

## La inactividad en el nuevo procedimiento inspector

F. de A. García Sarabia<sup>1</sup>

<sup>1</sup> *Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Murcia. francisco@icamur.org*

Desde la reforma en el año 2003 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) y tras la reciente modificación de la misma en virtud de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre (vigente desde el pasado 12 de octubre de 2015), las notas más relevantes que caracterizan nuestro Sistema Tributario son dos: de un lado, una estructura y regulación compleja al afectar a un número elevado de contribuyentes y, de otro lado, la preocupación por la salvaguarda de sus derechos. En efecto, desde su entrada en vigor, la LGT, ha sido objeto de varias alteraciones, si bien la que ahora se implementa es la de mayor calado cuantitativo y cualitativo, afectando a diversas partes del texto legal, que encuentran su justificación en motivos de diversa índole tales como: el reforzamiento la seguridad jurídica, tanto de los obligados tributarios como de la Administración Tributaria, y la intención de reducir la ulterior litigiosidad que tradicionalmente se dimana después los procedimientos de aplicación de los tributos, especialmente, en el caso de los procedimientos de inspección tributaria habida cuenta de las facultades y recursos recursos a disposición de la Administración Tributaria.

Una de las medidas estrella de la reforma de la LGT es la modificación de los plazos del procedimiento inspector, ampliándose. Esta es una de las cuestiones que más polémica y menos acuerdo ha despertado entre la doctrina, quizá porque, *a priori*, dicha elevación es equivalente a una reducción de garantías de los contribuyentes toda vez que, la Administración Tributaria no actuante dispone de más tiempo para desarrollar las mismas funciones de comprobación e investigación que tiene encomendadas, ya que éstas no han variado. Sin embargo, lejos de caer en consideraciones simplistas, se estudiará desde esta comunicación si existe o no una posible merma en los derechos y garantías de los contribuyentes habida cuenta del incremento del plazo de las actuaciones inspectoras cuando estas no se producen por parte de los órganos inspectores, es decir, cuando se aquietan, y ello, al ponerlo en consideración con otros factores temporales que también han sido modificados en dicho procedimiento inspector.

Adentrándonos ya propiamente en las modificaciones sufridas por el artículo 150 de la LGT, encontramos una nueva redacción del apartado 1 del citado precepto, que afecta a los plazos generales de duración del procedimiento inspector, que pasan de ser, con carácter general, de 12 meses prorrogables excepcionalmente en otros 12 (a 24, en total), a 18 y 27 meses, respectivamente.

En el subapartado b) se regula que el plazo de duración será de 27 meses cuando se de alguno de los casos siguientes, ninguno de los cuales, por cierto, coincide con los de la anterior redacción:

- Que la cifra anual de negocios del obligado tributario sea igual o superior a la requerida para auditar sus cuentas.

Si bien establece la cifra anual de negocios para que un contribuyente sea auditado como dato de certidumbre, pretendiendo evitar lo indeterminado del concepto anterior ("*especial complejidad*"), en realidad, lejos de generar seguridad y certeza, ocasiona más dudas, pues la previsión la hace sin decir nada más al respecto, esto es, no aclara o facilita ningún dato añadido. Entonces, ¿cuál es la cifra anual de negocios que actúan como presupuesto de hecho para que cualquier actuación inspectora tenga *per se* un plazo de duración de 27 meses?

Pues bien, la D. Ad. Primera del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, en su letra f), al describir la relación de entidades que, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, deben someterse a la auditoría de cuentas establece que a tales efectos lo

serán todas aquellas “que superen los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto”. ¿Qué quiere esto decir? Que será el poder ejecutivo el que, en última instancia, decida esta cuestión, por especificación reglamentaria de esta cifra, en cuanto a que su determinación vendrá referida a criterios no contemplados en la vigente LGT. En estos instantes se fija en 5.700.000 euros. Además, esa condición debe cumplirse respecto al ejercicio o ejercicios que son objeto de actuaciones inspectoras, no del ejercicio en el que se desarrollan dichas actuaciones.

