de la L.G.T., la eficacia interruptiva de la prescripción que le reconoce la sentencia recurrida.**

En la diligencia de 25 de julio de 1995 se solicitaba a P... S.A. información sobre la situación familiar de los trabajadores relacionados en el anexo y que se aportasen los justificantes de las minutas pagadas al Notario D. M... M...

La entidad recurrente sostiene que ese requerimiento no guarda relación alguna con la liquidación relativa al Impuesto de Sociedades del año 1989, sino que la información requerida se refiere a la comprobación de un impuesto distinto, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en concreto, la determinación de si se han practicado o no retenciones por rendimientos de actividades profesionales.

En cambio, la sentencia recurrida dice en su Fundamento Jurídico Cuarto que “aun cuando se considere que dicha diligencia no afectaba al Impuesto de Sociedades ejercicio 1989, no se puede considerar que dicha diligencia no interrumpió la prescripción en relación al impuesto de sociedades ejercicio 1988 [sic] ya que en la citación de inicio de actuaciones inspectoras de 25 de mayo de 1993 (folio 23 del expediente administrativo) y de la diligencia de inicio de comprobación se deduce que la comprobación alcanza expresamente los ejercicios 88 a 92 sin que cada diligencia hasta la formalización del acta tenga que referirse a todos y cada uno de los ejercicios y conceptos en que la comprobación inspectora se extiende”.

La sentencia concluye que “en el momento en que se dicta el acto de liquidación el derecho de la Administración para regularizar la situación tributaria correspondiente al ejercicio de 1989 (salvo la sanción) no está prescrito ya que se han realizado, tras la interrupción de las actuaciones inspectoras por mas de 6 meses, actuaciones de las comprendidas en el art. 66.1 de la LGT el último día del computo de la prescripción del Impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio 1989, continuando éstas de forma ininterrumpida hasta la notificación del acto de liquidación. En efecto, en el mismo día que finalizaba el plazo de cinco años y, en concreto, el 25 de julio de 1995 se realizó un acto de los comprendidos en el art. 66.1 de la LGT que interrumpió la prescripción aun no consumada, a la que siguieron diligencias realizadas con P.....en intervalos inferiores a 6 meses, siendo el acta de disconformidad de 13 de diciembre de 1996, presentación de alegaciones por el obligado tributario el 26 febrero de 1997, acto de liquidación de 25 de junio de 1997 que se notifica el 30 de junio de 1997”.

Esta Sala entiende que aunque la diligencia extendida con fecha 25 de julio de 1995 no contiene ni el ejercicio ni el tributo al que se refiere, no se puede olvidar que en la citación de inicio de actuaciones inspectoras, de 25 de mayo de 1993, se mencionan de forma expresa los ejercicios a los que la actuación se extiende (1987 a 1992) y los impuestos a los que la misma alcanza (Impuesto sobre Sociedades, IVA, Retenciones a cuenta del IRPF e Impuesto sobre Sociedades, Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), lo que se vuelve a poner de manifiesto a la entidad en diligencia de inicio de actuación de comprobación, el 14 de junio de 1993.

La impugnación contra el acuerdo de ampliación de actuaciones deberá formularse contra la liquidación que ponga fin al procedimiento dado el carácter de acto de trámite de aquel que no impide la continuación del procedimiento ni produce indefensión, (artículo 107 de la Ley 30/1992)

Como hacía notar el TEAC, si bien la especificidad o estanqueidad tributaria es indispensable para la citación o iniciación de actuaciones inspectoras, los documentos interruptores de la prescripción no tienen por qué referirse a cada uno de los conceptos inspeccionados, ni tienen que tener tales conceptos un contenido mínimo, ya que el art. 47 del Real Decreto 939/86 delimita los supuestos que deberán formalizarse necesariamente en Diligencias, pero no limita los casos en que tales documentos pueden utilizarse. En consecuencia, cada diligencia no tiene por qué referirse a todos y cada uno de los ejercicios a los que la comprobación inspectora se extiende, a los Impuestos a los que alcanza o a un tema concreto para que las mismas tengan un carácter interruptivo de la prescripción en cada ejercicio.

Las diligencias hay que enmarcarlas dentro de una actuación global de comprobación definida en la citación de inicio de aquélla, en cuanto a ejercicios e Impuestos (pudiéndose incluso ampliar o reducir una vez iniciada, como permite el art. 11.5 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos). En este caso concreto, como se desprende de la citación y de la diligencia de inicio de comprobación, la comprobación alcanza expresamente a los ejercicios 1988 a 1992 e inequívocamente al Impuesto sobre Sociedades (1987.1991), desplegando, por tanto, las diligencias extendidas en la actuación de comprobación sus efectos interruptores de la prescripción en relación con tales ejercicios y conceptos.

