

Treball de Fi de Grau

Grau en Dret

Curs 2014/ 2015

ELS TERMINIS EN LA INSPECCIÓ TRIBUTARIA

Configuració jurídica i estudi
jurisprudencial

Naomi Barias Pérez

Dijous 14 de Maig de 2015

Tutora: Montserrat Peretó García, professora titular del departament de Dret
Financer i Tributari

ÍNDEX

<u>Epígraf:</u>	<u>Pàgina:</u>
1. Abreviatures.	2
2. Introducció.	3
3. Regulació vigent i reforma fiscal.	4
4. Termini en de les actuacions en el procediment de inspecció.	7
5. Supòsits d'ampliació del termini del procediment.	11
5.1. Especial menció al supòsit del l'article 150.5 LGT.	15
6. Supòsits d'interrupció injustificada i justificada del termini de les actuacions.	26
7. Conseqüències de l'incompliment del termini per causes imputables a l'Administració.	29
8. Conclusions.	33
9. Bibliografia.	34

1. ABREVIATURES.

1. LGT: Llei General Tributària.
2. RD: Real Decret.
3. STS: Sentència del tribunal Suprem.
4. SAN: Sentència de l'Audiència Nacional.
5. TEAR(s): Tribunal Econòmic- Administratiu Regional (s/ plural).
6. LEC: Llei de Enjudiciament Civil.
7. Op.: Opera/ Obra.
8. Cit.: Citada.
9. Pàg.: Pàgina

2. INTRODUCCIÓ¹.

Tot procediment jurídic finalitza amb un acte i comporta, inevitablement, el transcurs d'un determinat termini des de l'inici fins al final. No obstant, depenent de l'acte que resulti s'estableix un còmput de temps més o menys extens, el qual ve condicionat molt per la tipologia d'acte jurídic que es duu a terme. Per exemple, s'estableix en dret processal un període de vint dies per a contestar la demanda, en dret penal un termini de vint anys per a enjudiciar delictes com l'assassinat i deu dies en dret del treball per a modificar possibles errors que contingui l'estatut d'un sindicat abans de publicar-se, etc. Independentment de l'acte que resulti del procediment, tots tenen en comú que, un cop finalitzat el termini, la part activa ja no pot continuar realitzant l'activitat destinada a resoldre o enjudiciar allò que va propiciar l'inici de les actuacions, ja sigui un particular o una administració.

Per exemple, si ens plantegem el supòsit d'una demanda civil per incompliment contractual, en el qual la part actora la interposa i la demandada contesta la demanda, s'aporten proves per part del demandat oposant-se a la pretensió de la part actora, transcorren dotze dies i la part demandada interposa declinatòria per a impugnar la competència territorial del tribunal que coneix de l'assumpte; en aquest cas, la declinatòria quedaria desestimada per haver-se presentat dos dies després del termini establert (article 63 LEC), sense causa justificada aparent, veient-se obligat a litigar en un jutjat que potser li queda força lluny del lloc on té la residència. Amb l'exemple exposat, encara que de manera esquemàtica, ens podem fer una idea de com és d'important realitzar les actuacions dins del termini establert, perquè moltes vegades suposa una pèrdua de temps i diners irrecuperables.

No obstant, el propi ordenament ja preveu mecanismes per a evitar la radicalitat de la finalització del termini i la impossibilitat de reiniciar o continuar les actuacions, així com actes que poden mitigar el seu efecte, com establir dos moments temporals per a realitzar l'acció: per exemple, com analitzarem en un apartat concret d'aquest treball, utilitzar els mecanismes d'interrupció o ampliació que contempli la llei aplicable.

¹ Totes les citacions, a excepció dels títols dels articles doctrinals i dels manuals, s'han traduït al català per part de l'autora.

Sense més preàmbuls, el present treball se centrarà en l'anàlisi del termini establert en el cas concret del procediment d'inspecció en l'àmbit tributari, així com les possibilitats d'interrompre i d'ampliar el mateix i dels efectes que comporta l'ús dels diferents mecanismes de modificació del termini, que recull la Llei General Tributària² i el Reglament General de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària³.

L'objectiu principal és realitzar un estudi teòric, que consistirà en l'exposició legal i doctrinal del termini que gaudeix la inspecció tributària per portar a terme les seves actuacions, i un estudi més pràctic que constituirà l'exposició jurisprudencial, l'anàlisi de casos reals i especialment particulars i el raonament de la posada en pràctica de les modificacions del termini: suspensió, interrupció, ampliació i prescripció.

Finalment, la finalitat d'aquest treball va orientada a determinar que mantenen els tribunals, quina és la doctrina jurisprudencial establerta en els casos concrets d'interrupció injustificada del termini i en els casos d'ampliació del mateix per causes imputables a l'Administració Tributària.

3. REGULACIÓ VIGENT I REFORMA FISCAL⁴.

La regulació del termini de les actuacions inspectores ha experimentat variacions poc notables des de 1963. Aquest fet es deu a que el legislador s'ha centrat, al llarg dels últims anys, en reformar aspectes més relatius a la gestió, la recaptació i altres aspectes de la inspecció com, per exemple, el règim jurídic de l'obtenció d'informació de tercers⁵. Pel que fa a l'explicació concreta d'aquest apartat, ens centrarem principalment en la regulació vigent i els aspectes innovadors que preveu introduir la reforma fiscal de 2015, únicament respecte dels terminis.

² Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària

³ Reial Decret 1065/2007, de 27 de juliol, pel que s'aprova el Reglament General de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desenvolupament de les normes comuns dels procediments d'aplicació dels tributs.

⁴ Reforma: "Projecte de llei de modificació parcial de la Llei 58/2003".

⁵ Merino Jara, "*Derecho Financiero y Tributario. Parte general*" Pàg. 480.

El termini establert per al desenvolupament i transcurs de la inspecció tributaria es regula, principalment, a l'article 150⁶ de la Llei General Tributaria 58/2003 (LGT en endavant), de 17 de desembre, i a l'article 184, relatiu a la duració del procediment inspector, del Reial Decret 1065/2007 (RD 1065/2007 en endavant), de 27 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament General de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributaria.

Si analitzem ambdós preceptes normatius observem que, d'una banda, l'article 150 LGT estableix el període de duració del procediment inspector, a partir de quin moment s'inicia el còmput i quants mesos han de passar fins que conclouguin les actuacions. No obstant, el a partir del segon paràgraf del mateix article es preveu la possibilitat d'ampliació, el que demostra que el termini de desenvolupament i conclusió de les actuacions no està fixat de manera rígida; tanmateix, aquesta ampliació del període sí que es troba condicionat per un temps determinat del que no pot excedir en cap cas i, a la vegada, s'exposa un llistat *numerus clausus* de supòsits en que està permès el perllongament i la dilació temporal en les actuacions. La suficient o insuficient motivació dels supòsits que exposa l'article 150.1 LGT, en els casos que l'Administració decideixi l'ampliació del termini, determinarà si aquesta ha estat per una dilació indeguda de l'Administració o l'inspeccionat o si, per contra, les particularitats del procediment inspector pel cas concret requeria l'ampliació pel períodes previstos. Tots els aspectes exposats seran objecte d'anàlisi detallada als apartats següents del present treball.

D'altra banda, l'article 184 RD 1065/2007 es remet a la legislació (art. 150 LGT) pel que fa als aspectes més generals de supòsits d'ampliació però, a la vegada, aclareix determinats conceptes que la Llei només menciona o deixa clar del tot. Un exemple de desenvolupament de concepte que realitza el Reglament, que serà objecte d'estudi més endavant, és que mentre la Llei estableix com a causa d'ampliació del termini quan "el procediment inspector revesteixi especial complexitat" i fa menció de tres supòsits com la dispersió geogràfica, a l'article

⁶ Art. 150 LGT: 1. Les actuacions del procediment d'inspecció han de concloure en el termini de 12 mesos comptat des de la data de notificació a l'obligat tributari del seu inici. S'entén que les actuacions finalitzen en la data en què es notifiqui o s'entengui notificat l'acte administratiu resultant de les mateixes actuacions.

184.2 RD 1065/2007 s'estableix un llistat més detallat dels supòsits que reverteixen especial complexitat que va de la lletra *a* fins a la lletra *j*⁷ Com a aspecte a destacar, és important observar com la regulació del Reglament compleix l'objectiu principal del mateix, és a dir, desenvolupa de manera adient i detallada el supòsits d'ampliació del termini i d'interrupció del mateix, desenvolupament que es reafirma amb la jurisprudència que s'anirà indicant durant el transcurs de l'estudi.

Sense entrar en més detalls sobre la regulació actual, ja que l'anàlisi detallada de la mateixa constitueix el cos principal del present treball, cal fer menció i comparar amb aquestes les novetats que introduirà la reforma fiscal prevista pel proper any 2015. A més de les diverses modificacions i particularitats que estableix per als impostos, el termini en la inspecció també és objecte de reforma i, com es pot deduir del que exposa l'inspector d'hisenda José María Peláez Martos⁸ que va orientada a que certs aspectes de la legislació actual sigui de més fàcil aplicació mitjançant un procés de simplificació en la aplicació, suprimint determinats preceptes i supòsits per “reduir la conflictivitat tributaria” que moltes vegades suposa el procediment. En base a l'article de Peláez Martos, es poden destacar com a canvis i novetats de la reforma fiscal:

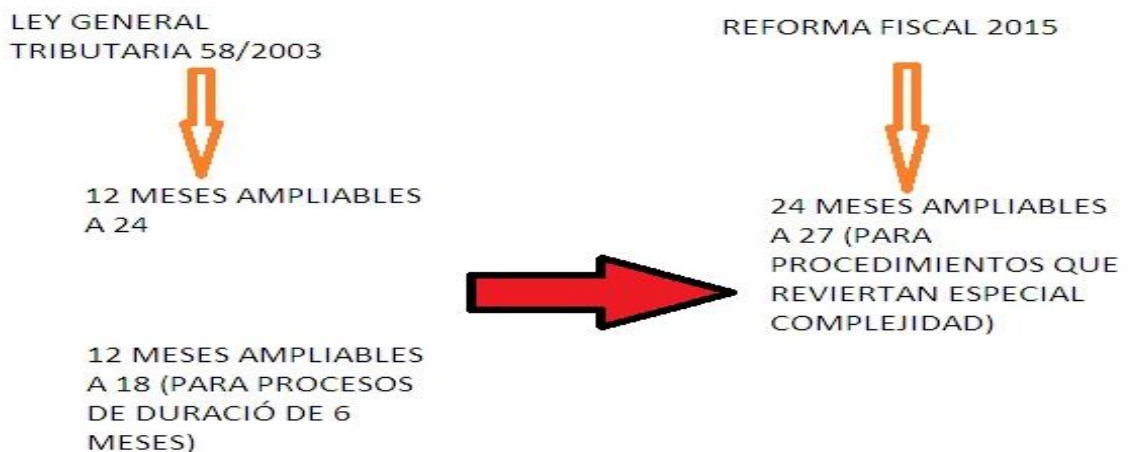
- a) Ampliació del termini del procediment en sis mesos de manera preestablerta, per tant de dotze passen a divuit. S'estableix un termini de vint-i-set mesos per als casos d'especial complexitat.
- b) S'eliminen progressivament els supòsits de dilacions i d'ampliació del termini, ja sigui per causes imputables a l'inspeccionat o a l'Administració Tributaria, per contraposició a l'ampliació legalment establerta del termini.
- c) No obstant, es mantenen certs supòsits de suspensió o extensió del termini en els casos, per exemple, de presentació fora de termini o amb retard de documentació requerida per part del subjecte inspeccionat, la qual cosa suposa un aspecte favorable pel mateix en certa mesura.