- Cuando el contribuyente inspeccionado esté integrado en un grupo empresarial sometido al régimen de consolidación fiscal, de acuerdo con el artículo 55 de la LIS.
- Si pertenece al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora, conforme al artículo 163 de la LIVA.
- Cuando la concurrencia de las circunstancias previstas se de al realizarse actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la LIS, y concurra una de ellas en al menos una sola. Y lo será para todos aquellos procedimientos que afecten al conjunto.

Por otra parte, el número 2 del apartado 1 del aludido nuevo artículo 150 de la LGT, prevé que en la comunicación de inicio del procedimiento se informará al obligado tributario del plazo que a él le resulte aplicable, esto es, o bien, los 18 meses con carácter general, o bien, los 27 si se inicia bajo alguno de los supuestos especiales de ampliación del plazo que acaban de comentarse, y añade que, en el caso de que las referidas circunstancias a las que se refiere la letra b) del apartado anterior se apreciaren durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras en plazo de 18 meses, podría perfectamente la Administración actuante incrementarlo al plazo de 27 meses, eso sí, contados desde la notificación de la comunicación de inicio, lo que también se pondrá en conocimiento del obligado tributario por parte del inspector actuario.

El mismo número 2 del apartado 1 del artículo 150 de la LGT, dispone que “*El plazo será único para todas las obligaciones y períodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector, aunque las circunstancias para la determinación del plazo solo afecten a algunas de las obligaciones o períodos incluidos en el mismo, salvo el supuesto de desagregación previsto en el apartado 3*”. Lo que quiere decir que, una vez comunicado al contribuyente el objeto del procedimiento inspector, es decir, impuesto/s, ejercicio/s, actuación/es investigadora/s y plazo general o ampliado, no podrían ser alterados salvo en los casos tasados de suspensión del apartado tercero. Pretende el legislador con esta regulación, retomar la optimista declaración de la Exposición de Motivos en la que se afirma que la reforma refuerza la seguridad jurídica del obligado tributario, porque este va a poder “*conocer claramente cuál es la fecha límite del procedimiento*”, por el contrario, como se está viendo, difícilmente podrá conseguirse tal objetivo con la dilación de los plazos de terminación del nuevo procedimiento de investigación y, a su vez, por la incertidumbre en las figuras que presuponen la ampliación de sus plazos.

Queda por otra parte en el aire, el significado nada claro del último párrafo de este mismo número 2 del apartado 1 del aludido artículo 150 de la LGT, según el cual, “*A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley respecto de los períodos de interrupción justificada ni de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración*”.

Y es que, en primer lugar, no queda claro si lo que no resulta de aplicación al procedimiento inspector es el contenido íntegro del apartado 2º del artículo 104 de la LGT en todas sus previsiones normativas, esto es, que no será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución, que en este procedimiento la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos no se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica y que, no resulta aplicable a dicho procedimiento los

períodos de interrupción justificada ni dilaciones no imputables a la Administración Tributaria; o, si por el contrario, lo que no resulta aplicable a dicho procedimiento es el contenido de este apartado 2º en lo relativo a los períodos de interrupción justificada ni dilaciones no imputables a la Administración Tributaria, que se corresponde con el último párrafo de dicho apartado. En caso de referirse a éste último caso, parecería, pues, que si no es de aplicación el artículo 104.2, resultaría que tales interrupciones sí serían computables para el plazo del procedimiento inspector.

A bien seguro, las razones que han llevado al legislador a la vaga determinación de las causas que motivan el incremento de estos plazos, puede que, formalmente, obedezcan a reforzar el adecuado cumplimiento de las referidas tareas inspectoras pensando en la magnitud que usualmente toman las mismas, pero, por el contrario, lo que es seguro que no refuerzan es la seguridad jurídica de los contribuyentes, por la obvia y sencilla razón de que, cuanto más se prolonguen dichas actuaciones, mayor resulta también la incertidumbre que pende sobre los mismos.

