

TRIBUTACIÓN	PLAZO DE DURACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS: STS 12-09-2002 Y ANTEPROYECTO DE LEY GENERAL TRIBUTARIA. UNA CUESTIÓN SIN CERRAR	Núm. 31/2003
--------------------	---	-------------------------



CLARA JIMÉNEZ JIMÉNEZ

Inspectora de Hacienda del Estado (excedente)

Extracto:

EN el momento de finalizar estas líneas se encuentra tramitándose el Anteproyecto de Ley General Tributaria, que introduce modificaciones de muy amplio calado en todo el texto de la actual Ley General Tributaria. Se ha tenido en cuenta la posibilidad de su aprobación con la actual redacción. No obstante, la posibilidad de que tal aprobación se produzca durante la actual Legislatura es remota a mi entender.

Sumario:

- I. Alternativas teóricas.
 - A) Caducidad del derecho o preclusión.
 - B) Caducidad del procedimiento o perención.
 - C) Interpretación del concepto «tales actuaciones» del artículo 29 de la Ley de Derechos y Garantías.

- II. Posible solución en la Ley General Tributaria.

Son muchos los sectores profesionales y los autores que mantienen que la fijación de un plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras ha constituido un importantísimo avance y una clara mejora en los derechos de los contribuyentes. Mantienen dichos autores que la fijación de un plazo máximo tiene un efecto directo evidente: la Inspección acelera su actuación porque sabe que, salvo que concurren circunstancias de ampliación (especial complejidad u ocultación), no va a poder sobrepasar los 12 meses.

Entiendo que es necesario plantear a este respecto dos interrogantes: ¿en qué medida se está produciendo un cumplimiento riguroso del plazo? ¿en qué medida ha mejorado la situación y los derechos de los contribuyentes por la fijación de un plazo de duración de las actuaciones inspectoras?

Estas líneas se irán completando a medida que vaya apareciendo jurisprudencia y doctrina sobre las cuestiones a las que las mismas se refieren, pero ahora no pretenden ser otra cosa que una disquisición a raíz de los planteamientos incorporados en la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 12 de septiembre de 2002, que para todos los que nos ocupan y preocupan las cuestiones relativas a la duración del procedimiento inspector ha supuesto un punto de inflexión importante, y también a la vista del Anteproyecto de Ley General Tributaria.

Así, sin perjuicio de las posibles lecturas que a fecha de hoy podemos hacer de la normativa vigente, veremos también cómo el legislador ha intentado reaccionar ante todas las posibles lagunas que a fecha de hoy exponemos que existen.

¿En qué medida ha mejorado la situación y los derechos de los contribuyentes por la fijación de un plazo de duración de las actuaciones inspectoras?

Para unos es muy positiva la fijación de un plazo máximo de duración y su principal «queja» es consecuencia de que el mismo no se respeta y mediante un uso abusivo de los supuestos de ampliación del plazo o suspensión del mismo, las actuaciones se extiende más allá del plazo inicialmente diseñado por la norma como plazo general. Para otros la fijación de un plazo máximo de duración no es ningún avance y sólo ha venido a incrementar la litigiosidad en el ámbito tributario.

En mi opinión la fijación de un plazo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación por sí misma considerada no comporta garantía alguna, sino que «enturbia» el desarrollo de dichas actuaciones. En algún momento ya tuve ocasión de escribir que a un procedimiento de índole investigadora, la fijación de un plazo resulta «contra natura»; si hay una realidad que investigar y de la misma sólo puede derivarse un perjuicio para un posible contribuyente defraudador ¿por qué vamos todos a estar de acuerdo en que, aunque la defraudación se haya cometido, quede sin regularización porque el plazo ha transcurrido y la investigación no ha podido concluir? ¹

Personalmente no comparto la valoración positiva de la fijación de plazos al efecto, pero entiendo que dado el paso, esta situación ya no tiene vuelta atrás: no es aceptable la desaparición de un derecho que se concibió, teóricamente, como uno de los grandes avances en esta materia. Por eso habrá que convivir con dichos plazos y profundizar en su aplicación práctica y en su significado. Esto es justamente lo que pretenden estas líneas, ser una reflexión sobre un punto muy concreto de lo relativo al plazo de duración de las actuaciones: los efectos de su incumplimiento. Ha de advertirse en este punto que todo lo que aquí se escriba se va a referir por igual (salvo que se diga lo contrario en puntos concretos) tanto al plazo de duración de actuaciones como al plazo de interrupción injustificada de las mismas, ya que a ambos se les impone el mismo efecto legal.

Pues bien **¿cuál es ese efecto legal? ¿cuáles son los efectos de la superación indebida del plazo de duración o de la existencia de una interrupción injustificada?** A mi entender está claro que la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, como creadora de dicho plazo, debía haber concretado lo necesario al respecto, y más cuando en aquel momento todos éramos conscientes de que este tema había de configurarse como uno de los principales puntos de desencuentro en la aplicación de la norma. No obstante, el legislador no lo hizo, y dio una redacción realmente ambigua a la norma:

«Artículo 29.3 LDGC: La interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producida 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.»

