

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ053814

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 29 de enero de 2014

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4649/2011

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Interrupciones y dilaciones. Cuando la Inspección requiere la presentación de documentación ha de conceder un plazo para su cumplimentación. Aunque se parta de la obligación que tenía el obligado tributario de aportar la información controvertida, en cuanto era objeto de una actuación inspectora, es lo cierto que la Inspección no otorgó plazo alguno, incumpliendo el art. 36.4 RD 939/1986 (RGIT), lo que impide achacar al inspeccionado el incumplimiento de un plazo que no ha sido determinado. [Vid., en el mismo sentido, STS, de 13 de diciembre de 2011, recurso n.º 127/2008 (NFJ045552)]. Ha habido, por razón de las dilaciones examinadas un incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector. En consecuencia, apreciada la no interrupción del plazo prescriptivo por las actuaciones inspectoras desarrolladas, se colige que en la fecha en que se notifica el acuerdo de liquidación tributaria, estaba prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y para sancionar el ejercicio 2000, por transcurso de un plazo superior al de cuatro años. **Cómputo del plazo. Ampliación.** La sentencia de instancia concluye que la motivación no sólo ha sido escueta sino abiertamente insuficiente, ya que no informa, ni siquiera de modo indiciario o parcial, sobre las razones que la justifican, pues lo único que se pone de manifiesto es que el volumen de operaciones de la entidad sobrepasa determinados límites cuantitativos que determinan la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría contable y de ahí la especial complejidad de las actuaciones. La doctrina de la Sala de instancia es concorde con nuestra jurisprudencia más reciente. No basta acreditar la concurrencia de alguna de las circunstancias que hacen posible acordar una prórroga, sino que es preciso poner tales circunstancias en relación con las concretas actuaciones inspectoras de que se trate. La exigencia de motivación no se limita a la justificación material del factor habilitador de la ampliación, sino que se requiere, en los propios términos literales del precepto, «su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación...». A lo expuesto se añade la falta de eficacia del acuerdo de ampliación al haberse adoptado una vez transcurrido el plazo de doce meses legalmente previsto. El acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras ha de producirse con anterioridad a que finalice el plazo inicial de doce meses, sin tener en cuenta las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al contribuyente durante esos doce meses. [Vid., SSTS, de 3 de octubre de 2011, recurso n.º 1706/2007 (NFJ049274) y de 2 de febrero de 2011, recurso n.º 720/2006 (NFJ041835)].

PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (LJCA), art. 88.1 d) y 3.

Ley 1/1998 (LDGC), art. 29.

RD 939/1986 (RGIT), arts. 31, 31.bis, 31 ter y 36.4.

RDLeg. 1564/1989 (TRLSA), arts. 181 y 203.

PONENTE:*Don Juan Gonzalo Martínez Mico.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintinueve de Enero de dos mil catorce.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Magistrados reseñados al margen, el presente recurso de casación núm. 4649/2011, promovido por la Administración General del Estado, y en su representación y defensa por el Abogado del Estado, contra la sentencia dictada, con fecha 30 de junio de 2011, por la Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 370/2008 en materia del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000, contra los actos administrativos de liquidación tributaria e imposición de sanción, en cuantías de 817.414,97 y 323.797,34 euros.

Comparece como parte recurrida la entidad EXPRESS CROEX S.A., representada por Procurador y dirigida por Letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

La resolución del recurso exige partir de los siguientes datos fácticos resultantes del expediente

Primero.

En fecha 17 de mayo de 2004, se formalizó a la entidad EXPRESS CROEX S.A. por la Inspección de los Tributos de Cataluña acta de disconformidad A02 nº 70856354 por el Impuesto sobre Sociedades de los periodos 1998, 1999 y 2000. No obstante, el 2 de diciembre de 2004 se dictó acto de instrucción, notificado al día siguiente, mediante el que se acordaba completar las actuaciones en orden a clarificar diversas cuestiones planteadas en el expediente en relación al Impuesto sobre Sociedades del año 2000. Completadas las actuaciones y como consecuencia de las mismas, se instruyó nuevamente, con fecha 16 de junio de 2006, acta de disconformidad A02 nº 71182082 atinente al Impuesto sobre Sociedades del periodo 2000.

En dicha acta se hacía constar, en síntesis:

1º) La fecha de inicio de las actuaciones fue el día 28 de junio de 2002. No se deben computar 1.092 días a efectos del artículo 29 de la Ley 1/1998. En fecha 23 de mayo de 2005 (notificado al día siguiente) se acordó por el Inspector-Jefe la ampliación del plazo de duración de las actuaciones a 24 meses, por entender que las mismas revestían especial complejidad.

2º) En relación a los ingresos, se propone un incremento de la base imponible de 11.921.756 pesetas al considerar que el sujeto pasivo declara en el Impuesto sobre Sociedades un volumen de ventas inferior en dicho importe, resultando tal diferencia de las discrepancias apreciadas entre los Libros de IVA y los Libros de Contabilidad. Igualmente, se propone un incremento de la base imponible de 109.688.367 pesetas al considerar que el obligado se ha practicado abonos de ventas (rappels y otras bonificaciones por ventas) que, o bien no han sido acreditados, o bien corresponden a sujetos pasivos del impuesto distintos.

3º) En relación a los gastos, en lo que aquí interesa, se propone un incremento de la base imponible que se desglosa de la siguiente manera en atención a los conceptos que a continuación se refieren:

a) Gastos devengados en el periodo anterior al 1 de octubre de 2000 (período Unilever). El actuario propone aumentar la base imponible en 33.264.389 pesetas que corresponden a gastos devengados por el grupo Unilever (quien vende activos y cede personal al sujeto pasivo con efectos de 1-10-00), y que no han sido retrocedidos, en virtud del artículo 13 y del art. 19.1 de la LIS.

Para determinar los gastos devengados en periodo Unilever se ha prorrateado en función de las fechas el importe de aquellas facturas que correspondían a servicios cuyo periodo se iniciaba antes del 1 de octubre y terminaba después del 1 de octubre, y en el caso de publicidad en revistas que corresponden o pudieran corresponder a ambos periodos, se ha considerado gasto deducible únicamente el importe de las publicaciones cuya aparición en revistas se ha justificado como posterior a 1 de octubre de 2000.

