

Reseña de actualidad fiscal

El manejo de los tiempos en el procedimiento de inspección

En la última década parece percibirse una cierta pérdida del control por parte de los representantes de los contribuyentes en el manejo de los tiempos que rigen las actuaciones inspectoras. Es más, recientemente —en concreto desde que el art. 150, 2, a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone que *aun cuando se haya incumplido el plazo máximo de duración del procedimiento inspector, éste debe continuar hasta su finalización, de modo que se excluye cualquier posibilidad de que el inspeccionado invoque la caducidad del mismo*— incluso podríamos hablar no sólo de pérdida del control en el manejo de los tiempos sino de un claro desinterés hacia este extremo.

En el convencimiento, sin embargo, de que el control y la administración de los tiempos de las actuaciones de comprobación sí pueden devenir interesantes réditos al inspeccionado, le dedicaremos a algunos de sus aspectos esta *Reseña de Actualidad Fiscal*.

En primer lugar, recordar que si bien es cierto que tanto el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras (12 meses, prorrogables por otro plazo igual) como la interrupción injustificada por 6 meses del procedimiento inspector por causas no imputables al obligado tributario no encierran la caducidad —y consiguiente archivo definitivo— de las actuaciones, no es menos cierto el transcurso de ambos plazos surte los siguientes efectos:

a. Queda sin efecto la interrupción de la prescripción de los tributos objeto de la inspección, interrupción que, como es sabido, se produce con ocasión de la citación para el inicio de las actuaciones.

En estos casos, la prescripción sólo se entiende interrumpida en el momento en que se reanuden las actuaciones, una vez transcurridos los 6 meses de paralización o finalizado el plazo máximo de duración del procedimiento.

b. El obligado tiene derecho a ser informado nuevamente sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse tras la finalización de los plazos de referencia.

c. Tienen naturaleza “espontánea” los ingresos realizados por el inspeccionado después de iniciada la inspección. Al tratarse de ingresos realizados con carácter espontáneo, concurre causa de exclusión de las sanciones.

d. Si la Inspección rebasa los plazos de duración del procedimiento o de interrupción injustificada de los 6 meses, las consultas elevadas por el contribuyente a la DGT después de iniciadas las actuaciones tienen carácter excluyente de responsabilidad, impidiendo también a la Administración regularizar si el contribuyente ha actuado de acuerdo con la consulta.

e. No se exigen al inspeccionado intereses de demora por el plazo de tiempo que transcurre desde que se supera el plazo máximo de duración del procedimiento hasta su finalización.

Ahora bien, la propia LGT se encarga de precisar que *los períodos de interrupción justificada y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución de cada procedimiento* (art. 104). Consiguientemente, habida cuenta que el control de los tiempos en las actuaciones inspectoras sí nos puede dar una carta ganadora (v.gr. invocando la prescripción del tributo o evitando las sanciones a través de la regularización voluntaria de la deuda), debemos de profundizar en la casuística relativa a qué circunstancias tienen que darse para que las dilaciones puedan ser correctamente imputables al contribuyente; en otras palabras, en qué casos las dilaciones son incorrectamente descontadas de los plazos que gobiernan los procedimientos de comprobación.

1. ¿En qué circunstancias las dilaciones pueden ser excluidas del cómputo de los plazos de duración y de interrupción de las actuaciones inspectoras?

• En primer lugar, la Audiencia Nacional establece que para que las dilaciones sean correctamente imputables al contribuyente, es necesario dejar constancia documental de tal circunstancia y de sus consecuencias. Así, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional anula la liquidación practicada por la Administración porque no se había advertido al contribuyente de que estaba incurriendo en dilaciones imputables a sí mismo y a sus circunstancias. Al haber transcurrido más de 24 meses

desde el inicio de la inspección, esto es, el plazo máximo, la citación para el inicio de las actuaciones perdió el efecto interruptivo de la prescripción, y dado que habían transcurrido más de cuatro años desde que nació el derecho de la Administración para liquidar, la AN resuelve anulando las liquidaciones por prescripción.

Hoy esta obligación de advertencia figura exigida en la letra a) del artículo 104.4 del RGA (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el *Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos*).

• Más problemática es la respuesta a la cuestión de si existe o no dilación en aquellos supuestos en los que, pese a no aportarse parte de la documentación solicitada, la Inspección no reitera la solicitud de la documentación no aportada y no advierte de forma expresa al obligado tributario de que está incurriendo en una dilación. En tales casos, cierto sector de la doctrina de los autores (A. Juan Lozano, J. Rodríguez Márquez y J. Martín Fernández) defiende la tesis de que sólo después de reiterar en diligencia la solicitud de aportación de la documentación omitida por el inspeccionado puede imputarse a éste la correspondiente dilación.

• En tercer término, el artículo 104.a) del nuevo RGA aclara una cuestión que, pese a su obviedad, ha sido, en ocasiones, incorrectamente interpretada por la Inspección: cuando se solicita la aportación de una documentación y ésta no se aporta, la dilación no comienza en la fecha en que la documentación fue solicitada sino al día siguiente del vencimiento del plazo concedido para aportarla.