Con posterioridad, en la modificación del Reglamento de Inspección había ya que abordar este tema y se hace por fin en el artículo 31 quáter:

«Artículo 31. quáter del RGIT (en la redacción dada por el Real Decreto 136/2000): Iniciadas las actuaciones de comprobación e investigación, deberán proseguir hasta su terminación, de acuerdo con su naturaleza y carácter aun cuando haya transcurrido el plazo legalmente previsto.

No obstante lo anterior, la interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras anteriores y de las de liquidación, producida por causas no imputables al obligado tributario, en la forma prevista en el apartado 3 del artículo 32, o el

incumplimiento del plazo previsto para la finalización de las actuaciones, producirá el efecto de que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones realizadas hasta la interrupción injustificada o hasta la finalización del plazo de duración de las mismas.»

Tras la lectura de ambos preceptos, **la primera reflexión** que se me viene a la cabeza **es que se han repetido errores del pasado**. En un tema clave como es el de duración de actuaciones inspectoras y la existencia de interrupciones injustificadas en su desarrollo, clave por lo que tal cuestión influye en la prescripción de facultades de la Administración tributaria, se ha dejado la carga de la definición y de la fijación de las consecuencias a un instrumento reglamentario. No pueden evitarse las comparaciones con la situación generada por la falta de previsión en la Ley General Tributaria del mecanismo de interrupción injustificada por plazo superior a seis meses y su regulación por Reglamento. Cuando en alguna ocasión he expuesto esta comparación siempre la he suavizado aludiendo al hecho de que el Reglamento de 1986 dio un salto en el vacío sin apoyo legal alguno porque introdujo de *motu proprio* una limitación en las actuaciones inspectoras que no contaba con apoyo legal ². Éste no es del todo el caso de la actual situación: ahora sí hay una previsión normativa que desarrollar, sólo que algunos creemos que por pura coherencia y conocimiento de la trascendencia de este tema y aun partiendo de que quizá la letra del artículo 10 de la Ley General Tributaria no lo exige ³, quizá sí lo hace su espíritu, porque la regulación por ley de una institución como la prescripción (o la caducidad si ésta fuera la categoría) no puede reducirse a la mera fijación del plazo. Es evidente además cómo el legislador, ya desde 1963, ha fijado por Ley otras muchas cuestiones relativa a la institución de la prescripción: criterios de cómputo de plazos, formas de interrupción de los plazos, etc.

Pues bien, sinceramente se me ocurren pocas cuestiones tan claramente necesitadas de una coordinación y una cobertura legal como los efectos (y éste es el punto clave de toda la construcción teórica de este tema) que en la prescripción tiene la fijación del plazo de duración de actuaciones inspectoras.

¿Es que el legislador cuando redacta el artículo 29 de la Ley de Derechos y Garantías no es consciente del impacto directo, claro y nítido que tal artículo tiene sobre la configuración del régimen de la prescripción? ¿Es que el legislador no considera que ha de articular la coexistencia de ambos plazos (el de prescripción y el de duración del plazo del procedimiento)? ¿Es que el legislador desconoce que la más elemental noción de seguridad jurídica exige que la fijación de un plazo por Ley vaya acompañado de una calificación del mismo? O por último ¿es que el legislador no sabe que el gran «caballo de batalla» de los últimos años anteriores al Estatuto había sido justamente el relativo a un plazo: el de interrupción de actuaciones, y que el mismo era consecuencia del antes mencionado desajuste Ley *versus* Reglamento? El legislador no podía ignorar ninguno de tales puntos, y aun así, decidió mantener la inquietud y la duda como si de una película de suspense se tratase.

Pero finalmente, ha decidido reaccionar incorporando un mayor desarrollo del tema que nos ocupa en la futura Ley General Tributaria, que, actualmente como Anteproyecto destina a ello su artículo 150 que desarrollamos con detenimiento más adelante.

Hasta ahora hemos meramente descrito el problema y concretado su posible incidencia práctica, por lo que entendemos que procede ahora afrontar las posibles soluciones teóricas que se nos ocurren, para abordar luego el estudio y la solución que el actual Anteproyecto de Ley General Tributaria aporta.

I. ALTERNATIVAS TEÓRICAS

La prescripción ha de concebirse como una institución al servicio de la seguridad jurídica, siendo su finalidad evitar que el ejercicio tardío e intempestivo de derechos por su titular perjudique las expectativas y situaciones jurídicas de terceros. Los requisitos son dos: el transcurso del tiempo y la falta de ejercicio del derecho.

Por su parte, la caducidad es también una forma de extinción de las acciones y los derechos por el transcurso del tiempo, pero se distingue de la prescripción, fundamentalmente (por lo que aquí nos interesa) por su distinto régimen jurídico.

Hay que diferenciar (ahora sí) según nos estemos refiriendo al plazo de duración de actuaciones o al plazo de interrupción injustificada.

