

TEMAS

El desarrollo temporal del procedimiento de inspección tributaria

Juan Calvo Vérguez

■ LA LEY



Wolters Kluwer

El desarrollo temporal del procedimiento de inspección tributaria

Juan Calvo Vérguez

© Juan Calvo Vérguez, 2022

© Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.

Wolters Kluwer Legal & Regulatory España

C/ Collado Mediano, 9

28231 Las Rozas (Madrid)

Tel: 91 602 01 82

e-mail: clienteslaley@wolterskluwer.es

<http://www.wolterskluwer.es>

Primera edición: marzo 2022

Depósito Legal: M-6166-2022

ISBN versión impresa: 978-84-19032-28-7

ISBN versión electrónica: 978-84-19032-29-4

Diseño, Preimpresión e Impresión: Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.

Printed in Spain

© **Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

En aquellos supuestos en los que un contribuyente manifiesta ante la Inspección que no dispone de la documentación solicitada y que dicha documentación se halla en poder de un tercero (por ejemplo, una entidad financiera) a quien el contribuyente solicitó la entrega de la documentación y al que la Inspección podía dirigirse directamente para obtener la documentación mediante la emisión del oportuno requerimiento de obtención de información, ¿se ha de considerar el período de tiempo transcurrido a partir del momento en que el contribuyente manifiesta que no dispone de la documentación habiendo acreditado además que la ha solicitado al tercero como período de dilación imputable al contribuyente?

En el concreto supuesto de autos analizado por el Tribunal el contribuyente solicitó mediante fax la información requerida por la Inspección a la entidad financiera que la tenía disponible. Una vez solicitada, puso de manifiesto que no la podía aportar en tanto no se la remitiera (lo cual se produjo más de dos meses después) e instó a la Administración a requerírsela a quien disponía de ella mediante el oportuno requerimiento de información, facultad que, de oficio, estaba en su mano. Sin embargo, tanto en el procedimiento inspector como en el jurisdiccional hasta la Sentencia de instancia dictada al efecto se entendió que este período de tiempo debía ser incluido en el saldo de días de retraso imputable al contribuyente.

Inicialmente la AN había manifestado al respecto que si el contribuyente no aportaba la documentación requerida todo el tiempo que la Inspección invertía en obtenerla debía imputarse al obligado y no a la Administración. Se estimaba así que durante todo el tiempo transcurrido entre la manifestación de que no se disponía de la documentación (con la consiguiente acreditación de que la misma se había solicitado por el contribuyente a la entidad financiera) y la fecha en que se aportó la documentación recibida de la entidad financiera se debía imputar la dilación al contribuyente.

Pues bien, tal y como reconoce el TS en dicho supuesto no cabe estimar la existencia de retraso debido a que nunca se podrá aportar aquello de lo que no se dispone. Precisa el Alto Tribunal que «imputar» es atribuir a alguien la responsabilidad de un hecho, siendo claro a tal efecto que, una vez que el contribuyente comunica a la Inspección que no dispone de la documentación solicitada, ésta puede adoptar sin dilación la decisión que tenga por conveniente sobre la forma de continuar con el procedimiento inspector, bien esperando a que el tercero se la facilite al contribuyente, bien requiriéndola directamente a dicho tercero. Hay que tener en cuenta que el impulso del procedimiento inspector corresponde a la Inspección, que es la

única que puede adoptar las decisiones oportunas sobre su avance y a quien, por tanto, le son imputables las consecuencias de sus decisiones.

La AN había declarado ya en su día mediante Sentencia de 11 de febrero de 2010 que, una vez que el contribuyente ha manifestado que no dispone de la documentación y que la ha solicitado a quien dispone de ella, ni hay demora expresamente solicitada por el obligado tributario ni se originan pérdidas materiales de tiempo provocadas por la tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora. Y ello con independencia del juicio o reproche que merezca la conducta del inspeccionado.

En esta misma línea se sitúan, además, las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Madrid, de 30 de octubre de 2013 (en la que concluyó el citado Tribunal que la dilación que la Inspección había atribuido al contribuyente incluía un período posterior a la manifestación del mismo de que no tenía en su poder un determinado contrato de seguro porque no lo había cobrado, pudiendo la Inspección desde ese preciso instante dirigirse directamente a la compañía de seguros para obtener el citado contrato, computando todo el tiempo hasta que obtuvo el contrato como dilación imputable al contribuyente) y de la Comunidad Valenciana, de 5 de diciembre de 2011. Véase igualmente a este respecto las Sentencias del TS de 2 de abril de 2012 y de 5 de julio de 2010, afirmándose en esta última lo siguiente:

«Es doctrina consolidada de esta Sala la que niega la existencia de paralización imputable a la Administración tributaria cuando el administrado es quien incumple los requerimientos efectuados por la Inspección, puesto que la pasividad sólo sería achacable a la Administración si el recurrente hubiese manifestado que carecía de la documentación reclamada desde que se iniciaron los requerimientos».