⁷ Vid. epígraf 5 del present treball (pàgina 11).

⁸ Article escrit per José María Peláez Martos, consultat en novembre de 2014 al CISS Fiscal (www.ciss.es), i titulat “Todo sobre la reforma fiscal. ¿Cómo van a cambiar las actuaciones y procedimientos de inspección con la nueva LGT?”, referint-se al ja mencionat Projecte de Llei de modificació parcial de la Llei General Tributaria 58/2003.

- d) Els efectes un cop finalitzat el termini establert, així com les conseqüències previstes pels casos d'interrupció injustificada, es mantenen igual que ara sense cap canvi ni modificació.

A més de l'exposició a nivell doctrinal dels canvis que comportarà la reforma, a nivell públic i general alguns programes de notícies ho han explicat de manera gràfica. Un exemple han estat les Notícies de la cadena Antena 3, que el passat dia 21 d'abril de 2015 exposava un gràfic similar al següent:



Finalment, la reforma no entrarà en vigor fins al juny de 2015, les novetats exposades no generaran cap efecte fins la data i, sobretot, dependrà del moment d'inici de la inspecció per determinar per quina legislació es regirà un procediment concret, d'acord amb el que s'estableixi a la Disposició Transitòria. No obstant, està per veure per quin model o decisió es decanten els tribunals en els supòsits de procediments que s'iniciïn a finals de 2014 o que l'aplicació la legislació vigent, com ara la coneixem, resulti més perjudicial o favorable per al subjecte inspeccionat vers l'Administració Tributaria.

4. TERMINI DE LES ACTUACIONS EN EL PROCEDIMENT DE INSPECCIÓ.

“Tot procediment jurídic està subjecte al transcurs d'un termini determinat”. D'aquesta manera s'iniciava l'apartat introductori del present treball i, principalment, aquest apartat té per objecte aprofundir en l'explicació de quin és

aquest “termini determinat” al qual està subjecte el procediment d’inspecció tributaria, que no és absolut i inamovible com es veurà més endavant, però que correspon al que el legislador ha estimat oportú pel desenvolupament de les actuacions.

Com a regla general, l’article 150 LGT estableix que les actuacions inspectores no podran excedir del termini de dotze mesos a contar des de que va ser efectuada la notificació o, en altres paraules, “aquestes hauran de concloure en el termini de dotze mesos a contar des de la notificació”. El transcurs del procediment, que generalment⁹ s’inicia amb la comunicació al subjecte inspeccionat i finalitza un cop es notifica la liquidació, atén a dos criteris bàsics:

- 1) El primer criteri, és el fet d’establir el moment de la notificació al subjecte inspeccionat o al seu representant com a punt de partida que inicia el còmput d’un any (dotze mesos). S’entén per això, a grans trets, que la notificació ha de ser d’acord amb els requisits establerts en la legislació administrativa general¹⁰: fefaent i efectiva¹¹. Al marge dels dos requisits generals principals que han de tenir, les notificacions en el cas concret del procediment de inspecció (incloses les interestatals), han d’adequar-se als preceptes del RD 1065/2007 disposats per a la determinació de les mateixes: els articles 114¹²,

⁹ L’article 177 del RD 1065/2007 estableix com a requisit la comunicació prèvia al subjecte inspeccionat, no obstant es preveu la possibilitat que no es comuniqui i es tingui constància per la personificació de l’inspector al local o dependència de l’inspeccionat (**Martín Queralt**, “*Manual universitario de Derecho Tributario*” pàg. 190).

¹⁰ Em refereixo aquí al text de l’article 59.1 de la Llei 30/1992 de Règim Jurídic i Procediment administratiu comú, que disposa que “les notificacions es practicaran per qualsevol mitjà que permeti tenir constància de la recepció per l’interessat o el seu representant, així com la data, la identitat i el contingut de l’acte notificat”.

¹¹ **Sánchez Morón**, “*Derecho Administrativo. Parte General*” pàgs. 547 a 549.

¹² Article 114.1 RD 1065/2007: Quan no sigui possible efectuar la notificació a l’obligat tributari o al seu representant per causes no imputables a l’Administració s’han de fer constar en l’expedient les circumstàncies de l’intent de notificació. S’ha de deixar constància expressa que es refusa la notificació, que el destinatari està absent o que consta com a desconegut en el seu domicili fiscal o en el lloc designat a aquest efecte per realitzar la notificació. Una vegada realitzats els dos intents de notificació sense èxit en els termes que estableix l’article 112.1 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, s’ha de procedir quan això sigui possible a deixar al destinatari avís d’arribada en el corresponent marcador domiciliari, indicant-li en la diligència que s’estengui per duplicat la possibilitat de compareixença davant la dependència per tal de fer-li lliurament de l’acte, termini i circumstàncies relatives al segon intent de lliurament. Aquest avís d’arribada s’ha de deixar a efectes exclusivament informatius.

115¹³ i 115bis.¹⁴, relatius a la notificació en matèria tributària per compareixença, postal i en direcció electrònica. Se'n desprèn d'aquests articles quatre idees bàsiques:

- La primera és que en cas de no poder efectuar-se o en cas de rebuig de la notificació, sempre que no sigui per un motiu imputable a l'Administració, quedarà constància expressa.
- La segona és que es realitzaran dos intents d'entrega de la notificació personalment al subjecte inspeccionat o al representant, si resulten

¹³ Article 115 RD 1065/2007, "Notificació per compareixença": 1. En el supòsit que preveu l'article 112 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, si l'obligat tributari o el seu representant compareixen dins el termini dels 15 dies naturals següents a la publicació de l'anunci, s'ha de practicar la notificació corresponent i se n'ha de deixar constància en la corresponent diligència en la qual, a més, hi ha de constar la signatura del compareixent.

2. En el supòsit que l'obligat tributari o el seu representant compareguin però refusin rebre la documentació que es pretén notificar, aquesta circumstància s'ha de documentar en la corresponent diligència als efectes que quedi constància que refusa la notificació, i aquesta s'entén practicada d'acord amb el que disposa l'article 111.2 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària.

3. En tot cas, s'incorpora a l'expedient la referència al butlletí oficial on es va publicar l'anunci.

¹⁴ Article 115 bis. RD 1065/2007, "notificació en direcció electrònica": Cada Administració tributària pot acordar l'assignació d'una adreça electrònica per a la pràctica de notificacions als obligats tributaris que no tinguin la condició de persona física. Així mateix, es podrà acordar l'assignació d'una adreça electrònica a les persones físiques que pertanyin als col·lectius que, per raó de la seva capacitat econòmica o tècnica, dedicació professional o altres motius acreditats, tinguin garantit l'accés i disponibilitat dels mitjans tecnològics precisos.

1. Aquesta adreça electrònica ha de reunir els requisits establerts en l'ordenament jurídic per a la pràctica de notificacions administratives electròniques amb plena validesa i eficàcia, resultant d'aplicació el que disposen els apartats segon i tercer de l'article 28 de la Llei 11/2007, de 22 de juny, d'accés electrònic dels ciutadans als Serveis Públics.

2. Transcorregut un mes des de la publicació oficial de l'acord d'assignació, i prèvia comunicació del mateix a l'obligat tributari, l'Administració tributària corresponent practicarà, amb caràcter general, les notificacions a l'adreça electrònica.

3. La pràctica de notificacions a l'adreça electrònica no impedeix que l'Administració tributària possibiliti que els interessats puguin accedir electrònicament al contingut de les actuacions administratives en la seu electrònica corresponent amb els efectes propis de la notificació per compareixença.

4. En l'àmbit de competències de l'Estat, mitjançant una ordre del ministre d'Economia i Hisenda es regularà el règim d'assignació de l'adreça electrònica per l'Agència Estatal d'Administració Tributària així com el seu funcionament i extensió a la resta de l'Administració tributària estatal.

En tot cas, els obligats a rebre les notificacions telemàtiques poden comunicar que també es consideri com a adreça electrònica qualsevol altra que hagi estat habilitada per l'Administració de l'Estat per rebre notificacions administratives electròniques amb plena validesa i eficàcia.

5. Als efectes d'aquest article, qualsevol Administració tributària pot utilitzar l'adreça electrònica prèviament assignada per una altra Administració tributària, previ el corresponent conveni de col·laboració, que serà objecte de publicitat oficial.

6. Fora dels supòsits que s'estableixin d'acord amb el que disposa aquest article, perquè la notificació es practiqui utilitzant algun mitjà electrònic, es requerirà que l'interessat hagi assenyalat aquest mitjà com a preferent o hagi consentit la seva utilització.

infructuoses, es deixarà avís postal al domicili de l'inspeccionat, indicant-li l'opció de personar-se a l'oficina, institució o delegació determinada per a recollir ell mateix la notificació. Aquest punt respon al règim general de notificacions en l'àmbit administratiu¹⁵.

- La tercera és que també constarà el rebuig de la notificació encara que comparegui el subjecte inspeccionat, o el seu representant, en un termini de quinze dies un cop publicat l'anunci, moment a partir del qual s'inicia el còmput i les actuacions per part de l'Administració.
- La quarta és que per tal que la notificació electrònica es consideri apropiada i efectiva, en tot cas “es requerirà que l'interessat hagi senyalat aquest mitjà com a preferent o hagi consentit la seva utilització”¹⁶.