• Cabe preguntarse si puede imputarse al inspeccionado una dilación por no aportar documentación que a la postre se revela innecesaria, irrelevante o superflua para las actuaciones. Respecto de esta cuestión, el TSJ de Valencia ha señalado en su Sentencia de 3 de octubre de 2005 (recurso 2631/2003) que la no aportación de determinada documentación no puede dar lugar a la imputación de una dilación al contribuyente cuando ello no impide a la Administración regularizar la situación del obligado tributario. Abundando en esta misma idea, en sentencia de 7 de julio de 2005 (dictada en el recurso 824/02) la Audiencia Nacional precisó que no interrumpe la prescripción una diligencia en la que la Inspección se limitó a pedir datos de terceros que no se tuvieron en cuenta en la regularización y con relación a la cual la Inspección no ha justificado las razones para su petición.

• En los casos, tan frecuentes, de aplazamiento de las actuaciones por vacaciones, ¿puede calificarse como dilación imputable al obligado tributa-



Miguel Caamaño
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Abogado

rio el aplazamiento de las actuaciones provocado por las vacaciones del personal de una empresa que está siendo inspeccionada?. Sobre esta cuestión se ha pronunciado también la Audiencia Nacional en sentencia de 25 de febrero de 2004 (recurso 97/2003), en el sentido de que este aplazamiento no podría ser considerado como una dilación imputable al obligado tributario.

Por el contrario, la misma Audiencia Nacional en su sentencia de 11 de octubre de 2006 (recurso 802/2003), consideró que el aplazamiento de las actuaciones por el período vacacional no de los trabajadores sino del representante del obligado tributario sí debe computarse como dilación en el procedimiento imputable al inspeccionado.

- Como es sabido, a efectos de considerar que ha existido una interrupción injustificada, las actuaciones deben realizarse *“con el conocimiento formal del obligado tributario”*. Sólo, pues, cuando éste haya tenido *“conocimiento formal”*, esto es, fehaciente, de cada actuación, habrá surtido ésta efecto interruptivo de la prescripción. Así lo dispone expresamente el apartado 1, a) del art. 68 LGT. Pues bien, se plantea al respecto la cuestión de si puede considerarse una interrupción injustificada de las actuaciones superior a seis meses el supuesto de que la Inspección hubiese realizado actuaciones con terceros –por ejemplo, un requerimiento de información bancaria– de las cuales no ha tenido *“conocimiento formal”* el obligado tributario. La tesis defendida por el TEAC al respecto estriba en que la ausencia de diligencias extendidas con el contribuyente por un período superior a seis meses no implica, necesariamente, la existencia de una interrupción injustificada de las actuaciones, siempre y cuando exista en el expediente prueba de que las actuaciones continuaron en este período de tiempo, aun cuando el obligado tributario no tenga *“conocimiento formal”* de dichas actuaciones en esos seis meses, sino con posterioridad (resoluciones del TEAC de 6 de octubre de 1992, rec. 4998/1991, Resolución de 31 de mayo de 1995, JT 1995/935, y Resolución de 9 de julio de 1998, JT 1998/1575). La jurisprudencia se ha pronunciado, sin embargo, en sentido contrario en varias ocasiones. Tanto la Audiencia Nacional como el TS se han apartado de la tesis del TEAC, apreciando la existencia de una interrupción injustificada de las actuaciones en supuestos en los que, pese a existir actuaciones que ponían en evidencia que el curso de las actuaciones inspectoras no se había detenido, sin embargo éstas no habían sido realizadas *“con conocimiento formal del obligado tributario”*. Tal es el caso de las Sentencias de la Audiencia Nacional de 6 de febrero de 2001 (rec. 1182/1998) y de 26 de julio de 2005 (rec. 1220/2002), y del TS de 28 de enero de 1998 (RJ 1998/1084).

2. Particular referencia a las llamadas *“diligencias argucia”*

Para dilucidar si se ha producido un supuesto de interrupción injustificada de actuaciones es neces-

sario analizar las diligencias extendidas a lo largo de las actuaciones, ya que es necesario verificar si todas y cada una de ellas documentan actuaciones administrativas *“tendencialmente ordenadas a iniciar o proseguir el procedimiento inspector o que, sin responder meramente a la finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan de forma efectiva a la liquidación de los conceptos tributarios objeto de comprobación”*. Como ha señalado el TS, entre otras en sus Sentencias de 6 de noviembre de 1993 (RJ 1993/8414), 6 de mayo de 2002 (RJ 2002/4230), 11 de mayo de 2004 (RJ 2004/4888) y 17 de mayo de 2005 (RJ 2005/5240), sólo este tipo de actuaciones tienen el efecto de interrumpir la prescripción del derecho a liquidar.