Se añade *in fine*, como modificación de este primer apartado del artículo 150, que el plazo de duración ampliado del procedimiento podrá extenderse en los términos señalados en sus apartados 4º y 5º, referidos a la comunicación de dicho plazo ampliado (que resultan completamente independientes a los supuestos de suspensión que se regulan en el apartado 3º de este artículo, que si bien pueden hacer que se amplíe el plazo de duración del procedimiento, su concepción no tiene tal finalidad). La línea de esta reforma es, según la Exposición de Motivos de la propia Ley 34/2015, incorporar nuevas obligaciones para informar e incentivar al obligado tributario de las vicisitudes de dicho plazo de investigación (duración y, en su caso, suspensión y extensión del mismo), de forma que el contribuyente pueda conocer cuál es la fecha límite del procedimiento.

Cuando se lee por vez primera este apartado 4, da la sensación de que se trata de una generosa concesión con el contribuyente, constituyendo *cuasi* un nuevo derecho, pues otorga al obligado tributario la posibilidad de solicitar, antes de la apertura del trámite de audiencia, uno o varios períodos sobre los que la Inspección no podrá efectuar sus actuaciones, quedando suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados. Empero, esta primera impresión es falsa y desaparece en cuanto se analizan los requisitos que el proyectado precepto contempla, cuya característica principal es que, todos ellos giran en torno a las actuaciones del contribuyente:

1. La solicitud habrá de hacerse en los términos que reglamentariamente se establezcan y que, por supuesto, actualmente desconocemos.
2. El período o períodos de interrupción que el contribuyente no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento, y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo. No hay un período mínimo de días en las solicitudes de extensión. Como contrapartida, en esos 60 días, el obligado tributario objeto de un procedimiento de inspección, no tiene que atender los requerimientos formulados con anterioridad a la solicitud de suspensión.

En este punto, puede plantearse algún problema con los días de cortesía previstos para las notificaciones electrónicas, porque la LGT no dice nada al respecto sobre su compatibilidad o simultaneidad, esto es, ¿se deducen esos 30 más de los 60 o son ambos independientes? En nuestra opinión, son completamente compatibles pues la razón de ser de uno u otro es completamente distinta, los días de cortesías son días enfocados a impedir la totalidad de las comunicaciones de la Administración Tributaria con el contribuyente cualquiera que sea la naturaleza de las mismas, mientras que la suspensión por plazo de 60 días implica la suspensión de comunicaciones entre el contribuyente y la Administración en relación con el objeto de las actuaciones de inspección del procedimiento que está en curso.

3. Esta solicitud supondrá la ampliación del plazo otorgado a las actuaciones inspectoras para compensar así los días de suspensión.

4. El órgano actuante podrá denegar la solicitud si no se encuentra suficientemente justificada o si se aprecia que puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones, sin la posibilidad de recurso o reclamación económico-administrativa.
5. La solicitud del obligado tributario ha de hacerse antes de la apertura del trámite de audiencia, acto que tiene lugar de acuerdo con lo establecido en el artículo 183 del RGGIAT, “cuando el órgano de inspección considere que se han obtenido los datos y las pruebas necesarios para fundamentar la propuesta de regularización o para considerar correcta la situación del obligado tributario”, lo cual significa, obviamente, que el momento de la solicitud del obligado de suspensión de las actuaciones inspectoras no es libre, sino que se producirá en función del avance de las actuaciones de investigación que esté desarrollando el inspector actuante, pues el contribuyente no tiene conocimiento exacto de cuándo va a considerar el inspector que es suficiente la información requerida.
6. En los casos de extensión, la paralización de las actuaciones inspectoras se limita al propio obligado tributario, no con terceros.

El plazo de duración del procedimiento puede extenderse también en los términos señalados en el 150.5. Según este apartado, cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario manifieste que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada, o no la aporta íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, su aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un período de 3 meses, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurrido al menos 9 meses desde su inicio.