Para determinar el incremento de 33.264.389 pesetas, el actuario, ante cierta falta de información sobre los asientos de retrocesión del gasto practicados, aplica el importe de la retrocesión conocida a los gastos detectados por la Inspección contabilizados contra la misma cuenta que la retrocesión y hasta el límite de lo descubierto, sin que, a juicio de la actuario, proceda disminuir la base imponible por los importes no descubiertos por la Inspección y retrocedidos en su día por el sujeto pasivo.

b) Provisiones de gastos (excluidos los de personal que se trataran en un apartado específico). La actuario propone incrementar la base imponible en 69.148.086 pesetas por no resultar acreditadas, en virtud del artículo 13 de la LIS, pues se trata de provisiones que pretendían reflejar gastos devengados en el año 2000, pero cuyas facturas no se reciben hasta 2001.

La comprobación ha reflejado que algunas de estas provisiones se dotaron por importes excesivos, al no haberse podido acreditar, en todo o en parte.

c) Provisiones por insolvencias. La propuesta de regularización consiste en incrementar la base imponible en 447.300 pesetas, en base al artículo 12.2 y 148 de la LIS , por no haberse acreditado el gasto dotado en concepto de esta provisión (cuenta 694000).

d) Propone incrementar la base imponible declarada en 10.000.000 pesetas con origen en la provisión por depreciación de mercancías, puesto que no se ha probado un valor de mercado a 31 de diciembre de 2000 inferior al de las mercancías que figuraban en el inventario.

e) Propone incrementar la base imponible en 9.453.261 pesetas al haberse deducido el sujeto pasivo gastos que no han sido justificados documentalmente o cuyos comprobantes son documentos bancarios a nombre de otro sujeto pasivo o notas internas del propio sujeto pasivo.

f) Gastos de personal. Propone aumentar la base imponible en 23.538.611 pesetas, pues el sujeto pasivo se habría deducido incorrectamente 153.401 pesetas correspondientes a la periodificación de un gasto de Unilever, consecuencia de un préstamo a un empleado, 3.459.072 pesetas correspondientes a periodificaciones de pagas extras no acreditadas, 1.793.999 pesetas correspondientes a gastos por seguros de vida y accidentes al no haberse aportado una relación de primas por beneficiarios que acreditaría que se trata de seguros de personal, 15.332.999 pesetas correspondientes a provisiones de gastos por vacaciones dotadas en el ejercicio así como anteriores al año 2000 que no han sido acreditadas, al no justificarse la existencia de ningún gasto devengado y no pagado a 31 de diciembre de 2000, y 2.799.140 pesetas correspondientes a dotaciones para premios de antigüedad.

g) Amortizaciones. Propone un incremento de 5.117.638 pesetas porque se ha deducido como gasto bienes de activo fijo (se admite la amortización correspondiente a los mismos), y un incremento de 8.287.122 pesetas correspondiente a excesos de amortización no acreditados.

Segundo.

Previo informe ampliatorio , en fecha 14 de diciembre de 2006 se dictó por el Inspector Regional de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT Acuerdo de liquidación correspondiente al periodo 2000 , en el cual se confirman las propuestas de regularización indicadas en el antecedente primero. La deuda total de la liquidación asciende a 817.414,97 €, desglosado en una cuota de 647.594,68 € y en unos intereses de demora de 169.820,29 €.

La liquidación tiene el carácter de definitiva en consonancia con el carácter definitivo que tiene el acta de la que trae causa. Dicho Acuerdo se notifica a la entidad en fecha 15 de diciembre de 2006.

Tercero.

Mediante acuerdo de fecha 16 de noviembre de 2004 del Instructor del procedimiento sancionador, que se notificó a la entidad en dicha fecha, se inició el procedimiento sancionador por infracción tributaria grave asociado al acta A02 nº 70856354, tramitación abreviada, en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los periodos 1998, 1999 y 2000.

Y en fecha 14 de diciembre de 2006 se dictó por el Inspector Regional de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT Acuerdo de imposición de sanción del periodo 2000, en el cual, en síntesis, se señalaba: La entidad en el año 2000 dejó de ingresar 647.594,68 €. Se aprecia culpa o, al menos, negligencia. La Inspección, en aplicación de la Ley 230/1963, considera cometida una infracción tributaria grave por dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria en el año 2000, sin graduación, resultando una sanción al 50% de 323.797,34 €. La Inspección realiza la comparación con la normativa de la Ley 58/2003, que no resulta más favorable que la Ley 230/1963, e impone la sanción aplicando la Ley 230/1963.

La notificación al interesado se produce en fecha 15 de diciembre de 2006.

Cuarto.

Contra dichos Acuerdos, la entidad recurrente ha interpuesto en fecha 12 de enero de 2007 sendas reclamaciones económico-administrativas (R.G. 635/07 y 636/07), per saltum , ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que procedió a la acumulación de las dos reclamaciones presentadas por la entidad y en su reunión de 10 de julio de 2008 acordó desestimar las reclamaciones interpuestas y confirmar los acuerdos impugnados.

Quinto.

Contra la resolución del TEAC de fecha 10 de julio de 2008 EXPRESS CROEX S.A. interpuso recurso contencioso- administrativo ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional, que fue turnado a la Sección Segunda y resuelto en sentencia de 30 de junio de 2011 , cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLO: Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la Entidad EXPRESS CROEX S.A. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 10 de julio de 2008, a que las presentes actuaciones se contraen, y anular la resolución impugnada y los acuerdos de que trae causa, por su desconformidad a Derecho, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Sin imposición de costas".

Sexto.

Contra la citada sentencia el Abogado del Estado preparó ante el Tribunal "a quo" el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala y admitido el recurso por providencia de 12 de diciembre de 2011. Y formalizado por la representación procesal de la parte recurrida su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló la audiencia del día 29 de enero para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martinez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se impugna, mediante este recurso de casación interpuesto por la representación de la Administración General del Estado, la sentencia de 30 de junio de 2011 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional por la que se estimó el recurso núm. 370/2008 instado por la entidad EXPRESS CROEX S.A.

El citado recurso había sido promovido por la misma sociedad EXPRESS CROEX contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de 10 de julio de 2008 desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas, per saltum, contra los actos administrativos de liquidación tributaria e imposición de sanción de la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña, ambos de fecha 14 de diciembre de 2006, relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000 y cuantía de 817.414,97 euros y 323.797,34 euros respectivamente.