Este criterio ha sido acogido en el art. 184.1 "in fine" del 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

En esta misma línea razona el Abogado del Estado: si estamos ante actuaciones de la Inspección de carácter general y no parcial, parece razonable pensar que las diligencias válidamente dirigidas a impulsar el procedimiento en relación con cualquiera de los conceptos objeto de comprobación afectará a todos los conceptos y no sólo a aquél al que se han referido las concretas actuaciones.

Buena prueba es que el art. 31.4 del Reglamento Inspector se refiere a la interrupción injustificada de las actuaciones o del procedimiento inspector como un todo. Lo que la Ley quiere sancionar es una paralización injustificada de las actuaciones, no pudiendo decirse, con fundamento, en estos casos, que las actuaciones se han interrumpido por causa imputable a la Administración. De no entenderse así, se plantearían graves problemas prácticos en la forma de planificar y organizar el desarrollo de las actuaciones inspectoras, lo que supondría una evidente merma de la eficacia de la Inspección sin suponer ninguna garantía adicional para el contribuyente.

Por todo lo expuesto, este primer motivo no debe dar lugar a casar la sentencia recurrida.”

Ahora bien, coincidimos con el Profesor Calvo Végez de que este criterio puede conducirnos a situaciones que carecen de sentido y en los que se desvirtúa la finalidad perseguida, fijar, como regla general, en 12 meses, el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

Y ello debido a que, como declaraba la Exposición de Motivos de la antigua Ley 1/98, la finalidad de dicha medida no es otra que “mejorar sustancialmente la posición jurídica del contribuyente en aras a lograr el anhelado equilibrio en las relaciones de la Administración con los administrados y de reforzar la seguridad jurídica en el marco tributario.”

Desde luego, con preceptos, aunque sean reglamentarios como el examinado, no se mejora la posición jurídica del sujeto pasivo, pues su finalidad parece ser otra muy distinta, la de poner fin a una corriente jurisprudencial que venía entendiendo que la ampliación de actuaciones y su motivación debía referirse a cada obligación tributaria y correspondiente ejercicio.

De todas maneras la controversia aún no está del todo cerrada, tal como reconoce la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2009, pues los apartados 6 y 7 del artículo 184 no fueron impugnados en el procedimiento al que puso fin aquella sentencia, refiriéndose el primero de aquellos a la manera de computar el “dies a quo” del plazo de seis meses que, como máximo, puede transcurrir entre cada una de las actuaciones del procedimiento inspector “respecto de alguna de las obligaciones tributarias o periodos objeto de procedimiento y el nº 7 al carácter interruptivo del acto en virtud del cual se reanuden las actuaciones tras haberse incumplido el plazo máximo de duración o haberse dado una interrupción injustificada por más de seis meses “respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a que se refiere el procedimiento.”

No podemos olvidar, sin embargo, el texto del artículo 102,2, del nuevo Reglamento de Procedimiento, que al referirse a las dilaciones dispone: “Los periodos de interrupción injustificada 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 periodos objeto del procedimiento”

9. La imposibilidad de recurrir aisladamente el acuerdo de ampliación.

El acuerdo de ampliación de actuaciones debe ser notificado al sujeto pasivo, conforme al artículo 184,5

del Real Decreto 1065/2005, y no será susceptible de recurso o reclamación económico administrativa autónoma, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que proceda interponer contra la resolución que finalmente se dicte. Es decir, la impugnación contra el acuerdo de ampliación de actuaciones deberá formularse contra la liquidación que ponga fin al procedimiento dado el carácter de acto de trámite de aquel que no impide la continuación del procedimiento ni produce indefensión, (artículo 107 de la Ley 30/1992).

En resumen, es ineludible por parte de la Administración la obligación de motivar el acuerdo de ampliación del plazo de duración de actuaciones inspectoras, constituyendo este extremo un punto de discusión de enorme importancia en los tiempos actuales a la vez que una garantía esencial del contribuyente, susceptible de control por parte de los Tribunales de Justicia.

Bibliografía

A Propósito de la ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. JUAN CALVO VÉRGEZ. Doctor en Derecho. Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera, N° 214-215, 2008