Per tant, sempre des del moment que el subjecte inspeccionat rep la notificació i pot disposar dels mecanismes previstos per a aquests casos de defensa o al·legacions, comença el “compte enrere” de dotze mesos que, un cop finalitzats, comportaran la conclusió del procediment si les actuacions s'han dut a terme de manera adequada i favorable.

- 2) El segon criteri, és el fet d'establir el període d'un any per part del legislador, durant el qual l'Administració ha de recavar tota la informació rellevant que els permeti detectar la comissió d'una infracció tributària o l'existència d'irregularitats que la demostrin, el subjecte inspeccionat ha de presentar tota la informació i material que revoqui l'aparença de la possible comissió d'un acte objecte d'infracció tributària o que ajudin a alleujar la magnitud aparent d'aquesta i, si no es presenta recurs per part del subjecte inspeccionat, la Administració ha d'elaborar l'acta i la seguida liquidació

¹⁵ STS 3961/2014 (recurs 2012/2012), concretament al Fonament de Dret nº 4: “L'acte de notificació [...] presenta una naturalesa independent de l'acte que es notifica [...], determinant el començament de l'eficàcia d'aquest últim”.

¹⁶ Article 115. 6 bis RD 1065/2007 (vid. Nota 14).

que posin fi al procediment. En resum, el procediment s'ha d'iniciar, desenvolupar i concloure en un any, que és el temps que el legislador ha estimat com a suficient o adient si la inspecció es dóna en un marc favorable, correcte i poc complex. No obstant, l'article 150.1, 4 i 5 LGT, així com el 184 RD 1065/2007, preveu supòsits en els quals aquest període de 12 mesos resulta insuficient i és necessària la seva ampliació, la qual serà objecte d'anàlisi detallada en el següent apartat.

5. SUPÒSITS D'AMPLIACIÓ DEL TERMINI DEL PROCEDIMENT.

Aparentment tot procediment de inspecció ha de desenvolupar-se, des de l'inici de les actuacions fins al moment que es dicta la liquidació, en un període de 365 dies des de la notificació al subjecte passiu. Malgrat tot, a la pràctica s'aprecien casos concrets per als quals aquest temps resulta insuficient i, consegüentment, el termini inicial i previst legalment no s'aplica de manera estricta, disposant la mateixa LGT la possibilitat d'ampliar-lo en determinats supòsits.

Concretament, el segon apartat de l'article 150.1 LGT¹⁷ preveu la possibilitat d'ampliar el termini d'un any que el mateix article disposa. Han de donar-se dos pressupòsits per tal que sigui possible l'ampliació:

- 1) El període d'ampliació consistirà, en tot cas, en un temps que no sigui superior a dotze mesos. D'aquest aspecte es pot deduir que un procediment d'inspecció no serà superior a dos anys, des de l'inici amb la notificació, en cas que procedeixi l'ampliació.

¹⁷Article 150.1 LGT (segon paràgraf): Això no obstant, es pot ampliar el termini esmentat, amb l'abast i els requisits que reglamentàriament es determinin, per un altre període que no pot excedir els 12 mesos, quan a les actuacions es doni alguna de les circumstàncies següents:

a) Quan revesteixin una especial complexitat. S'entén que es compleix aquesta circumstància atenent el volum d'operacions de la persona o entitat, la dispersió geogràfica de les seves activitats, la seva tributació en règim de consolidació fiscal o en règim de transparència fiscal internacional i en els altres casos establerts per reglament.

b) Quan en el transcurs d'aquestes es descobreixi que l'obligat tributari ha ocultat a l'Administració tributària alguna de les activitats empresarials o professionals que realitzi. Els acords d'ampliació del termini legalment previst, en tot cas, han de ser motivats, amb referència als fets i fonaments de dret.

- 2) No sempre l'Administració tributaria té la possibilitat d'aplicar l'ampliació del termini perquè, en principi, la LGT preveu com a suficient el termini d'un any i limita la possibilitat d'ampliació als supòsits que ella mateixa preveu. Els supòsits mencionats corresponen als següents:
- a) D'acord amb l'article 150.1 a LGT, serà possible ampliar el termini en els casos que el procediment "revesteixi d'especial complexitat". Abans d'indicar en quines situacions considera el legislador que el procediment inspector és especialment complex, és necessari obrir parèntesi i analitzar l'expressió utilitzada. Si aturéssim la lectura de l'article en aquest punt, es pot apreciar que l'ampliació no només està limitada a determinades situacions de naturalesa complicada, sinó que a més aquesta complexitat és de rang superior. En resum, el procediment ha de ser especialment complex de tal manera que l'ampliació sigui inevitable i, fins i tot, necessària per a assolir l'objectiu amb què es va impulsar el seu inici.

Al marge de l'anàlisi de l'expressió utilitzada pel legislador, s'observa que el mateix apartat disposa com a procediments especialment complexos els que, **en primer lloc**, es caracteritzin per un volum considerable d'operacions per part del subjecte inspeccionat, ja sigui persona física o jurídica. Aquest es tracta d'un supòsit lògic: mentre més volum d'operacions hagués realitzat o realitzi el subjecte passiu, més temps haurà de dedicar l'Administració en recavar i analitzar la informació pertinent i pot esdevenir insuficient el temps de dotze mesos del que inicialment disposen. Merino Jara exemplifica aquesta situació amb el cas d'un subjecte inspeccionat que disposa de nombrosos establiments comercials, en territori nacional, i de diferents comptes corrents en diverses entitats bancàries; la recerca i recaptació d'informació present als diferents llibres comptables que pugui tenir, així com les diferents operacions comercials que hagi pogut realitzar en poc temps, i la sol·licitud d'informació a les diferents entitats bancàries implica dedicació i temps que pot excedir fàcilment dels 365 dies.

En segon lloc, es contempla també la possibilitat d'ampliació als casos que, malgrat el volum d'operacions no sigui elevat, la dispersió d'aquestes a nivell geogràfic impliqui el desplaçament i la sol·licitud de cooperació internacional, sol·licitud que sovint triga a tramitar-se i a ésser aprovada a temps.

En tercer lloc, es preveu l'ampliació per a "altres casos establerts per reglament". La LGT aparentment es mostra poc clara i determinant pel que fa a quins són aquests casos establerts reglamentàriament, no obstant, Luis María Cazorla Prieto els exposa a la seva obra¹⁸ de manera acotada i exemplificada:

- Com determina l'article 184.2 RD 1065/2007, l'actuació entorpidora en perjudici de l'Administració per part del subjecte inspeccionat constitueix un supòsit d'ampliació, especialment quan es tracta de un incompliment per part del mateix de les obligacions registrals i comptables, com per exemple la no presentació, o presentació tardana, dels llibres obligatoris¹⁹.
- Es preveu també l'ampliació, com l'actuació del Ministeri Fiscal si s'intueix la possible comissió de delicte (no només delicte fiscal), en els casos que el subjecte inspeccionat pertanyi, o es prevegi que pot pertànyer, a una organització il·lícita que tingui per finalitat eludir les obligacions tributàries o beneficiar-se de subvencions i/o exempcions.
- Finalment, s'estableix reglamentàriament que el termini serà susceptible d'ampliació en els casos que s'apreciï l'existència d'un vincle entre determinades persones, físiques o jurídiques, amb el subjecte inspeccionat. Òbviament, en casos com aquest és necessari un treball d'investigació paral·lela partint del nexa d'unió existent aparentment entre ambdós subjectes, en tant en quant que sovint poden entrar en joc altres factors també constitutius d'ampliació ja exposats anteriorment, tals com la dispersió geogràfica i el volum d'operacions.

¹⁸ **Cazorla Prieto**, "*Derecho Financiero y Tributario. Parte General.*" pàg. 399.

¹⁹ **Sánchez Calero**, "*Instituciones de derecho mercantil. Vol. I*" pàgs. 173 a 177.

- b) Tornant a l'article 150.1 LGT i explicat l'apartat *a*, a l'apartat *b* el mateix article contempla un últim supòsit al qual procedeix l'ampliació del termini. Aquest consisteix en el fet d'ocultar a l'òrgan inspector informació rellevant, o vinculant, de manera intencionada, per part del subjecte inspeccionat o els seus representants i un cop iniciat el procediment principal. Uns exemples clars i practicats amb relativa freqüència són, per una banda, l'eliminació de proves documentals rellevants i, per l'altra banda, la constitució de noves societats per al traspàs de capitals²⁰ i camuflatge d'operacions susceptibles d'inspecció o vinculades amb la el procediment inicial.

Per concloure el present apartat i passar a analitzar el supòsit concret de l'article 150.5 LGT, cal reiterar la necessitat que el procediment concret s'ajusti a qualsevol dels supòsits d'ampliació recollits a la Llei General Tributaria i al Reial Decret 1065/2007, per tal que aquesta procedeixi. Com determina la segona part de l'article 150.1 *b* LGT, la doctrina²¹ i reiterada jurisprudència²² manifesten que els supòsits d'ampliació reben el tracte d'excepcions i la intenció principal és que no constitueixin pràctiques habituals perquè, en la mesura del possible, l'objectiu serà no excedir del termini de dotze mesos. Malgrat tot, el requisit indispensable de motivació suficient per a l'ampliació del termini d'un any no sempre es dona de manera apropiada, és a dir, en casos habituals l'Administració procedeix a l'ampliació del termini sense que el procediment s'ajusti exactament al supòsit reglamentari determinat o sense que revesteixi d'especial complexitat²³, actuant els Tribunals en aquests casos de manera similar a la prevista per a les interrupcions

²⁰ SSTS d'1 d'octubre de 2010, n° de recurs 2535/2010, i de 20 de setembre de 2012, n° de recurs 6231/2009, contretament al Fonament de Dret n° 6 (s'aprecia frau a la llei per existència d'una societat pantalla que obstaculitzava el transcurs de la inspecció).

²¹ **Cazorla Prieto**, Op. Cit. (nota 18)

²² Vid. entre altres SSAN de 4 d'abril de 2006 (JT 2006,1003), de 20 de setembre de 2007 (JT 2007,1523) i de 3 de març de 2009 (JT 2009,413).

²³ STS d'11 d'octubre de 2010 (RJ 2010,7221), que qualifica com a innecessària la ampliació per poder-se solucionar el defecte que, aparentment, la provoca.

injustificades del termini, aspecte que serà objecte d'anàlisi i explicació a l'apartat sisè del present treball.