Segundo.

1. El primer motivo de casación se formula al amparo del artículo 88.1. d) y 3 de la Ley jurisdiccional , por infracción del artículo 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero , y desarrollo reglamentario correspondiente de los artículos 31 , artículo 31.bis . y 31 ter del Reglamento de Inspección , según redacción dada por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero. Se consideran infringidos dichos preceptos, en la medida en que la sentencia no aprecia la existencia de dilaciones imputables al interesado, considera no suficiente la motivación del acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras, así como niega eficacia al acuerdo citado de ampliación al haberse adoptado, dice la sentencia, una vez transcurrido el plazo de doce meses naturales desde el inicio del procedimiento.

2. Con respecto a que la sentencia no aprecia la existencia de dilaciones imputables a la actora en la instancia (1.092 días por la existencia de dilaciones imputables más 7 días de ampliación del plazo de alegaciones solicitado por el obligado), es de recordar que, como dice la sentencia, las actuaciones inspectoras se inician el 28 de junio de 2002 y concluyen el 2 de diciembre de 2004 . Se imputan dilaciones indebidas al recurrente y causas justificadas de paralización de 645 días.

Ahora bien, del cómputo que realiza la Administración de dilaciones imputables al recurrente, una de ellas corresponde a 549 días de retraso en la entrega de documentos, desde el 12 de agosto de 2002 al 12 de febrero de 2004. Al margen de que el actor afirmara que se entregaron los documentos el 26 de marzo de 2003 (diligencia 12), la sentencia señala que tal dilación no puede ser imputada al actor. Efectivamente, para poder imputar la dilación al interesado se requiere actuación diligente por parte de la Administración. Esto es, es necesaria la fijación de un plazo para cumplir con lo requerido e incumplido, así como proceder a nuevos requerimientos cuyos plazos pueden ser computados como dilaciones al recurrente, pero ello dentro de lo razonable a fin de cumplir con las funciones inspectoras, pues la ausencia reiterada de la cumplimentación de lo requerido no puede justificar un alargamiento irracional de las actuaciones, ya que el ordenamiento jurídico arbitra medios para fijar los elementos

tributarios aún frente a la inactividad del interesado. Por ello la falta de cumplimiento de lo requerido no autoriza a la Administración a mantener abierto el plazo de dilaciones imputables al interesado de manera indefinida, sino tan solo por el tiempo necesario para constatar que tal requerimiento no será cumplido y posteriormente actuar las facultades en Derecho para la delimitación de los elementos tributarios.

Al margen del señalado en determinados requerimientos o no se concede plazo o concedido y expirado no se produce actuación administrativa alguna. Esta forma de actuar no justifica la imputación de las dilaciones al interesado.

Por eso la sentencia entiende que las dilaciones señaladas por la Administración no pueden ser imputadas al actor y en consecuencia se ha sobrepasado el plazo establecido en el artículo 29 de la Ley 1/1998 .

3. Pues bien, aunque se parta de la obligación que tenía el obligado tributario de aportar la información controvertida, en cuanto era objeto de una actuación inspectora, es lo cierto que la Inspección no otorgó plazo alguno, incumpliendo lo que establecía el artículo 36.4 del Reglamento General de Inspección .

La concesión de un plazo ha sido considerada como esencial por la Jurisprudencia de esta Sala.

El artículo 36.4 del Real Decreto 939/1986 , por el que se aprobó el Reglamento General de Inspección, disponía que "cuando la Inspección requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes y otros antecedentes que no resulten de la documentación que ha de hallarse a disposición de aquella ni de los justificantes de los hechos o circunstancias consignados en sus declaraciones, se les concederá un plazo no inferior a diez días para cumplir con su deber de colaboración".

Por tanto, existe una norma de cuyo tenor literal se deduce que cuando la Inspección requiere la presentación de datos, informes u otros antecedentes, ha de conceder un plazo, siempre no inferior a diez días, para su cumplimentación, de tal forma que la inobservancia de este deber como ha sucedido en el caso de autos, impide a la Administración beneficiarse de una indeterminación creada por ella y achacar al inspeccionado el incumplimiento de un plazo que no ha sido determinado, sin que el defecto expresado pueda subsanarse computando un plazo de quince días siguientes a la solicitud de la Inspección.

El artículo 31.bis.2 del Reglamento de Inspección de 1986 , incorporado por Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero , considera dilaciones imputables al propio obligado tributario, "el retraso por parte de éste en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias formuladas o solicitadas por la inspección", pero el más elemental de los razonamientos exige que aquél solo pueda afirmarse a partir de la fijación de un plazo concreto. Dicho de otro modo, si retrasar es "diferir o suspender la ejecución de algo", es claro que dicho efecto solo puede ser computado a partir del señalamiento de un momento determinado para llevar a cabo dicha ejecución.

La sentencia de fecha 24 de enero de 2011 de esta Sección (rec. 485/207) ya recogía una serie de criterios interpretativos que se basan en el principio general de que el artículo 29 de la Ley 1/98 es un principio esencial del sistema tributario enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente para alcanzar el anhelado equilibrio en sus relaciones con la administración. Dichos criterios son:

--Dentro del concepto de "dilación" se incluyen tanto demoras expresamente solicitadas como pérdidas materiales de tiempo provocadas por la tardanza en aportar datos y elementos de juicio imprescindibles.

--"Dilación" es una idea objetiva desvinculada de todo juicio ó reproche sobre la conducta del inspeccionado.

--Al mero transcurso del tiempo debe añadirse un elemento teleológico y ello pues es necesario que impida a la inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea.

--Hay que huir de criterios automáticos pues no todo retraso constituye una "dilación" imputable al sujeto inspeccionado.

Estos mismos criterios son asumidos, y transcritos literalmente, por la sentencia de fecha 21 de septiembre de 2012 (rec. 3077/2009) que realiza en su Fundamento Jurídico Segundo un recordatorio general de la doctrina sobre las dilaciones imputables al contribuyente y añade los siguientes criterios:

--Según la sentencia de fecha 28 de enero de 2011 , dictada en el recuso 5006/2005 , la falta de cumplimiento de la documentación exigida no es dilación si no impide continuar con normalidad el desarrollo de la actividad inspectora.