Continúa el mismo apartado 5 exponiendo que, no obstante lo anterior, la extensión será especial, de 6 meses:

- Cuando la aportación de documentación se efectúe tras la formalización del acta, ya que ello puede determinar que el órgano competente, a efectos de liquidar correctamente, tenga que acordar la práctica de actuaciones complementarias a las ya realizadas, pues de no hacerlo, con esta nueva documentación en su poder, cabría incurrir en error. Es una medida que entendemos se ha recogido con total acierto.
- Cuando tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta de la base, se aporten datos, documentos o pruebas relacionados con dichas circunstancias. El problema en este caso es doble. De un lado, porque la decisión de aplicar el citado régimen de estimación indirecta no será comunicada al contribuyente hasta la notificación de las actas incoadas, tal y como prevén los apartados 1º y 2º del artículo 158 de la LGT, por lo que el incentivo (o su efecto) a que el contribuyente aporte la información o documentación pertinente que evite esta situación se pierde. Y, en segundo lugar, porque no se distinguen los diferentes supuestos que dan lugar a la aplicación del régimen de estimación indirecta, ya que entre los casos que contempla el artículo 53.1 de la LGT en su letra d), encontramos la dificultad objetiva de obtener la información y documentación requeridas como motivo por el que no se aportan, con lo que el efecto incentivador pretendido tampoco tiene aquí sentido.

Para concluir el estudio de esta reforma, cabe mencionar que se introducen en el artículo 150.3 de la LGT determinadas causas que originan la suspensión del plazo. Estos períodos de suspensión del plazo del procedimiento inspector no se incluirán en el cómputo del propio plazo de resolución de dicho procedimiento. En todo caso, una vez finalizada la suspensión, el procedimiento continuará por el plazo que reste.

Lo llamativo es que la suspensión se acuerda *sine die*. Dicho de otro modo, durará cuanto sea necesario, pues finalizará cuando tenga entrada en el registro de la correspondiente Administración Tributaria el documento del que se derive que ha cesado la causa de suspensión, se consiga efectuar la notificación o se constate la desaparición

de las circunstancias determinantes de la fuerza mayor. Pese a la falta de previsión normativa a este respecto, a continuación, expondremos cada uno de los diferentes supuestos de suspensión recogidos en la nueva redacción del artículo. Estos son:

- Remisión del expediente al Ministerio Fiscal ante la sospecha de que existe un delito contra la Hacienda Pública, sin que se practique liquidación.
- Orden de paralización por un Juez o Tribunal.
- Que se esté efectuando un procedimiento de inspección de un conflicto ante las Juntas Arbitrales.
- Comisión consultiva ante un conflicto en la aplicación de la norma.
- La notificación infructuosa de la propuesta de resolución o liquidación u orden de completar un acta de conformidad.
- La solicitud del pronunciamiento de la CNMV.
- Y además, figura la causa de fuerza mayor, concepto jurídico indeterminado.

Una novedad importante, en contraposición a lo que ocurría antes para procedimientos inspectores iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley 34/2015, es que la inspección no podrá realizar ninguna actuación en relación con el procedimiento suspendido por las causas reguladas, y ello, ni frente a obligado tributario ni frente a terceros, sin perjuicio de que las solicitudes previamente efectuadas al obligado tributario o a terceros deban ser contestadas y, en los casos en los que hubo un intento infructuoso de notificación con ellos. Las actuaciones del procedimiento realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes. Una vez finalizado el período de suspensión, el procedimiento continuará por el plazo que reste.

Se regula también la posibilidad de no acumular el plazo si la Administración Tributaria aprecia que algún período, obligación tributaria o elemento de esta no se encuentran afectados por la causas de suspensión. En este supuesto, continuará el procedimiento inspector respecto de los mismos, pudiendo, en su caso, practicarse por ellos la correspondiente liquidación. Esto es, se permite a la Administración Tributaria desagregar los plazos procedimentales, de manera que ésta puede continuar el procedimiento respecto de períodos, obligaciones tributarias o elementos de éstas, que no se encuentren afectados. Así, cada una de las partes del procedimiento (suspendidas y no suspendidas) continuando cada una de ellas con una vida independiente. En estos casos, desde el momento en el que concurre la circunstancia de la suspensión, se desagregarán los plazos distinguiendo entre la parte del procedimiento que continúa y la que queda aun suspendida, con lo que cada parte del procedimiento se regirá por sus propios motivos de suspensión y extensión del plazo.