5.1. ESPECIAL MENCIÓ AL SUPÒSIT DE L'ARTICLE 150.5 LGT.

A l'apartat anterior s'ha realitzat l'explicació exemplificada dels supòsits d'ampliació del termini, a trets generals i fent menció dels casos més habituals. No obstant, el primer apartat de l'article 150.5²⁴ LGT recull un supòsit que, especialment, ha estat objecte d'estudi per part de la doctrina de diversos autors a arrel de la jurisprudència del TS i els TEARs²⁵ al respecte.

Concretament ens centrarem en el supòsit d'ampliació del termini quan algun element, ja sigui formal o de fons, ha estat impugnat per part del subjecte inspeccionat davant un tribunal contenciós- administratiu o econòmic-administratiu abans que aquest finalitzi. En aquest cas, es dona la situació que el transcurs del termini ha quedat interromput per una acció judicial i queda pendent de determinar com continua el procediment, sempre que la resolució no el declari nul, i quin es el termini pel qual es regeix l'Administració per a finalitzar les seves actuacions: si el que resta per a finalitzar els dotze mesos des de que es va interrompre o si es reinicia el còmput, a més de tenir present com es calculen i si s'estimen els interessos de demora.

El precepte esmentat determina que "les actuacions es retroauran i finalitzaran en el període que resti fins a finalitzar els dotze mesos, o sis en el cas que sigui inferior"²⁶. Aparentment no sembla que presenti grans dificultats d'interpretació i

²⁴ 150.5 LGT: Quan un resolució judicial o econòmic- administrativa ordeni la retroacció de les actuacions inspectores, aquestes hauran de finalitzar en el període que resti des del moment al qual es retreguin les actuacions fins la conclusió del termini al qual es refereix l'apartat 1 d'aquest article o en sis mesos, si aquell període fos inferior. El citat termini es computarà des de la recepció de l'expedient per l'òrgan competent per a executar la resolució.

²⁵ Resolucions del TEAC de 17 de juny de 2014 (RG 5522/2011) i de 17 de juliol de 2014 (RG 2007/2009), relatives a l'execució de sentències en cas de no produir-se retroacció (interrupció justificada que comporta l'ampliació del termini) i la no caducitat (conseqüència de la interrupció injustificada del procediment, vid. epígraf 6: Conseqüències de l'incompliment del termini per causes imputables a l'Administració).

²⁶ El termini serà ampliable dotze mesos més (amb un màxim de 24 mesos) si el temps que restava per a completar els dotze mesos reglamentaris era inferior a sis. En canvi, el termini serà ampliable

aplicació però, no obstant, a la pràctica sorgeixen dubtes i qüestions que han estat resoltes parcialment per part de la jurisprudència del Tribunal Suprem i diferents Tribunals Econòmic- Administratius Regionals; dic parcialment perquè les mateixes sentències, a la vegada, han estat objecte d'estudi, anàlisi i crítica per part dels principals afectats: inspectors d'hisenda, teòrics de dret tributari i els propis subjectes inspeccionats. Les qüestions que es plantegen són, entre d'altres, si els tribunals poden ordenar tàcitament la retroacció de les actuacions o, dit d'una altra manera, si la retroacció només es pot tenir en compte quan així ho determinen expressament i, si la resposta fos negativa, com es pot entendre que ordenen la retroacció de manera tàcita; unes altres qüestions serien si realment el tribunal ha determinat en la seva resolució la retroacció de les actuacions o simplement ha ordenat que s'executi el que disposa la mateixa, si la retroacció està subjecte a límits temporals o materials, què passa en els casos que el procediment està subjecte a caducitat i, per últim, com ha afectat l'aplicació de la LGT de 2003 als procediments iniciats en vigència de la LGT de 1963.

La resposta a la majoria d'aquestes qüestions les trobem les monografies i textos doctrinals com el de, per exemple, l'inspector estatal d'hisenda Ángel Puerta Arrúe²⁷. Analitzant el text citat es pot observar com, de manera ordenada i precisa, l'autor dóna resposta a la majoria de qüestions plantejades. En primer lloc, reconeix el principi general que estableix la llei i la doctrina més defensada i consolidada fins fa poc, que estableix que "només estarem davant un supòsit de retroacció quan la resolució econòmic- administrativa o judicial així l'ordeni expressament", és a dir, "quan assenyali literalment que procedeix retrotraure les actuacions". De fet, quan la resolució així ho indica expressament no presenta problemes pel que fa al transcurs del procediment durant el temps restant, generalment es retrotrauen les actuacions i el procediment finalitza en el termini estipulat per la llei. La problemàtica sorgeix un cop l'Administració emet la posterior liquidació i com és aplicat i calculat el recàrrec addicional per demora, en cas que procedeixi, que

sis mesos més (amb un màxim de 18) si el temps que restava per a completar els dotze mesos reglamentaris era superior a sis mesos (Martín Queralt, pàg. 192, Op. Cit. Nota 4).

²⁷ Puerta Arrúe, Ángel. "La retroacción de las actuaciones inspectoras en las resoluciones económico- administrativas o judiciales a la luz de las recientes sentencias del Tribunal Supremo". Año de publicación: 2012, al lloc web "www.dialnet.unirioja.es". Consultat al gener de 2015.

constitueix la resposta d'una qüestió anteriorment plantejada i la qual tractarem més endavant.

En primer lloc, i al tema central de la primera qüestió sobre com ordenen els tribunals la retroacció de les actuacions, malgrat es reconeix el principi general de retrotraure les actuacions només quan s'ordena expressament, s'observa la defensa d'una segona vessant de la doctrina segona la qual, i tal com ho expressa l'autor, "una resolució [...] està ordenant la retroacció de les actuacions no només quan així ho determini expressament, sinó també quan disposa l'anul·lació de la liquidació impugnada i la seva substitució per una altra nova, el contingut de la qual no se'n desprèn directament del propi fallo, [...] perquè requereix una tasca addicional de comprovació o investigació per part de l'Administració Tributaria". D'aquesta manera també es dóna resposta a una altra qüestió plantejada: efectivament s'admet que els tribunals ordenin de manera tàcita la retroacció de les actuacions, ja que la determinació de la resolució dóna a entendre *per se* la necessitat de continuació del treball de l'Administració, amb la finalitat principal d'esmenar els errors comesos durant el transcurs inicial del procediment.

En segon lloc, s'estableix un mecanisme per a resoldre una altra de les qüestions plantejades: distingir quan els tribunals ordenen, expressa o tàcitament, la retroacció de les actuacions i quan únicament es limiten a establir l'execució del que determina la mateixa resolució, sense ordenar la retroacció. Com a norma general, estarem davant un supòsit d'ordenació de retroacció de les actuacions quan de la resolució no se'n desprengui ni s'aprecii la disposició d'una nova liquidació que substitueixi la impugnada, ja que llavors correspondrà a l'Administració l'esmena de la mateixa i elaboració d'una nova. Per contra, estarem davant un supòsit de mera execució de la resolució quan, per una banda, es consideri nul el procediment per part dels tribunals (per créixer aquest de fonamentació i/o motivació suficient, per exemple) o, per una altra banda, que la mateixa resolució estableixi una liquidació substitutiva de la impugnada i, de tal manera, no es pot realitzar cap altra acció que executar la resolució.

No obstant, la jurisprudència ha establert un altre sistema de distinció entre una i altra que, de manera resumida i detallada, soluciona situacions de diferenciació més difícils d'apreciar²⁸, basant-se aquesta en els efectes que comporta l'una i l'altra:

A) Si la resolució estableix la retroacció, serà de total aplicació la literalitat del ja citat article 105.5 LGT.

B) Si la resolució no ordena la retroacció de les actuacions, no computa com a temps subjecte a termini inspector i no s'aplica l'article 105.5 LGT. Dit d'una altra manera, com l'Administració no ha de realitzar cap tasca addicional no es té en compte el termini restant per a finalitzar el procediment, perquè aquest pròpiament dit ja ha finalitzat amb la nova liquidació que ha establert el tribunal mitjançant resolució judicial o econòmic- administrativa.

Concretament, el criteri establert als apartats A i B se'n desprèn de les SSTS de 19 de desembre de 2011 (recurs 2376/2010) i de 24 de juny de 2011 (recurs 1908/2008), d'acord amb les quals quan una sentència judicial o resolució econòmic- administrativa ordena la retroacció de les actuacions és perquè el procediment inspector no ha finalitzat, ha quedat incomplet i, aplicant-se l'article 105.5 LGT, ha de concloure en el termini restant fins els dotze o fins els sis mesos des de que l'òrgan competent rep dita resolució.

En tercer lloc, és fonamental tenir present que s'estableix un límit principal a l'hora de decretar la retroacció de les actuacions i, a més, que aquest es regeix pel tipus de defecte que hagués propiciat la impugnació del acte determinat o del conjunt global del procediment inspector. Com estableix la llei, entre d'altres, a l'article 66.4 RD 520/2005²⁹ “únicament ha d'ordenar-se la retroacció de les actuacions quan l'òrgan econòmic- administratiu aprecii defectes formals que han disminuït les possibilitats

²⁸ STS 19/12/2011 rec. 2376/2010: “...la línia que les separa no sempre és fàcil de traçar”.