--Las sentencias dictadas en los recursos 541/2011 y 6555/2009 afirman que retrasarse es diferir ó suspender la ejecución de algo y dicho efecto solo puede ser computado a partir del señalamiento de un momento determinado para llevar a cabo dicha ejecución.

Poco anterior en el tiempo es la sentencia de esta misma Sala de fecha 24 de noviembre de 2011 (rec. 791/2009) que aunque solo se refiere a la necesidad de la fijación de un plazo, es muy clara al afirmar que "por tanto, existe una norma de cuyo tenor literal se deduce que cuando la Inspección requiere la presentación de

datos, informes u otros antecedentes, ha de conceder un plazo, siempre no inferior a diez días, para su cumplimentación, de tal forma que la inobservancia de este deber como ha sucedido en el caso de autos, impide a la Administración beneficiarse de una indeterminación creada por ella y achacar al inspeccionado el incumplimiento de un plazo que no ha sido determinado, sin que el defecto expresado pueda subsanarse computando un plazo de quince días siguientes a la solicitud de la Inspección".

También es importante, y además se ha dictado en un recurso de casación para unificación de doctrina, lo dicho por esta Sala en la sentencia de fecha 13 de diciembre de 2011 (rec. 127/2008) que insiste en la necesidad de fijar un plazo y afirma que "por nuestra parte consideramos perfectamente acorde con la normativa y el espíritu de garantía temporal suficiente que anida en el artículo 29 de la Ley 1/1998 el aceptar la interpretación que subyace en la alegación del Abogado del Estado, en cuanto que fijado un plazo (...) para la realización de las actuaciones inspectoras y advertida la parte con carácter general y al comienzo de éstas sobre las consecuencias en cuanto al cómputo de las dilaciones derivadas del incumplimiento por los sujetos pasivos de sus obligaciones de comparecer o de aportar los documentos requeridos, la norma reglamentaria invocada no tiene por qué interpretarse en un sentido de exigencia de que haya de reiterarse en todas y cada una en las que concurra alguna de aquellas circunstancias, a la vista de que tampoco se trata de una consecuencia extravagante en un discorrir de sentido común de los acontecimientos, que por eso imponga como elemento necesario para formar convicción de una repetición --no por eso desaconsejable-- de una advertencia sobre un extremo intrínsecamente lógico, cual es el de que los retrasos no dependientes de la conducta dilatoria de la propia Administración no deben de imputarse a ésta.

En este sentido, a salvo circunstancias particulares que aquí no constan, debemos de considerar que, hecha la clara y precisa advertencia inicial, nada se opone a nivel normativo a que sea aplicado a cada uno de los retrasos por incomparecencia o no aportación íntegra de la documentación requerida la regla general de la imputación de las dilaciones consecuentes a los contribuyentes incumplidores".

En cualquier caso, la imputabilidad de la paralización no tiene que ser total ni que impida a la Administración tributaria continuar con la tramitación de la Inspección, pues no se olvide que el último párrafo del artículo 31 señala que "la interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse" por lo tanto, es posible que exista paralización imputable y, a la vez, que la administración haya practicado diligencias y actuaciones.

Así pues, como dice la sentencia de 8 de octubre de 2012 (cas. unif. doctr. 5114/2011), la concesión del plazo ha sido considerada como esencial por la Jurisprudencia emanada de esta Sala que acabamos de citar pero eso no puede interpretarse como que también sea preciso, junto a la concesión del plazo, una advertencia individualizada de los efectos del posible incumplimiento. Esta exigencia no deriva del texto del precepto del artículo 36.4 del Reglamento de la Inspección aprobado por Real Decreto 939/1986. La idea de no estimar preciso, junto a la concesión del plazo, la advertencia individualizada de los efectos del posible incumplimiento por no derivar esta exigencia del artículo 36.4 del Reglamento de la Inspección se reitera en la sentencia de 2 de julio de 2013 (cas. 5956/2010).

Por todo lo expuesto, procede rechazar este primer motivo de casación al haber habido, por razón de las dilaciones examinadas un incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector.

La superación del plazo máximo de doce meses establecido en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 no determina la caducidad del procedimiento. El exceso del plazo de doce meses tiene su consecuencia legal propia. Este Tribunal Supremo, en la sentencia de 30 de junio de 2004 , recuerda que la Ley 1/1998 "no estableció con carácter general la caducidad de los procedimientos tributarios por paralización e incumplimiento del plazo establecido de resolución".

El artículo 29.3 de la Ley 1/1998 no determina la caducidad pues establece que "la interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producidas por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones".

En consecuencia, partiendo de que el incumplimiento del plazo previsto determina, conforme al artículo 29.3 de la referida Ley , que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de dichas actuaciones y tomando como "dies a quo" el 25 de julio de 2001, fecha en que finalizaba el plazo de presentación de la declaración correspondiente al ejercicio 2000 comprobado y, apreciada la no interrupción del plazo prescriptivo por las actuaciones inspectoras desarrolladas, se colige que en la fecha en que se notifica el acuerdo de liquidación tributaria, 15 de diciembre de 2006, estaba prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y para sancionar el ejercicio 2000, por transcurso de un plazo superior al de cuatro años.

Tercero.

1. El segundo motivo de casación se formula al amparo del artículo 88.1.d) de la LJCA , por infracción de los preceptos citados, en cuanto la sentencia dice que el acuerdo de ampliación del plazo de duración de las

actuaciones inspectoras, por otros doce meses, de 23 de mayo de 2005, ha incumplido el artículo 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, y artículo 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, según redacción dada por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero. La sentencia viene a decir que el acuerdo no está motivado, por cuanto no basta decir que concurre una de las circunstancias en que se basa la complejidad de las actuaciones inspectoras, cual es la obligación de la sociedad de someter sus cuentas anuales a la auditoría contable, sino que esa motivación debe analizar las circunstancias concretas del expediente para que sea válida y ese juicio de ponderación no se hizo por parte de la Administración, por lo que el acuerdo de ampliación es inválido, es nulo.