Sobre esta base, son consideradas *“diligencias argucia”* aquéllas que documentan actuaciones innecesarias para hacer avanzar el procedimiento inspector, y cuya finalidad sería únicamente crear una apariencia de actuación que impidiese considerar que las actuaciones han estado interrumpidas. Se trata de diligencias, en palabras de la AN, *“cuyo propósito exclusivo es el de aparentar el progreso de la actividad inspectora, sin que materialmente vengan referidas a actos de verdadero impulso”* (SSAN de 23 de noviembre de 2006, 5 de octubre de 2006, 3 de noviembre de 2005 y 17 de febrero de 2005, entre otras); esto es, aquéllas que carecen de *“consistencia objetiva”*, al no documentar actuaciones conducentes al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto (SAN de 21 de septiembre de 2003, JUR 2003/58166; y SAN de 31 de octubre de 2002, JUR 2002/58242), que es el requisito exigido por el art. 68 LGT para que las actuaciones administrativas tengan eficacia interruptiva de la prescripción; o, en tercer término, *“aquellas diligencias que, idealmente suprimidas, el resultado habría sido el mismo”* (SSAN de 30 de junio de 2005 y 17 de noviembre de 2005). Evidentemente estas *“diligencias argucia”* no interrumpen la prescripción, y debe prescindirse de las mismas a la hora de analizar si las actuaciones inspectoras se han interrumpido por más de 6 meses o si una vez descontadas el procedimiento de inspección respetó o no los 12 meses de duración.

Algunos ejemplos de *“diligencias argucia”* en nuestra casuística jurisprudencial son las siguientes:

- No interrumpe la prescripción una diligencia en la que la Inspección se limita, sin justificación explícita alguna, a aplazar las actuaciones a una fecha posterior (SAN de 17 de febrero de 2005).
- No interrumpe la prescripción una diligencia en la que la Inspección solicita documentación que ya obra en su poder (SAN 30 de junio de 2006).
- Tampoco interrumpe la prescripción una diligencia en la que la Inspección se limita a recapitular la documentación pendiente de aportar (SAN de 29 de septiembre de 2005).
- Tampoco surte efectos interruptivos de la prescripción una diligencia que no consta –*“no aparece”*– en el expediente administrativo (SSAN de 9 de mayo de 2005, 22 de julio de 2004 y 10 de noviembre de 2006).

- No interrumpe la prescripción, en fin, una diligencia en la que la Inspección se limita a pedir datos de terceros que no son tenidos en cuenta en la regularización y respecto de los que la Inspección no ha justificado las razones para la petición (SAN de 7 de julio de 2005, rec. n.º 824/2002).

3. Otras cuestiones de interés relativas al juego de los plazos en el procedimiento de inspección

Dos cuestiones relativas al juego de los plazos en el procedimiento de inspección deben de ser destacadas:

- La primera se refiere a la *vis expansiva* dada por el nuevo RGA a la reanudación de actuaciones inspectoras. En efecto, de acuerdo con lo establecido en el apartado 7º del artículo 184, *“la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a que se refiera el procedimiento”*.

Pues bien, sin perjuicio de otros órdenes de crítica que el transcrito precepto merece, decir que constituye un exceso reglamentario, contrario a la Ley 58/2003, General Tributaria. Vulnere abiertamente, en concreto, lo dispuesto en el apartado 7º del art. 68, a cuyo tenor *“si existieran varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago, la interrupción de la prescripción sólo afectará a la deuda a la que se refiera”*. A nuestro modo de ver, la vida del transcrito art. 184.7º LGA sólo depende del tiempo que los órganos jurisdiccionales tarden en pronunciarse sobre su legalidad.

- Una segunda cuestión, de gran interés práctico, se deduce de la doctrina sentada por la reciente sentencia AN de 20 de septiembre de 2007. En relación con la motivación de la prórroga del plazo de duración de las actuaciones inspectoras de 12 meses, la AN establece que no basta con que la Administración alegue, ni siquiera pruebe, la especial complejidad de las actuaciones. Es necesario también, para que la prórroga del plazo ordinario de 12 meses se considere ajustada a Derecho –y, en definitiva, no se perjudique la eficacia interruptiva de la prescripción– un segundo nivel de exigencia: es necesario que la Administración pruebe el nexo causal que debe de existir entre la complejidad de unas actuaciones inspectoras concretas y determinadas y la insuficiencia del plazo ordinario de 12 meses. En otras palabras, para la AN la prórroga del plazo común de duración de las actuaciones sólo se ajusta a Derecho cuando la Inspección ha hecho una *pormenorizada exposición de los hechos y circunstancias acaecidas hasta el momento, de las diligencias y actuaciones pendientes que sería menester acometer, de la imposibilidad de completar en breve período de tiempo las actuaciones pendientes de desarrollo y de cuál sería el plazo previsible para dar por finalizada la comprobación e investigación*. Vale la pena, en fin, tomar buena nota de este precedente jurisprudencial.