²⁹ Article 66.4: No obstant del que disposen els apartats anteriors, quan existeixi vici de forma i no s'estimi procedent resoldre sobre el fons de l' assumpte, la resolució ha d'ordenar la retroacció de les actuacions, s'anul·laran tots els actes posteriors que porten la seva causa en l'anul·lat i , si escau , es retornaran les garanties o les quantitats indegudament ingressades juntament amb els corresponents interessos de demora.

de defensa del reclamant”, així com també se’n deriva de l’article 239.3 LGT “la resolució podrà ésser estimatòria, desestimatòria, o declarar la inadmissibilitat [...], la resolució estimatòria podrà anul·lar total o parcialment l’acte impugnat per raó de [...] defectes formals”. En resum, el tipus de defecte que ha de presentar l’acte impugnat ha de ser formal, i no de fons, per tal que procedeixi la retroacció de les actuacions, anul·lant-se la part de l’acte que hagués estat afectada i decretant-se la retroacció de les actuacions al moment immediatament previ al de producció del defecte, procedint-se d’acord amb el “principi de conservació dels actes administratius a la part no afectada per l’anul·lació del tribunal”³⁰. Aquest límit ha estat reafirmat i defensat també per nombrosa jurisprudència³¹, entre les qual destaquen les següents resolucions:

6. STS de 26 de març de 2012 (recurs 5827/2009), a la qual s’estableixen tres idees bàsiques:
 - I. El fet de retrotraure les actuacions està pensat per a reparar els defectes que hagueren causat indefensió al subjecte passiu.
 - II. Així mateix, la retroacció no està destinada a esmenar defectes de fons o substancials.
 - III. Si l’acte impugnat no pateix cap defecte formal perquè el defecte és de fons o material, no es procedeix a decretar la retroacció de les actuacions, sinó que el tribunal es limita (o s’ha de limitar) a anul·lar l’acte defectuós. És important destacar que, quan el tribunal es limita a anul·lar la liquidació perquè es tracta d’un defecte substancial i no formal, caben dues possibilitats:
 - a) La primera és que l’Administració Tributaria pot elaborar una nova liquidació, aquesta ajustada a dret, quan l’anul·lació ha estat parcial i per motius de fons o defectes substancials. Quan es produeix aquesta situació no és necessari que s’iniciïn des del principi les actuacions

³⁰ Puerta Arrúe, Op. Cit. Nota 27.

³¹ Vegi’s també les SSTS de 30 de juny de 2004 (recurs 39/03) i de 3 de març de 2011 (recurs 6393/09), que reitera que “quan la feina consisteix en adoptar únicament un nou acte de liquidació, estaríem davant d’un supòsit de mera execució”.

inspectores, especialment si l'acció no ha prescrit, de tal manera que només executa la resolució partint del punt en què ha tingut lloc el defecte, com ha hagut d'establir prèviament el tribunal (FD 4t).

- b) La segona, en canvi, és que l'Administració Tributaria no podrà elaborar una nova liquidació, sense tramitar novament el procediment o dur a terme noves actuacions, quan el defecte sigui substancial i l'anul·lació hagués estat total, no parcial, encara que el termini d'acció per part de la Inspecció no hagi prescrit. Aquesta afirmació és fonamenta en que una conducta indeguda no pot veure's afavorida, és a dir, que no es pot permetre que l'Administració gaudeixi d'aquest avantatge quan l'obligació d'elaborar una nova liquidació ha estat imputable a aquesta, i pel motiu principal de la incorrecta actuació de la mateixa³².

7. SAN de 7 de desembre de 2011 (recurs 446/2008), que pressuposa l'antecedent de la sentència citada a l'apartat anterior. Aquesta estableix el criteri que no hi ha retroacció, sinó que és únicament execució, si la resolució judicial o econòmic- administrativa decreta l'anul·lació de la liquidació objecte d'impugnació, o bé, si als fonaments jurídics de la mateixa estableixen o ordenen l'elaboració d'una altra.

8. STS de 20 d'octubre de 2011 (recurs 5892/07), que reitera la diferenciació entre retrotraure i executar de la mateixa manera que les sentències citades anteriorment. No obstant, a la present resolució es realitza la distinció de dos supòsits que permeten apreciar les divergències entre l'una i l'altra:

- a) Si es produeix l'anul·lació parcial i els tribunals adopten un acord de liquidació, aquest supòsit és d'execució i no de retroacció de les actuacions i, per tant, són aplicables les normes d'execució de resolucions (matèria

³² Vegi's també la SAP de 25 de setembre de 2008 (recurs 237/2005), que en aquest cas refusa la concessió d'una segona oportunitat a l'Administració per a practicar una nova liquidació.

processal administrativa, que no entrarem a analitzar perquè no és objecte d'anàlisi al present treball).

- b) Si es produeix l'anul·lació total i la resolució disposa noves actuacions inspectores per a l'elaboració d'una nova liquidació, aquest supòsit és de retroacció de les actuacions i no d'execució i, per tant, són d'aplicació les normes que regeixen el procediment inspector.

Cal tenir present, però, que els supòsits *a* i *b* es donen sempre i quan el defecte provoqui l'anul·lació de la liquidació sigui de caire formal, independentment de si es parcial o total ja que, com s'ha mencionat anteriorment, si el defecte és substancial o de fons no es preveu la retroacció per a no afavorir a l'Administració, pel desenvolupament defectuós del procediment i per causes imputables a la mateixa; en aquest últim cas han d'iniciar-se les noves actuacions i finalitzar en el temps que resti fins els dotze o sis mesos, sense possibilitat d'ampliar ni interrompre.

- 9. SAN de 30 de novembre de 2011 (recurs 469/2010), que se centra en el cas concret de les taxacions pericials contradictòries sol·licitades pel subjecte passiu³³. Aquesta sol·licitud per part del subjecte inspeccionat

³³ Article 135: 1. Els interessats podran promoure la taxació pericial contradictòria, en correcció dels mitjans de comprovació fiscal de valors assenyalats en l'article 57 d'aquesta Llei, dins del termini del primer recurs o reclamació que procedeixi contra la liquidació efectuada d'acord amb els valors comprovats administrativament o, quan la normativa tributària ho prevegi, contra l'acte de comprovació de valors degudament notificat. En els casos en què la normativa pròpia del tribut ho prevegi, l'interessat podrà reservar-se el dret a promoure la taxació pericial contradictòria quan consideri que la notificació no conté expressió suficient de les dades i motius tinguts en compte per elevar els valors declarats i denunciï aquesta omissió en un recurs de reposició o en una reclamació economicoadministrativa. En aquest cas, el termini a què es refereix el paràgraf anterior es comptarà des de la data de fermesa en via administrativa de l'acord que resolgui el recurs o la reclamació interposada. La presentació de la sol·licitud de taxació pericial contradictòria, o la reserva del dret a promoure-la a què es refereix el paràgraf anterior, determina la suspensió de l'execució de la liquidació i del termini per interposar recurs o reclamació contra la mateixa.

2. Serà necessària la valoració realitzada per un perit de l'Administració quan la quantificació del valor comprovat no s'hagi realitzat mitjançant dictamen de perits d'aquella. Si la diferència entre el valor determinat pel perit de l'Administració i la taxació practicada pel perit designat per l'obligat tributari, considerada en valors absoluts, és igual o inferior a 120.000 euros i al 10 per cent d'aquesta taxació, aquesta última servirà de base per a la liquidació. Si la diferència és superior, s'ha de designar un perit tercer d'acord amb el que disposa l'apartat següent.

3. Cada Administració tributària competent ha de sol·licitar al mes de gener de cada any als

es duu a terme un cop a finalitzat el procediment inspector i s'ha dictat una liquidació, a partir de l'expedient obert en virtut de l'inici del procediment d'inspecció, que és impugnat pel primer. Així doncs, el Tribunal considera que, en cas d'impugnació per sol·licitud d'una taxació pericial contradictòria, no procedeix la retroacció de les actuacions inspectores perquè aquestes ja han finalitzat i el que impera és la desestimació per silenci administratiu, essent d'aplicació l'article 104.3 LGT³⁴ enlloc del 150.5 LGT.

En quart lloc, es planteja la següent qüestió sobre procediments d'inspecció subjectes a caducitat: és possible la retroacció de les actuacions quan el tribut o acte objecte del procediment està subjecte a termini de caducitat? La resposta a aquesta qüestió és afirmativa, ja que el fet que provoca la retroacció de les actuacions en aquests casos és la falta de motivació per a l'inici del procediment. L'autor Puerta

diferents col·legis, associacions o corporacions professionals legalment reconeguts l'enviament d'una llista de col·legiats o associats disposats a actuar com a perits tercers. Elegit per sorteig públic un de cada llista, les designacions s'efectuaran per ordre correlatiu, tenint en compte la naturalesa dels béns o drets a valorar. Quan no existeixi col·legi, associació o corporació professional competent per la naturalesa dels béns o drets a valorar o professionals disposats a actuar com a perits tercers, se sol·licitarà al Banc d'Espanya la designació d'una societat de taxació inscrita en el corresponent registre oficial. Els honoraris del perit de l'obligat tributari seran satisfets per aquest. Quan la diferència entre la taxació practicada pel perit tercer i el valor declarat, considerada en valors absoluts, superi el 20 per cent del valor declarat, les despeses del tercer perit seran abonats per l'obligat tributari i, en cas contrari, aniran a càrrec de l'Administració. En aquest supòsit, aquell tindrà dret a ser reintegrat de les despeses ocasionades pel dipòsit a què es refereix el paràgraf següent. El perit tercer pot exigir que, prèviament a l'exercici de la seva comesa, es faci provisió de l'import dels seus honoraris mitjançant dipòsit al Banc d'Espanya o a l'organisme públic que determini cada Administració tributària, en el termini de 10 dies. La manca de dipòsit per qualsevol de les parts suposa l'acceptació de la valoració realitzada pel perit de l'altra, sigui quina sigui la diferència entre ambdues valoracions.

Lliurada a l'Administració tributària competent la valoració pel perit tercer, es comunicarà a l'obligat tributari i se li concedirà un termini de 15 dies per justificar el pagament dels honoraris a càrrec seu. Si és el cas, s'autoritzarà la disposició de la provisió dels honoraris dipositats.

4. La valoració del perit tercer servirà de base a la liquidació que sigui procedent amb els límits del valor declarat i el valor comprovat inicialment per l'Administració tributària.

³⁴ Article 104.3: En els procediments iniciats a instància de part, el venciment del termini màxim sense haver-se notificat resolució expressa produirà els efectes que estableixi la seva normativa reguladora. A aquests efectes, en tot procediment d'aplicació dels tributs s'ha de regular expressament el règim d'actes presumptes que li correspongui .

En defecte d'aquesta regulació , els interessats podran entendre estimades les seves sol·licituds per silenci administratiu , llevat de les formulades en els procediments d'exercici del dret de petició a què es refereix l'article 29 de la Constitució i en els d'impugnació d'actes i disposicions, en els quals el silenci tindrà efecte desestimatori .

Quan es produeixi la paralització del procediment per causa imputable a l'obligat tributari , l'Administració li advertirà que , transcorreguts tres mesos , podrà declarar la caducitat.

Arrúe³⁵ exemplifica l'explicació amb casos d'anul·lació de liquidacions realitzades pels TEARs per falta de notificació o per falta de motivació conforme a dret, particularment, en matèria d'ITP i AJD, fent menció també dels casos de comprovacions de valors subjectes a sis mesos de caducitat³⁶.