El Abogado del Estado entiende que la sentencia ha infringido la regulación contenida en los preceptos citados del acuerdo de ampliación del plazo de duración del procedimiento de comprobación e investigación tributaria. Y ello porque la comunicación de la Inspectora actuaria de 4 de mayo de 2005, aunque cita el artículo 31. Ter del Real Decreto 939/1986, apartados 1.a 1º y 1.a 2º, cuando el volumen de las operaciones de la persona o entidad sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas, individualiza también la necesidad de ampliar el plazo de doce meses, cuando expresamente dice: "Por otro lado, para cumplir el acto de Instrucción de 2 de diciembre de 2004, la actuaria cree absolutamente necesario disponer de la contabilidad auxiliar de ventas y clientes, que el sujeto pasivo no aporta, lo que añade mayor complejidad al expediente y dificulta enormemente la ejecución de lo ordenado por el Inspector-Jefe Regional".

Hay aquí una individualización del expediente, que justifica la necesidad de la ampliación del plazo. Y esa comunicación le fue enviada a la sociedad, para que en el plazo de diez días alegara lo que estimara oportuno.

El Abogado del Estado, en el marco del segundo motivo de casación articulado, pone en evidencia a la sentencia recurrida por decir que el acuerdo de ampliación de 23 de mayo de 2005 se dictó fuera del plazo de doce meses legalmente previsto, pues, iniciadas las actuaciones inspectoras el 28 de junio de 2002, se dictó fuera del referido plazo de doce meses.

El Abogado del Estado entiende que para el cómputo del plazo de duración del procedimiento de comprobación e investigación tributaria, el inicial de doce meses, hay que estar a lo que dispone el artículo 29.2 de la Ley 1/1998: "A los efectos del plazo previsto en el apartado anterior -el de doce meses- no se computarán las dilaciones imputables al contribuyente, ni los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente". Y el Letrado de la Administración recuerda que ya ha afirmado que deben excluirse del cómputo las dilaciones imputables al contribuyente, en este caso, los 1.092 días. Y haciendo esa exclusión, el acuerdo de ampliación del plazo de 23 de mayo de 2005, se dicta dentro del plazo inicial de los doce meses de duración del procedimiento, debiéndose declarar la no prescripción de la liquidación y sanción correspondiente al ejercicio 2000.

2. La Sala de instancia apreció la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Sociedades del periodo impositivo concernido por dos razones distintas y autónomas entre sí: de un lado, por considerar insuficientemente motivado el acuerdo de ampliación de actuaciones que prorroga el plazo inicial de doce meses por otros doce, y de otro, por haberse adoptado además dicho acuerdo una vez que el plazo inicial había finalizado.

2.1 En relación con el acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras a 24 meses, adoptado el 23 de mayo de 2005 y notificado a la entidad interesada el siguiente día 23, es de recordar que, como señala la sentencia de instancia, en la propuesta de la actuaria elevada al Inspector Jefe, en fecha 4 de mayo de 2005, se hacía constar expresamente que la especial complejidad se funda en que el volumen de operaciones declarado por la sociedad superaba al requerido para estar obligado a auditar las cuentas: "El sujeto pasivo ha presentado declaración del Impuesto Sociedades de 2000, declarando un importe neto de cifra de negocios de 2.479.521.355 pesetas, lo que implica que, de acuerdo con los artículos. 181 y 203 del Real Decreto Legislativo 1564/1989 que aprobó el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, tiene obligación de auditar sus cuentas", añadiendo que "por otro lado, para cumplir el acto de Instrucción de 2-12-04, la actuaria cree absolutamente necesario disponer de la contabilidad auxiliar de ventas y clientes, que el sujeto pasivo no aporta, lo que añade mayor complejidad al expediente y dificulta enormemente la ejecución de lo ordenado por el Inspector-Jefe Regional". En el acuerdo de ampliación, adoptado por el Inspector Jefe en fecha 23 de mayo de 2005, se fundamentó dicha "especial complejidad" en el volumen de operaciones de la sociedad, que es superior al requerido para la obligación de auditar cuentas.

La principal alegación que se suscita en relación con esta cuestión es la relativa al defecto sustancial de motivación del acuerdo de ampliación pues la obligación de auditar cuentas no habilita automáticamente para ampliar el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

En este punto hay que partir de que el artículo 29.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en relación con el plazo máximo de duración del procedimiento, dispone que "las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de 12 meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente

del inicio de las mismas. No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros 12 meses cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias: a) Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. En particular, se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional (...)"

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

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

a) Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional.

A estos efectos, y sin perjuicio de su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación, podrá considerarse que las actuaciones revisten especial complejidad cuando se produzca alguno de los siguientes supuestos:

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

2º. Cuando el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales de la persona o entidad, la desaparición de los libros o registros contables o su falta de aportación por el contribuyente, determine una mayor dificultad en la comprobación que requiera de la ampliación del plazo.

3º. Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y dichas actuaciones requieran la realización de comprobaciones a diversos sujetos pasivos en el ámbito de diferentes Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

4º. Cuando el obligado tributario realice actividades fuera del ámbito territorial de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda a su domicilio fiscal, que requieran la realización de actuaciones de comprobación de la inspección fuera de dicho ámbito territorial".

Por su parte, el apartado 2 del mencionado artículo dispone que:

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

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

Del aludido régimen legal se deduce -como acertadamente discurre la sentencia recurrida- que la regla general viene constituida por el establecimiento del plazo de doce meses y sólo en casos excepcionales, cuando concurren particulares circunstancias que impidan o dificulten que la culminación de las actuaciones se pueda realizar en el plazo previsto, una vez debidamente acreditadas y razonadas, podrá prolongarse el procedimiento mediante acuerdo motivado.

En la fórmula legal y, de una manera más clara en la reglamentaria, se deduce con claridad que no basta con la acreditación de que concurre alguna de las circunstancias que hacen posible acordar una prórroga, sino que es preciso poner tales circunstancias en relación con las concretas actuaciones inspectoras de que se trate. Es decir, la especial complejidad de las actuaciones, que es el concepto jurídico indeterminado sobre el que se abre, en el artículo 29.1.a) de la Ley 1/1998, la posibilidad de ampliar el plazo inicialmente previsto, puede ponerse de manifiesto ante la concurrencia de alguno de los datos reveladores de esa complejidad que, a título ejemplificativo, se enumeran en el precepto, pero ello no quiere decir que la presencia de alguna de tales

circunstancias determine por sí misma la complejidad del procedimiento, como la que invoca la Administración como factor justificador que es el volumen de operaciones que implica la obligación de auditar las cuentas.