Pues bien, en opinión del TS la doctrina sentada por la Sentencia impugnada prescindía completamente del elemento teleológico inherente al concepto de dilación ya que, una vez que el contribuyente ha manifestado que no dispone de la documentación y que la ha solicitado a la entidad financiera, no existe circunstancia alguna que impida a la Administración continuar el procedimiento en la forma que considere oportuna y, en particular, dirigirse a la entidad financiera solicitándole la aportación de la documentación.

Adviértase por tanto que a través del presente pronunciamiento el Alto Tribunal, además de recordar la trascendencia que, de cara a configurar la imputación de la dilación al contribuyente, adquieren elementos tales como

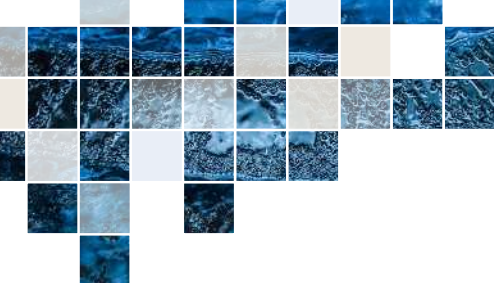
la identificación de la documentación, la motivación, el recordatorio en cada diligencia, etc., toma asimismo en consideración el elemento consistente en considerar que cuando el contribuyente, a resultas de un requerimiento de la Inspección sobre la aportación de una determinada documentación, afirma que no obra en su poder, en ese mismo momento debe cesar la imputación del retraso en el progreso del procedimiento para imputarle los efectos de la demora a la Administración, especialmente si, como sucedía en el presente caso, esta última se encuentra capacitada para obtener esa misma documentación de la entidad financiera que la gestionaba y se ha retrasado en la solicitud correspondiente.

En efecto, el Alto Tribunal admite que la Inspección había desarrollado una actitud pasiva ante la obtención de la referida documentación en la medida en que, al conocer la Inspección que el contribuyente había solicitado la información requerida a la entidad financiera hasta que decidió efectuar su solicitud directa a ésta mediante el oportuno requerimiento de obtención de información, habían transcurrido más de tres meses, no justificando dicha actitud pasiva la imputación de una dilación al contribuyente.

En consecuencia afirmó el Alto Tribunal a través de la citada Sentencia de 16 de marzo de 2016 que el antiguo art. 31 *bis*.2 del Real Decreto 939/1986 debía interpretarse en el sentido de que no existe dilación imputable al contribuyente desde que el contribuyente manifiesta a la Inspección que no dispone de la documentación requerida y que dicha documentación ha sido solicitada a la entidad financiera, a quien la Inspección puede dirigirse directamente para obtener la documentación —tal y como efectuaron las sentencias de contraste—, y en aplicación de dicha interpretación la doctrina fijada en la sentencia objeto de recurso fue errónea, debiendo haber concluido, con base en la doctrina fijada en las sentencias de contraste, que a partir del envío de la solicitud a la entidad financiera y de la manifestación por la entidad inspeccionada en el sentido de que no dispone de más documentación que la aportada y que el resto de documentación la deberá aportar la entidad financiera ninguna dilación se le puede imputar ya a aquélla.

De conformidad con lo declarado por el Alto Tribunal:

«La contradicción entre los pronunciamientos de una y otras sentencias es manifiesta porque ante una idéntica situación, —administrados que en el curso de un procedimiento de inspección manifestaron que no disponían de la documentación requerida por la inspección y que la misma podía obtenerse de un tercero (entidad financiera o aseguradora) a quien la Inspección podía dirigirse directamente para obtener la información, considerando la Inspección que el período de tiempo trans-



La presente Monografía analiza, a la luz de la reciente doctrina administrativa y jurisprudencial, la incidencia del tiempo en el desarrollo del procedimiento de inspección tributaria. Se estudia el tratamiento de las dilaciones en el procedimiento de inspección (con especial atención a aquellas que resultan imputables al inspeccionado), así como las principales cuestiones que suscita la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras. En este sentido se analizan aspectos tales como los relativos a la motivación de las causas que justifican la ampliación, el plazo para la adopción del acuerdo de ampliación o la necesidad de notificación. Igualmente es objeto de análisis la retroacción de actuaciones, la cual no puede ser entendida unilateralmente para la Administración, sino también para el obligado tributario, otorgándose a este último la oportunidad de alegar o de aportar documentos si lo estima conveniente

En suma se ofrece, a modo de Guía práctica, un estudio completo de la trascendencia que adquiere el factor tiempo en el desarrollo del procedimiento de inspección tributaria. El conjunto de cuestiones planteadas comprende las principales vicisitudes susceptibles de llegar a plantearse en el transcurso de este importante procedimiento tributario, recogiendo respuestas concretas a las múltiples dudas que se plantean durante las distintas etapas temporales del citado procedimiento.

El autor es Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