Tan mateix, la jurisprudència reafirma la retroacció d'actuacions en processos subjectes a caducitat, per exemple, a la STS de 29 de desembre de 1998, afirmant el deure de l'Administració a dictar un nou acte administratiu (com pot entendre's una liquidació) conforme a dret, en substitució de l'anul·lat i amb l'objectiu de preservar l'interès públic.

Un cop analitzada la jurisprudència del Tribunal Suprem, pel que fa a les disposicions legals i a la determinació del TEA al respecte, destaquen els ja citats

³⁵ **Puerta Arrúe**, Op. Cit. Nota 27.

³⁶ Regulat a l'article 134 LGT: 1. L'Administració tributària podrà procedir a la comprovació de valors d'acord amb els mitjans previstos en l'article 57 d'aquesta Llei, llevat que l'obligat tributari hagi declarat utilitzant els valors publicats per la mateixa Administració actuant en aplicació d'algun dels esmentats mitjans .

El procediment es pot iniciar mitjançant una comunicació de l'Administració actuant o, quan es disposi de dades suficients, mitjançant la notificació conjunta de les propostes de liquidació i valoració a què es refereix l'apartat 3 d'aquest article. El termini màxim per notificar la valoració i si s'escau, la liquidació prevista en aquest article serà el que regula l'article 104 d'aquesta Llei.

2. L'Administració tributària ha de notificar als obligats tributaris les actuacions que demanin la seva col·laboració. En aquests supòsits, els obligats han de facilitar a l'Administració tributària la pràctica de les actuacions.

3. Si el valor determinat per l'Administració tributària és diferent al declarat per l'obligat tributari, aquella, en el moment de notificar la proposta de regularització, ha de comunicar la proposta de valoració degudament motivada, amb expressió dels mitjans i criteris emprats.

Transcorregut el termini d'al·legacions obert amb la proposta de regularització, l'Administració tributària ha de notificar la regularització que procedeixi a la qual ha d'adjuntar la valoració realitzada.

Els obligats tributaris no poden interposar recurs o reclamació independent contra la valoració, però podran promoure la taxació pericial contradictòria o plantejar qualsevol qüestió relativa a la valoració en ocasió dels recursos o reclamacions que, si s'escau, interposin contra l'acte de regularització.

4. En els supòsits en què la Llei estableixi que el valor comprovat ha de produir efectes respecte a altres obligats tributaris, l'Administració tributària actuant quedarà vinculada per aquest valor en relació amb els altres interessats. La llei de cada tribut podrà establir l'obligació de notificar als dits interessats el valor comprovat perquè puguin promoure la seva impugnació o la taxació pericial contradictòria.

Quan en un procediment posterior el valor comprovat s'apliqui a altres obligats tributaris, aquests poden promoure la seva impugnació o la taxació pericial contradictòria.

5. Si de la impugnació o de la taxació pericial contradictòria promoguda per un obligat tributari resulta un valor diferent, aquest valor és aplicable als restants obligats tributaris als quals fos aplicable l'esmentat valor en relació amb l'Administració tributària actuant, tenint en consideració que disposa el segon paràgraf de l'apartat anterior.

articles 239.3 LGT i 66.4 RD 520/2005, la redacció dels quals estableix, d'una banda, que la resolució del TEA ha d'ordenar la retroacció de les actuacions en cas de defecte de forma que hagi causat indefensió i, d'altra banda, que és il·limitada la llista de defectes que provoquin l'anul·lació total o parcial l'acte, sempre i quan aquests defectes siguin de forma i no substancials ni de fons, ja que en el segon cas el mateix TEA pot resoldre al respecte³⁷.

En cinquè i últim lloc, s'ha d'analitzar com ha afectat l'aplicació de la LGT de 2003 als procediments iniciats en vigència de la LGT de 1963, com s'indicava anteriorment com a una de les qüestions a resoldre. Sobre la solució per als casos d'indeterminació de norma aplicable no s'indica res al respecte a la Disposició Transitòria de la LGT de 1963, sinó que és el Tribunal Suprem qui estableix la manera de procedir en aquests casos, el qual constitueix una prova de la influència jurisprudencial respecte al tema que tractem. Concretament, la resposta donada a la qüestió que es planteja s'aprecia a les dues següents sentències:

1. STS de 24 de juny de 2011 (recurs 1908/08), que estableix que el *dies* a tenir en compte és aquell a partir del qual l'òrgan administratiu competent rep la notificació de la sentència a executar. Així doncs, malgrat el procediment hagués estat iniciat sota la vigència de la LGT de 1963, si a l'òrgan competent per a executar la sentència li ha estat notificada després de la entrada en vigor de la LGT de 2003, serà aplicable l'article 105.5.
2. STS de 19 de desembre de 2011 (recurs 2376/10), que reitera el que s'ha mencionat a l'apartat anterior i, a més, determina un criteri similar d'aplicabilitat en els supòsits d'execució d'una resolució econòmic-administrativa, afirmant que "es la data en què l'Administració Tributaria va tenir coneixement de la fermesa de l'acord de l'òrgan revisor".

Per tant, s'estableixen tres idees bàsiques pel que fa a l'aplicació *ratione tempore* de l'article 105.5 LGT de 2003:

³⁷ Vid. La ja citada STS de 26 de març de 2006.

- a) Es tindrà present la data de notificació a l'òrgan competent, no la de l'inici del procediment.
- b) La notificació que computarà serà la que realitzin els TEAs o els Tribunals a l'òrgan competent, no la que es realitzi al subjecte inspeccionat.
- c) Quan es determini, s'aplicarà la LGT de 2003 encara que la major part del procediment hagués transcorregut sota la vigència de la LGT de 1963.

L'apartat *c* és objecte de discrepància ja que, una part reduïda de la doctrina, defensen que si l'ordre de retroacció se situa en un moment del procediment al qual continuava vigent la LGT de 1963, no té sentit l'aplicació d'una norma que no estava vigent ni al moment d'inici, ni al moment final, ni al moment en què s'aprecia el defecte que va propiciar la retroacció. Personalment, considero que en aquest cas concorren dos preceptes constitucionalment protegits: d'una banda la manca de seguretat jurídica que implica la variació en últim moment de norma aplicable i, d'altra banda, la retroacció de les disposicions favorables apreciable en aquest cas, ja que pel que fa als terminis la LGT de 2003 és molt més àmplia, específica i favorable per al contribuent que no pas la de 1963³⁸.

Per concloure, cal puntualitzar que malgrat es doni resposta per part de la llei, la jurisprudència i la doctrina i una explicació detallada a les preguntes formulades, s'ha apreciat un volum notable de controvèrsies que arriben als tribunals relacionades amb una o varies de les qüestions plantejades³⁹, entre d'altres destaquen les següents:

- a) **STS d'11 d'octubre de 2010 (RJ 2010, 7221)**: Consideren anul·lada la liquidació per haver-se dictat en període d'ampliació, quan aquesta no era

³⁸ Vid. Títol III Capítol IV de la Llei 230/1963, de 28 de desembre, General Tributaria sobre la inspecció de tributs.

³⁹ En aquest sentit i relacionades amb diverses qüestions plantejades, vid. SSTS 6843/2012 (recurs nº 6534/2011) i 4634/2013 (recurs nº 77/2011), sobre la prescripció de l'acció per inactivitat de l'Administració. Vegi's també les SSAN de 4 d'abril de 2006 (JT 2006, 1003), de 20 de setembre de 2007 (JT 2007, 1523), de 3 de març de 2009 (JT 2009, 413) i la STS de 5 de febrer de 2014 (RJ 2014,734), relatives totes a la necessitat de motivació en matèria d'ampliació del termini, determinant l'ampliació improcedent quan no es raona conforme a dret i només s'al·lega un dels supòsits previstos per a la mateixa.

procedent per no complir-se el requisits necessaris, per tant es considera fora de termini.

- b) **STS d'11 de juliol de 2008 (RJ 2008, 3914) i STS de 18 de setembre de 2008 (RJ 2008, 6877)**: Es determina l'incompliment del termini per a dictar resolució i la inexistència de la caducitat del procediment.
- c) **STS 7933/2012 (recurs nº 1215/2001)**: El Tribunal determina que no s'admet la reiteració d'una liquidació en cap cas, independentment del motiu d'anul·lació. No obstant, la sentència conté el vot particular de l'Excel·lentíssim Senyor Don Manuel Vicente Garzón Herrero, que considera que sí pot procedir la reiteració quan el defecte que ha provocat l'anul·lació ha estat formal i no de fons, sempre que dret de l'Administració no hagués prescrit.

6. SUPÒSITS D'INTERRUPCIÓ INJUSTIFICADA I JUSTIFICADA DEL TERMINI DE LES ACTUACIONS.

El procediment ha d'iniciar-se, desenvolupar-se i finalitzar en un termini de dotze mesos, com estableix la llei i hem mencionat reiteradament al llarg dels diferents punts que componen el present treball. No obstant, com s'ha pogut apreciar a l'apartat anterior, no sempre es compleix la literalitat de l'article 105.1 LGT i es preveuen situacions en què el procediment finalitzi més aviat o més tard del transcurs d'un any. Els casos d'interrupció, de la mateixa manera que els d'ampliació, constitueixen supòsits de modificació de la durada d'aquest termini i, com també es podria entendre, d'excepció a la regla general.

Cal mititzar, però, un aspecte important sobre el present apartat: malgrat els supòsits d'interrupció injustificada i justificada del termini es tractin com un punt separat i individualitzat, estableix una relació directa i vinculant amb els epígrafs quart i sisè

del treball⁴⁰. En certa manera, aquest punt constitueix l'avantsala del següent i una breu extensió de l'anterior; els motius pels quals ens referim d'aquesta manera al mateix són els següents:

- a) Per una banda, constitueix una interrupció tota acció o pressupòsit que impliqui l'alteració del transcurs normal del termini, independentment de quina hagi estat la causa que, concretament, es valorarà pel que fa a les conseqüències. Així doncs, per posar un exemple, s'entendrà per interrupció del termini un defecte formal que impliqui la retroacció de les actuacions (vid. epígraf 4), ja que mentre el recurs s'estigui tramitant i l'òrgan competent no doni l'ordre de retrotraure o anul·li el procediment, aquest queda interromput.
- b) Per una altra banda, si el procediment es veu interromput per una causa determinada aquesta s'haurà d'analitzar i determinar-se si es tracta d'una causa justificada o injustificada. Si la interrupció es produeix per causes injustificades comportarà les conseqüències que s'explicaran detalladament a l'apartat següent (vid. epígraf 6); si, per contra, es tracta d'una interrupció justificada com, per exemple, la que es pot donar per la tramitació d'un recurs que determinarà la continuïtat del procediment, la conseqüència principal que se'n deriva de l'article 104.2 LGT⁴¹, per les causes regulades i perfectament descrites a l'article 103 RD 1065/2007⁴², és que el període

⁴⁰ Epígraf 4: Supòsits d'ampliació del termini del procediment i Epígraf 6: Conseqüències de l'incompliment del termini per causes imputables a l'Administració.