No en vano el párrafo segundo del apartado a) del reiterado artículo 31 ter del RGIT señala que "a estos efectos (esto es, a los de determinar la "especial complejidad"), y sin perjuicio de su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación, podrá considerarse que las actuaciones revisten especial complejidad cuando se produzca alguno de los siguientes supuestos...", que seguidamente se enumeran.

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

En síntesis, las circunstancias descritas en la Ley y su Reglamento de aplicación pueden ser o no, según los casos, un dato relevante en función de su influencia en las actuaciones mismas. De ahí que la motivación del acuerdo de ampliación deba ponderar la necesidad de sobrepasar el plazo legal a la vista de las circunstancias propias del procedimiento en el seno del cual se necesita su adopción, lo que impone al órgano decisor un deber de poner en conexión la complejidad de las actuaciones, que no cabe presumir automáticamente de la concurrencia de alguno de los factores legales, con la constatada insuficiencia del plazo de doce meses para terminarlas.

La motivación específica que prevé la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, en su artículo 29.3, en el acuerdo que autorice con carácter excepcional la ampliación del plazo de las actuaciones, no se queda en una mera exigencia formal de recoger en el acto administrativo, de modo formulario, la indicación de la causa legal en que se ampara dicha ampliación, sino que la norma requiere, además, que esté materialmente amparada la Administración para acordar la ampliación, agravando con ello la situación jurídica del sujeto pasivo, al que se le impone un plazo superior al inicialmente previsto en la ley, justificación que sólo se produce válidamente cuando se consignan y razonan fundadamente, aun cuando lo fuera de forma sucinta, los motivos que han impedido razonablemente completar el procedimiento en el plazo regularmente establecido para ello.

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

En el caso presente, la motivación no sólo ha sido escueta sino abiertamente insuficiente, ya que no nos informa, ni siquiera de modo indiciario o parcial, sobre las razones que justifican la ampliación, pues lo único que se pone de manifiesto, por toda motivación, es que el volumen de operaciones de la entidad sobrepasa determinados límites cuantitativos en el periodo comprobado, de donde implícitamente se colige la suficiencia, a juicio del Inspector Jefe que intervino, para autorizar la ampliación.

Sin embargo estos datos no acreditan per se la complejidad real del procedimiento, que no sólo se mide por el volumen de operaciones -si no se pone en relación con el contenido de lo actuado y con los hechos que se comprueban-, cuando esta regularización es por completo ajena a dicho elemento. En otras palabras, si para la comprobación del Impuesto sobre Sociedades a que vendría obligada la empresa el volumen de operaciones no es un dato relevante si no se pone en relación con el objeto propio de las actuaciones, hace que dicho volumen de operaciones represente, por tanto, un elemento total y absolutamente indiferente.

Es la Administración la que tiene que explicar suficientemente que el volumen de operaciones influye en la duración previsible del procedimiento, determinando su complejidad, por lo que, a falta de otra explicación más satisfactoria, el plazo legal que podría denominarse ordinario, de doce meses, es suficiente para completar la comprobación y cuantificar la deuda tributaria, pues la concreción de este deber no cabe presumirla en contra del administrado que reclame el despliegue de una gran actividad de comprobación ni de actuaciones complejas o dificultosas que impidieran cumplir el plazo de doce meses en este concreto asunto. Máxime teniendo en cuenta que en el presente supuesto la circunstancia de estar la entidad recurrente obligada a auditar sus cuentas en el ejercicio, como causa presuntamente justificadora del acuerdo de ampliación, era una circunstancia que ya concurría en el momento del inicio de las actuaciones de comprobación sin que hubiera sido invocada por la Inspección, ni solicitado ampliación alguna, durante el periodo de tramitación de las actuaciones previas a la incoación del primer acta.

Por tanto, la motivación infringe la exigencia legal a que se sujeta la ampliación del plazo, no sólo porque no se da explicación alguna sobre la procedencia de la prórroga, sino porque no hay razón válida que la ampare a la vista del contenido de las actuaciones y de las circunstancias que se han expresado. Si la regla general es que la duración del plazo es la señalada en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 y la excepción se sujeta a la exigencia de

rigurosos requisitos que, además, han de estar expresamente motivados, en el caso presente no hay, formal ni materialmente, una motivación válida y eficaz.

En definitiva, si diéramos por bueno el acuerdo de ampliación que se analiza estaríamos aceptando que las dimensiones de la empresa es un elemento decisivo, con su sola apreciación, para la ampliación, por lo que bastaría con constatar el volumen de operaciones, al margen de la verdadera naturaleza y complejidad del asunto. Tal postura no resulta aceptable porque contradice la exigencia legal, ya que de hecho equivale a beneficiarse de una especie de presunción iuris et de iure, que no toleraría prueba en contrario, dirigida contra determinadas empresas consideradas en sí mismas, al margen de la mayor o menor dificultad de la comprobación, sin atender al objeto sobre el que se proyectase ésta. Si la ley hubiera querido singularizar a determinados sujetos de Derecho por concurrir en ellos ciertas características económicas o de configuración jurídica, no habría asociado tales factores --el volumen de operaciones o la pertenencia a un grupo societario--, al concepto indeterminado de la "especial complejidad".

Esta conclusión se refuerza atendiendo a un dato que resulta sumamente relevante, consistente en que la solicitud cursada por el actuario en relación con la procedencia de ampliar el plazo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación se realiza en un periodo "excepcional", cual es el de las actuaciones complementarias ordenado por el Inspector Jefe, periodo en el que resulta "discutible" que se pueda adoptar dicha ampliación, y sin que con anterioridad a la incoación del acta inicial la actuaria hubiera apreciado la "necesidad" de solicitar dicha ampliación del plazo.

La doctrina de la Sala de instancia es concorde con nuestra jurisprudencia más reciente. Así en la sentencia de 28 de febrero de 2013 (cas. núm. 2320/2010) hemos dicho: No hay un derecho incondicionado de la Administración a prorrogar la duración de las actuaciones inspectoras, sino que la regla general viene constituida por el establecimiento de un plazo de doce meses, que sólo en casos excepcionales puede prolongarse mediante acuerdo motivado cuando concurren particulares circunstancias, debidamente acreditadas y razonadas, que impidan o dificulten la culminación de las actuaciones en dicho plazo. No basta acreditar la concurrencia de alguna de las circunstancias que hacen posible acordar una prórroga, sino que es preciso poner tales circunstancias en relación con las concretas actuaciones inspectoras de que se trate. Es decir, la especial complejidad, que es el concepto jurídico indeterminado sobre el que se brinda, en el artículo 29, apartado 1, letra a), de la Ley 1/1998 , la posibilidad de ampliar el plazo inicialmente previsto, debe ponerse de manifiesto por la presencia de algunos datos reveladores, que, a título enunciativo, enumera en el precepto.

La exigencia de motivación no se limita a la justificación material del factor habilitador de la ampliación, sino que se requiere, en los propios términos literales del precepto, "su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación...", lo que obliga a evaluar las razones en virtud de las cuales quepa inferir que el plazo señalado por la Ley en el artículo 29, apartado 1, resulta, en el caso particular, insuficiente para completar la instrucción del procedimiento, pese a la diligencia desplegada por la Administración. La motivación específica que prevé la Ley 1/1998 en su artículo 29, apartado 3, no se reduce, pues, a una mera repetición formal en el acto administrativo de la causa legal en que se ampara la ampliación, sino que la norma requiere, además, que se consignen y razonen fundadamente, aun de forma sucinta, los motivos en virtud de los cuales no se ha podido razonablemente completar el procedimiento en el plazo regularmente establecido.

2.2 A lo expuesto se añade la falta de eficacia del acuerdo de ampliación al haberse adoptado una vez transcurrido el plazo de doce meses legalmente previsto . En efecto, el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras se produjo fuera del plazo de doce meses , toda vez que el procedimiento de inspección se inició en fecha 28 de junio de 2002 y el acuerdo de ampliación de las actuaciones se adoptó el día 23 de mayo de 2005, notificándose el siguiente día 24, esto es, con posterioridad a que finalizara el plazo inicial de doce meses.

El acuerdo de ampliación tiene un momento inicial y uno final en que puede adoptarse; el momento inicial no puede ser anterior al transcurso de seis meses desde el inicio de las actuaciones, tal y como determina el artículo 31 ter. 3 del RGIT , añadiendo el citado precepto que "a estos efectos, no se tomarán en consideración las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al interesado que concurren en la actuación", y el momento final en el que puede adoptarse es dentro de los doce meses y ello prescindiendo también de las eventuales dilaciones que se hubieran podido producir, pues tales dilaciones serán apreciadas al término de las actuaciones inspectoras.

En recurso de casación núm. 3383/2010, resuelto por la sentencia de 6 de junio de 2013 , el Abogado del Estado mantuvo la posibilidad de adoptar el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras, incluso después de transcurrido un año, porque habrían de computarse las dilaciones imputables al obligado tributario.

La tesis que defendió la representación estatal no fue compartida por esta Sala, que desestimó su recurso.

1º) Así, en nuestra sentencia de 3 de octubre de 2011 (cas. 1706/2007) se pone de manifiesto que la Inspección debe adoptar el acuerdo de ampliación y practicar la notificación de su decisión antes de que fenezca el plazo inicial de los doce meses de que dispone para finiquitar su tarea.

En la propia sentencia de 3 de octubre de 2011 se recordaba que: "según hemos tenido ocasión de decir en nuestra sentencia de 24 de enero de 2011 (casación 5990/07 , FJ 5º), las previsiones del artículo 29 de la Ley 1/1998 constituyen, como su exposición de motivos dice respecto de todo su contenido, expresión de un principio

programático del sistema tributario enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente para alcanzar el anhelado equilibrio en sus relaciones con la Administración (punto II). Así pues, el propósito del titular de la potestad legislativa fue que, como principio general, la Inspección de los tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses, prorrogable como mucho hasta veinticuatro si concurren las causas tasadas en la norma, si bien autoriza, para computar el tiempo, a descontar las demoras provocadas por los contribuyentes y los paréntesis necesarios para la tarea inspectora y de comprobación, como los constituidos por la necesidad de esperar a la llegada de la información recabada a otras autoridades. En cualquier caso, ha sido tajante al dejar muy claro que el tiempo que transcurra entre la notificación del inicio de las actuaciones y el acto que las culmina no exceda de aquellos lapsos temporales (artículo 29, apartados 1 y 4).

Lo que pretende el legislador es que el límite temporal fijado no se supere y sea respetado por la Administración, que deberá concluir su actuación dentro del plazo previsto. Ello no impide que, de manera excepcional y tasada, no se computen las dilaciones imputables al sujeto pasivo, para que no pueda obtener beneficio de un eventual incumplimiento de su obligación formal de colaborar con la Administración tributaria, o las justificadas interrupciones que impidan el progreso de la actividad inspectora. Por eso, cuando de interrupciones justificadas de las actuaciones inspectoras se trata, el artículo 31 bis, apartado 4, del Reglamento General de la Inspección de los Tributos dispone que "la interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse".

En este diseño resulta contrario a la limitación temporal que estableció la Ley 1/1998 que la Administración acuerde la prórroga una vez que el plazo a ampliar ha fenecido, amparándose en que las actuaciones estaban justificadamente interrumpidas, cuando lo cierto es que nada le impedía, de haber desplegado la oportuna diligencia, acordar dentro del plazo la prórroga de las actuaciones inspectoras por otros doce meses".

2º) La sentencia de 2 de febrero de 2011 (cas. 720/2006) se plantea el alcance del acuerdo de ampliación de las actuaciones de comprobación y los efectos de su notificación más de seis meses después de su adopción, lo que comportaba que se notificase después de transcurrido un año del inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, aunque el acuerdo se dictase con anterioridad a que transcurriesen los doce meses a que se refería el artículo 29 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes .

Frente a la tesis de la sentencia de instancia de que el acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones de comprobación es un acto administrativo que, al igual que cualquier otro acto, ha de ser notificado al interesado pero cuya eficacia no queda supeditada a su oportuna notificación, sino que es válido y produce efectos desde su adopción, como con carácter general se recoge en el artículo 57 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre , para los actos dictados por las Administraciones Públicas y de que, además, es un acto de trámite y, por tanto, no susceptible de impugnación separada e independiente respecto del acto definitivo que recaiga, dijo entonces este Tribunal que no podía estar más en desacuerdo con la tesis sostenida por la Sala de instancia.