⁴¹ Article 104 LGT: 2. Als sols efectes d'entendre complerta l'obligació de notificar dins el termini màxim de durada dels procediments, serà suficient acreditar que s'ha realitzat un intent de notificació que contingui el text íntegre de la resolució. Els períodes d'interrupció justificada que s'especifiquin reglamentàriament i les dilacions en el procediment per causa no imputable a l'Administració tributària no s'inclouran en el còmput del termini de resolució.

⁴² Article 103 LGT: Als efectes del que disposa l'article 104.2 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, es consideren períodes d'interrupció justificada els originats en els següents supòsits:

- a) Quan, per qualsevol mitjà, es demanin dades, informes, dictàmens, valoracions o documents a altres òrgans o unitats administratives de la mateixa o d'altres administracions, pel temps que transcorri des de la tramesa de la petició fins a la recepció d'aquells per l'òrgan competent per continuar el procediment, sense que la interrupció per aquest concepte pugui excedir, per a totes les peticions de dades, informes, dictàmens, valoracions o documents que es puguin efectuar, de sis

de temps que duri la interrupció no computarà dins del termini de resolució⁴³.

L'explicació d'aquest breu punt culmina amb l'explicació de l'apartat següent, aquest fet es deu a que la interrupció injustificada comporta conseqüències més àmplies i és objecte de més controvèrsies que no pas la interrupció justificada, ja que la segona normalment implica una realització adequada de la tasca inspectora de l'Administració i es deu a l'actuació del subjecte inspeccionat, en definitiva, per causes imputables al mateix.

mesos. Quan es tracti de sol·licituds formulades a altres estats, aquest termini serà de 12 mesos.

b) Quan, per qualsevol mitjà, es demanin dades, informes, dictàmens o valoracions a un altre Estat o entitat internacional o supranacional com a conseqüència de la informació prèviament rebuda dels mateixos en el marc de l'assistència mútua, pel temps que transcorri des de la remissió de la petició a l'autoritat competent de l'altre Estat o entitat fins a la recepció d'aquells per l'òrgan competent per continuar el procediment, sense que la interrupció per aquest concepte pugui excedir, per a totes les peticions, de 12 mesos. Aquest termini d'interrupció és independent del regulat en el paràgraf a) anterior.

c) Quan d'acord amb el que estableix l'article 180.1 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, es remeti l'expedient al ministeri fiscal o a la jurisdicció competent, pel temps que transcorri des de l'esmentada remissió fins que, si és el cas, es produeixi la recepció de l'expedient tornat o de la resolució judicial per l'òrgan competent per continuar el procediment.

d) Quan es sol·liciti a la Comissió consultiva l'informe preceptiu a què es refereix l'article 159 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, pel temps que transcorri des de la notificació a l'interessat a què es refereix l'article 194.2 d'aquest Reglament fins a la recepció de l'informe per l'òrgan competent per continuar el procediment o fins al transcurs del termini màxim per a la seva emissió.

e) Quan la determinació o imputació de l'obligació tributària depengui directament d'actuacions judicials en l'àmbit penal, pel temps transcorregut des que es tingui coneixement de l'existència d'aquestes actuacions i es deixi constància d'aquest fet en l'expedient o des que es remeti l'expedient a la jurisdicció competent o al Ministeri Fiscal fins que es conegui la resolució per l'òrgan competent per continuar el procediment. No obstant això, quan això sigui possible i sigui procedent es poden practicar liquidacions provisionals d'acord amb el que disposa l'article 101.4 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària.

f) Quan es doni alguna causa de força major que obligui l'Administració a interrompre les seves actuacions, pel temps de durada d'aquesta causa. No obstant això, quan sigui possible i sigui procedent es poden practicar liquidacions provisionals d'acord amb el que disposa l'article 101.4 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària.

⁴³ Vid. SSTS de 28 de gener de 2011 i de 20 de novembre de 2012, ambdues realitzen la diferenciació entre el termini de la interrupció i el del procediment en conjunt pròpiament dit.

7. CONSEQÜÈNCIES DE L'INCOMPLIMENT DEL TERMINI PER CAUSES IMPUTABLES A L'ADMINISTRACIÓ.

Com bé s'ha introduït a l'epígraf anterior, en aquest apartat tractarem quines són les conseqüències de la interrupció injustificada del termini de sis o dotze mesos, en funció del cas concret. Principalment, i abans de procedir a l'anàlisi de les conseqüències, és necessari tenir present que s'entén per interrupció injustificada tota inactivitat de l'Administració, sense motiu raonable aparent, que sigui superior als sis mesos.

Per tal de realitzar una exposició detallada i específica del que comporta aquest tipus de interrupció, totes elles regulades a l'article 150.2 LGT⁴⁴, dividirem l'explicació en diferents punts:

1r. El primer efecte és que no es produirà la caducitat del procediment, la qual cosa significa que l'Administració podrà iniciar d'ofici un altre procediment inspector al mateix subjecte inspeccionat sense la interrupció injustificada constitueixi una condició impeditiva. Cal dir que certs autors, com Martín Queralt i Merino Jara,

⁴⁴Articles 150.2 i 3 LGT: 2. La interrupció injustificada del procediment inspector per no realitzar cap actuació durant més de sis mesos per causes no imputables a l'obligat tributari o l'incompliment del termini de durada del procediment a què es refereix l'apartat 1 d'aquest article no determinarà la caducitat del procediment, que continuarà fins al seu acabament, però produeix els efectes següents respecte a les obligacions tributàries pendents de liquidar:
a) No es considerarà interrompuda la prescripció com a conseqüència de les actuacions inspectores desenvolupades fins a la interrupció injustificada o durant el termini assenyalat a l'apartat 1 d'aquest article.

En aquests supòsits, s'entendrà interrompuda la prescripció per la represa d'actuacions amb coneixement formal de l'interessat després de la interrupció injustificada o la realització d'actuacions amb posterioritat a la finalització del termini a què es refereix l'apartat 1 d'aquest article. En ambdós supòsits, l'obligat tributari té dret a ser informat sobre els conceptes i períodes a què s'estenen les actuacions que vagin a realitzar-se.

b) Els ingressos realitzats des de l'inici del procediment fins a la represa de les actuacions que hagin estat imputats per l'obligat tributari al tribut i període objecte de les actuacions inspectores tindran el caràcter d'espontanis als efectes de l'article 27 d'aquesta Llei. Així mateix, tenen el caràcter d'espontanis els ingressos realitzats des de l'inici del procediment fins a la primera actuació practicada amb posterioritat a l'incompliment del termini de durada del procediment previst en l'apartat 1 d'aquest article i que hagin estat imputats per l'obligat tributari al tribut i període objecte de les actuacions inspectores.

3. L'incompliment del termini de durada a què es refereix l'apartat 1 d'aquest article determina que no s'exigeixin interessos de demora des que es produeixi l'incompliment fins a la finalització del procediment

consideren que la no caducitat del procediment no és una conseqüència pròpiament dita, que es tracta merament d'una característica general, ja que consideren que ho són totes les següents que exposarem a continuació; personalment, considero que sí s'ha de valorar com a una conseqüència la possibilitat d'iniciar novament un altre procediment inspector amb tots els passos i garanties que aquest comporta, així com la impossibilitat de retrotraure actuacions ni beneficiar-se total i absolutament⁴⁵ de les realitzades, per aquest motiu he inclòs la caducitat en el llistat de conseqüències i no l'he tractat com un aspecte independent i general.

2n. La segona conseqüència és que, malgrat es produeix una interrupció del procediment, aquesta interrupció no afecta a la prescripció. Així doncs, el termini de prescripció no quedaria interromput i el còmput continuaria corrent de la mateixa manera que ho faria si el procediment s'hagués desenvolupat de manera satisfactòria, sense dilacions indegudes. D'aquesta conseqüència se'n deriva una doble vessant:

a) La no interrupció de la prescripció dota al procediment de seguretat jurídica, ja que limita el poder de l'Administració i permet establir un període màxim d'actuació. El cas contrari col·locaria al subjecte inspeccionat en una clara situació d'indefensió en favor de l'Administració, dotant a aquesta de privilegis malgrat les dilacions hagueren estat totalment imputables a la mateixa.

b) Aquest fet obliga indirectament a l'Administració a actuar amb la major diligència possible ja que, si s'arriba al final de còmput de prescripció, perd la possibilitat d'exercir el dret i tot el que això comporta. Finalment, un exemple que il·lustraria la prescripció del dret de l'Administració seria que es comunicés l'inici del procediment inspector al febrer de 2004, que el període de pagament voluntari finalitzés al març de 2005 i fins l'abril de 2008 l'Administració no realitzés cap activitat ni enviés cap notificació al subjecte inspeccionat. El dret de

⁴⁵Em refereixo aquí a que les actuacions ja realitzades, per tal que es puguin al·legar, han de complir les mateixes garanties que les noves actuacions del nou procediment que s'insti, així com que no podrà reiterar una liquidació anul·lada per un tribunal si el motiu d'anul·lació ha estat un defecte de fons.

l'Administració hauria prescrit, d'acord amb l'exemple explicat i, a més, el dret de reclamar el pagament del deute (o sanció en cas que aquesta procedís).

Cazorla Prieto⁴⁶ i el magistrat Juan Gonzalo Martínez Micó⁴⁷ menciona la possibilitat d'interrompre la prescripció en fase d'execució i en cas que, en primer lloc, es realitzi la deguda notificació al subjecte inspeccionat o, en segon lloc, que transcorrin més de dotze mesos (termini màxim de duració del procediment) des de que es produeix la interrupció injustificada. Aquesta possibilitat no ha estat objecte de pronunciament jurisprudencial i, generalment, s'opta per decretar la prescripció o la interrupció no es perllonga fins al punt de produir-se la mateixa.