Es patente la relevancia que dicho acuerdo ampliatorio tiene sobre la posición jurídica del recurrente, pues si dicho acuerdo ampliatorio no se dicta, y tampoco se dicta la liquidación pertinente en el plazo del año, desaparece la interrupción de la prescripción que las actuaciones comprobadoras e investigadoras comportan.

De esta manera, puede ocurrir, y de hecho sucede en este recurso, que si el acuerdo cuestionado no se produce, la obligación tributaria del recurrente está prescrita.

Nos parece imposible sostener que, pese al efecto reseñado, pueda afirmarse que ese acto notificado seis meses después no causa indefensión al interesado. La posición que automáticamente, y por el mero transcurso de los doce meses, ostenta el recurrente, cuando no se produce la notificación del acuerdo ampliatorio es hacer cesar el efecto interruptivo de la prescripción que el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación comporta. Afirmar que la notificación de un acto de ampliación del plazo de comprobación no afecta a la posición jurídica y los derechos de recurrente, nos parece contrario a la realidad. Si, además, la notificación de tal hecho se produce seis meses después, la inseguridad jurídica es manifiesta.

Por tanto, el acto administrativo controvertido afecta a la posición material que el obligado tributario ostenta en el procedimiento tributario, y genera indefensión e inseguridad jurídica".

3º) La sentencia de 25 de abril de 2012 (cas. para la unif. de doctr. 404/2009) se refiere a un supuesto en el que, aunque el acuerdo de ampliación del plazo del año se tomó en el plazo establecido, fue notificado cuando el plazo del año había transcurrido, lo que comportó que se apreciase extemporaneidad en el acuerdo de ampliación de actuaciones al haberse notificado una vez transcurrido el plazo de un año de duración de las actuaciones, sin que a ello obstase que fuere adoptado con anterioridad, lo que supuso que las actuaciones de iniciación del procedimiento no interrumpieron la prescripción.

4º) En la sentencia de 20 de junio de 2012 (cas. 5550/2008) frente a la tesis de la sentencia recurrida de que el acuerdo de ampliación de la duración de las actuaciones inspectoras fue temporáneo, la recurrente sostuvo la extemporaneidad del mencionado acuerdo al haber sido adoptado cuando no habían transcurrido todavía seis meses desde el inicio de las actuaciones inspectoras, contrariando con ello lo dispuesto en el apartado 3º del artículo 31 ter. del Reglamento General de la Inspección .

El inicio de las actuaciones inspectoras tuvo lugar el 19 de noviembre de 2001 y el acuerdo de ampliación es de fecha 8 de julio de 2002; pero, a juicio de la recurrente, de ese plazo debían descontarse 4 meses de dilaciones imputables al contribuyente, lo que haría que el acuerdo de ampliación se hubiese adoptado antes de haberse cumplido los seis meses desde el acuerdo de iniciación.

La sentencia recurrida consideró que el plazo de seis meses a que se refiere el artículo 31 ter 3 del mismo Reglamento ha de computarse sin descuento de las dilaciones imputables al inspeccionado, pues es un plazo objetivo. Efectivamente, dijo entonces esta Sala, el descuento de los días de dilación imputables al inspeccionado se encuentra previsto en el Reglamento para la determinación del plazo de 12 o, en su caso, 24 meses, pero no para el cómputo del plazo mínimo de seis meses para dictar el acuerdo de ampliación de plazo de las actuaciones inspectoras.

Pero es que, además, el artículo 31.ter.3 del Reglamento de la Inspección dice que las dilaciones imputables al interesado "no se tomarán en consideración", expresión --en contra de lo que se sostiene en el escrito de interposición-- que no es equivalente a "no se computarán" que emplea el artículo 31 del Reglamento de la Inspección ; si ambas expresiones significasen lo mismo, los redactores del Decreto 136/2000, que fue el que introdujo el artículo 31 ter del RGIT , habrían utilizado la locución "no se computarán" que ya figuraba en el artículo 31 del Reglamento y no habrían introducido una distinta; no tomar en consideración algo es no considerarlo digno de atención, ignorarlo; aquí, lo que dice el art. 31.ter.3 del RGIT es que a los efectos del plazo de seis meses allí previsto no se tomen en consideración las dilaciones imputables al interesado, que no se tengan en cuenta los días o meses que puedan suponer esas dilaciones, que se ignoren, que se consideren irrelevantes. Por el contrario, en el artículo 31 del RGIT la locución utilizada es que "no se computen" las dilaciones imputables al contribuyente, es decir, no que se ignoren o que se consideren irrelevantes como en el artículo 31 ter.3., sino que se descuenten del plazo legal máximo de duración de las actuaciones inspectoras los días o meses que puedan suponer esas dilaciones.

5º) La sentencia de 22 de octubre de 2012 (cas. 4950/2009) contempla un supuesto en el que el acuerdo de ampliación del procedimiento inspector resultó inoperante al haber sido adoptado fuera ya del plazo máximo de duración previsto en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 , de derechos y garantías de los contribuyentes, produciéndose los efectos previstos en el apartado 3 de dicho precepto.

6º) Ante la doctrina de esta Sala que se ha dejado expuesta, procede reiterar el criterio de nuestras sentencias de 28 de septiembre de 2012 (cas. 4728/2009), 31 de mayo de 2013 (cas. 3258/2010) y 5 de junio de 2003 (cas. 2709/2011) que rechazaron motivo de casación formulado por el Abogado del Estado en idénticos términos que el articulado en el presente recurso y ante un supuesto análogo al aquí contemplado.

En conclusión, que el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras ha de producirse con anterioridad a que finalice el plazo inicial de doce meses, sin tener en cuenta las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al contribuyente durante esos doce meses.

Cuarto.

La desestimación del recurso lleva aparejada la condena en costas , si bien la Sala, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139.3 de la Ley de la Jurisdicción , limita su importe total a la cifra máxima de 6.000 euros por todos los conceptos.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCION

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 30 de junio de 2011 , con imposición de costas a la parte recurrente con el límite máximo establecido en el último Fundamento de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Rafael Fernandez Montalvo.- Manuel Vicente Garzon Herrero.- Emilio Frias Ponce.- Joaquin Huelin Martinez de Velasco.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Manuel Martin Timon.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.