3r. La tercera conseqüència és que s'aplica l'article 27 LGT⁴⁸, d'acord amb el qual tindran el tracte d'extemporani els ingressos realitzats pel subjecte inspeccionat des de l'inici de les actuacions fins que es produeixi la interrupció. Dit d'una altra manera, si el subjecte inspeccionat abona la quantitat que estima que serà producte de la posterior liquidació, aquest ingrés o ingressos es tractaran amb caràcter

⁴⁶ **Cazorla Prieto**, Op. Cit. Nota 18.

⁴⁷ Magistrat i Doctor en Dret Financer i Tributari, raonament extret de la publicació en l'edició Cuadernos Digitales de Formación, en CISS Tribuna Fiscal, publicat a l'abril de 2014. L'estudi recull part de la Conferència presentada al 10º Congreso Tributario, organitzat pel CGPJ amb col·laboració de la AEDAF i celebrat a Oviedo els dies 7, 8 i 9 de maig de 2014.

⁴⁸ Article 27 LGT: 1. Els recàrrecs per declaració extemporània són prestacions accessòries que han de satisfer els obligats tributaris com a conseqüència de la presentació d'autoliquidacions o declaracions fora de termini sense requeriment previ de l'Administració tributària.

A l'efecte d'aquest article, es considera requeriment previ qualsevol actuació administrativa realitzada amb coneixement formal de l'obligat tributari conduent al reconeixement, regularització, comprovació, inspecció, assegurament o liquidació del deute tributari.

2. Si la presentació de l'autoliquidació o declaració s'efectua dins dels tres, sis o 12 mesos següents al terme del termini establert per a la presentació i ingrés, el recàrrec serà del cinc, 10 o 15 per cent, respectivament. Aquest recàrrec es calcularà sobre l'import a ingressar resultant de les autoliquidacions o sobre l'import de la liquidació derivat de les declaracions extemporànies i exclourà les sancions que haguessin pogut exigir i els interessos de demora meritats fins a la presentació de l'autoliquidació o declaració.

Si la presentació de l'autoliquidació o declaració s'efectua una vegada transcorreguts 12 mesos des del terme del termini establert per a la presentació, el recàrrec serà del 20 per cent i exclourà les sancions que haguessin pogut exigir-se. En aquests casos, s'exigiran els interessos de demora pel període transcorregut des del dia següent al terme dels 12 mesos posteriors a la finalització del termini establert per a la presentació fins al moment en què l'autoliquidació o declaració s'hagi presentat.

En les liquidacions derivades de declaracions presentades fora de termini sense requeriment previ no s'exigiran interessos de demora pel temps transcorregut des de la presentació de la declaració fins a la finalització del termini de pagament en període voluntari corresponent a la liquidació que es practiqui, sense perjudici de els recàrrecs i interessos que correspongui exigir per la presentació extemporània.

extemporani, no essent procedent cap tipus de sanció però sí els recàrrecs pertinents.

4t. La quarta i última conseqüència és que, des de que es produeixi la interrupció fins que finalitzi el procediment, no es meritaren ni seran exigibles els interessos de demora. Aquest efecte és perfectament lògic: no pot recaure sobre el subjecte inspeccionat el deure d'abonar uns interessos de demora que no li són imputables. No obstant, malgrat que l'exempció d'interessos de demora és al lògic al judici de la llei, la doctrina i el meu propi, en casos similars la jurisprudència a determinat el contrari. Un exemple és el que exposa José Luis Bosch Cholbi⁴⁹:

- La STS de 19 de novembre de 2012, ja citada, interpreta que el subjecte inspeccionat sí ha d'abonar els interessos de demora meritats durant el període de resolució dels recursos interposats per ell i quan l'execució del deute tributari, no només no era exigible, sinó que a més es trobava en situació de suspensió. El més sorprenent d'aquesta decisió judicial és que el Tribunal manté aquest criteri fins i tot quan el recurs ha estat estimat i a favor del subjecte passiu.

Per concloure, és importat saber d'una banda que, en casos d'anul·lació de liquidació, l'Agència Tributaria disposa d'un màxim de sis mesos per a dictar una altra abans que es contempli la inactivitat i, d'altra banda, que la fase d'execució explicada a l'epígraf 3 del present treball, es tracta de manera independent al procediment d'inspecció pròpiament dit i, per tant, aquest està subjecte a un termini de prescripció diferent.

⁴⁹ Professor titular de Dret Financer i Tributari a la Universidad de Valencia, raonament extret de la revista tribuna fiscal n° 265/2013, article titulat "Una decisión transcendental del Tribunal Supremo. Sentencia de 19 de noviembre de 2012 sobre la retroacción de las actuaciones por la Administración Tributaria."

8. CONCLUSIONS.

Un cop finalitzat el present treball, s'han arribat a les següents conclusions:

PRIMERA. Es pot observar que s'han complert els següents objectius plantejats a la introducció:

- a) Realització de l'exposició doctrinal, mitjançant la citació i explicació de diferents autors, i de l'exposició legal, analitzant els preceptes sobre la matèria tractada de la Llei 58/2003 General Tributaria i en comparació amb la seva predecessora (LGT de 1963) i la seva successora (Reforma Fiscal que entra en vigor l'1 de juny de 2015).
- b) Estudi jurisprudencial del termini de 12 mesos i dels supòsits de interrupció i ampliació d'aquest.

SEGONA. Pel que fa a la finalitat, es pot determinar que els tribunals mantenen una postura general, i a favor del contribuent, a nivell de interrupció injustificada i d'ampliació del termini de 12 mesos.

TERCERA. No es contemplen, a nivell jurisprudencial, supòsits d'ampliació del termini per dilacions indegudes imputables a l'Administració, ja que en aquests casos es compleix la llei i s'apliquen els mateixos mecanismes previstos per a la interrupció injustificada.

QUARTA. No obstant, en certs casos el Tribunal Suprem ha resolt a favor de l'Administració, i en perjudici del subjecte inspeccionat, en casos que principalment la doctrina ha considerat inadequat (Sentència de 19 de novembre de 2012, per exemple).

CINQUENA. Personalment, considero que per a evitar decisions dispars per mínimes que siguin, seria necessària la unificació de doctrina per part del Tribunal

Suprem, d'aquesta manera s'establiria un concepte més determinat i unitari dels terminis en la inspecció tributaria.

SISENA. En relació amb les últimes línies del paràgraf anterior, m'agradaria destacar que el present treball s'ha realitzat amb l'objectiu principal de realitzar una humil simulació d'aquesta "unificació de doctrina" que considero que hauria de dur a terme el Tribunal Suprem, ja que aquest és un tema controvertit i objecte d'un volum considerable de litigis i l'establiment d'un concepte global a cada cas evita (o hauria evitat) l'increment d'aquestes divergències.

SETENA. Finalment, malgrat tot a aquestes alçades únicament es pot tractar aquesta solució amb perspectiva i com una mera hipòtesi, ja que el canvi dels terminis en la inspecció tributaria que realitza la Reforma Fiscal, que entrarà en vigor en juny d'aquest any, comportarà altres interpretacions doctrinals i diferents resolucions judicials que deixaran la porta oberta a noves vies de recerca, que culminaran amb la realització de futurs estudis i treballs com el que he tingut el plaer de realitzar.

9. BIBLIOGRAFÍA.

1. **Merino Jara, Isaac y Varios Autores;** Derecho Financiero y tributario. Parte General; ed. *Tecnos, 3ª edición, Madrid 2013*. Lección 13: LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA. 4. Fases del procedimiento. 4.2. Desarrollo del procedimiento. Pág. 480.
2. **Sánchez Morón, Miguel;** Derecho Administrativo. Parte General; ed. *Tecnos, 8ª edición, Madrid 2012*. Capítulo XIII: LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS. V. La eficacia de los actos administrativos. 1. La ejecutividad de los actos administrativos. C. Necesidad de notificación: el régimen de las notificaciones. Págs. 547 a 549.

3. **Cazorla Prieto, Luis María;** Derecho financiero y tributario. Parte general; ed. Thomson Reuters Aranzadi, 13ª edición, Navarra 2013. Lección 17: ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN: 3.Plazos. Pág. 399.

4. **Sánchez Calero, Fernando y Sánchez- Calero Guilarte, Juan;** Instituciones de derecho mercantil. Vol. I; ed. Thomson Reuters Aranzadi, 35ª edición (8ª en Aranzadi), Navarra 2012. CAPÍTULO 9: Contabilidad de los empresarios. Págs. 173 a 177.

5. **Martín Queralt, Juan y Varios autores;** Manual universitario de Derecho Tributario; ed. Thomson Reuters Aranzadi, 19ª edición, Navarra 2014. Lección 7: ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS. III. El procedimiento inspector. 2. Inicio y desarrollo del procedimiento de inspección. Págs. 190 a 193.

6. **Peláez Martos, José María;** “Todo sobre la reforma fiscal. ¿Cómo van a cambiar las actuaciones y procedimientos de inspección con la nueva LGT?”. Any de publicació 2014, [visitat el 20 de novembre de 2014]: http://cissfiscal.ciss.es/Content/DocumentoGratisRef.aspx?params=H4sIAAAAAAEAO29B2AcSZYIJi9tynt_SvVK1B0oQiAYBMk2JBAEozBiM3mkuwdaUcjKasqgcpIVmVdZhZAzO2dvPfee999577733ujudTif33_8_XGZkAWz2zkrayZ4hgKrIH9-fB8_IorZ7LPT33uHnt2dvb2d3V94mddNUS0_o9_v79zf-RQfFOfXT6vpm-tV_tl5Vjb5L8wnVfU2eO_3N-3_Hy0DDsZRAAAWKE

7. **Puerta Arrúe, Ángel.** “La retroacción de las actuaciones inspectoras en las resoluciones económico- administrativas o judiciales a la luz de las recientes sentencias del Tribunal Supremo”. Any de publicació 2012, [visitat el 2 de gener de 2015]: <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4100175>

8. **Martínez Micó, Juan Gonzalo;** “Cuadernos Digitales de Formación”. *CISS Tribuna Fiscal*, publicat a l’abril de 2014. L’estudi recull part de la Conferència presentada al 10º Congreso Tributario, organitzat pel CGPJ amb col·laboració de la AEDAF i celebrat a Oviedo els dies 7, 8 i 9 de maig de 2014.

9. **Bosch Cholbi, José Luis;** “Una decisión transcendental del Tribunal Supremo. Sentencia de 19 de noviembre de 2012 sobre la retroacción de las actuaciones por la Administración Tributaria.” *Revista tribuna fiscal* nº 265/2013.