Respecto del plazo de duración de actuaciones, las posibilidades son dos: o lo que la norma hace es configurar un plazo de caducidad (y ya veremos de qué clase de caducidad estamos hablando), o lo que está haciendo es repetir para el plazo de duración de actuaciones lo que estaba previsto con anterioridad para el caso de interrupción injustificada de actuaciones inspectoras, es decir, que la superación del plazo de duración tiene el único efecto de que lo actuado hasta ese momento no ha tenido virtualidad interruptiva por lo que puede volver a iniciar la actuación. En este punto el Reglamento matiza que «iniciadas las actuaciones de comprobación e investigación deberán proseguirse hasta su terminación», por lo que **la Administración tiene aquí un punto de difícil solución ¿cómo actúa transcurridos los doce meses? ¿vuelve a citar o simplemente continúa la actuación como si nada hubiese acontecido, salvo que por aplicación de esta postura considere que algún impuesto ha prescrito por algún período de los inicialmente citados?**

A) Caducidad del derecho o preclusión.

Con independencia de los razonamientos estrictamente jurídicos y lógicos que iremos intentando verter, hay que señalar que partimos de un fuerte apoyo que niega la concepción del plazo de duración de las actuaciones inspectoras como un plazo de caducidad del derecho de la Administración a comprobar y liquidar; se trata del artículo 105.2 de la Ley General Tributaria, según el cual «*La inobservancia de plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja.*»

Quienes conciben el plazo de duración de las actuaciones como un plazo de caducidad del derecho que en él se ejercita (es decir, el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria y a su exigencia), andan a mi entender un tanto descaminados. La razón es obvia. Si bien resulta perfectamente conforme a derecho que se fijen plazos de caducidad de los derechos, lo que no lo parece es que fijado para el ejercicio de un derecho un plazo de prescripción por Ley (art. 64 y ss. de la LGT) el mismo sea sustituido por otro de caducidad sólo por el hecho de iniciarse un procedimiento para su ejercicio.

La caducidad como institución conducente a la extinción de derechos, facultades y acciones aparece inicialmente en la doctrina (en la obra de ALAS, DE BUEN y RAMOS), recogiendo a nivel jurisprudencial por el Tribunal Supremo por primera vez en 1940 (sentencia de 30 de abril):

«Dos maneras tiene la Ley procesal civil de impedir que prosperen ante los Tribunales los derechos cuya virtualidad se ha extinguido por el transcurso del tiempo prefijado, su eficaz ejercicio, la caducidad y la prescripción, conceptos no bien diferenciados ni defendidos, pero que, aun respondiendo ambos a la misma finalidad de que no permanezcan indefinidamente inciertos los derechos y fundándose en una común presunción de abandono, ofrecen la nota diferencial, entre otras, de que mientras la prescripción es renunciable, por lo que sólo cuando se alega puede ser estimable, la caducidad no requiere su alegación y opera por sí misma, obligando al juzgador a declararla de oficio»

El desarrollo doctrinal y jurisprudencial hacen que finalmente se incorpore al Código Civil la institución de la caducidad, y de esta incorporación partan las raíces comunes para el desarrollo y aplicación de esta figura tanto en el ámbito privado como público ⁴.

El principal problema que la caducidad plantea es, como la mejor doctrina civilista ha recogido con acierto ⁵, «determinar cuándo estamos en presencia de ella o de la prescripción, en definitiva si una norma que establece un plazo para el ejercicio de un derecho es de prescripción o de caducidad ante la falta de calificación por el legislador.» Estamos evidentemente de acuerdo en que ésta, y no otra, es la gran dificultad.

Pero que, ante la falta de determinación de las consecuencias del incumplimiento de un plazo de duración de un procedimiento en el que se hace valer un derecho sometido a prescripción, lleguemos a la conclusión que el plazo del procedimiento «contagia» el plazo de ejercicio del derecho mismo, nos parece que carece de fundamento y conduce a conclusiones ilógicas.

Así, siguiendo el razonamiento de quienes puedan defender que el plazo de duración de las actuaciones es un plazo de caducidad, si la Administración inicia la comprobación de un contribuyente con cierta inmediatez respecto de la realización del hecho imponible, por ejemplo transcurridos tan sólo 12 meses desde el inicio del plazo de prescripción, y en el procedimiento iniciado se

supera el plazo de duración de doce meses, nos podemos encontrar con que al inicio del mes 25 ha caducado el derecho de la Administración tributaria para comprobar y determinar la deuda tributaria. ¿Tiene lógica predicar esta construcción?

Se puede teorizar sobre esta construcción ⁶, pero realmente no nos parece en absoluto «importante» al ámbito de las actuaciones inspectoras.

Esta institución de la caducidad de los procedimientos es la alternativa de la figura de la prescripción. Ambas son respuesta a la necesidad de dotar de seguridad jurídica a las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes pero obviamente operan de manera muy diferente y no pueden «mezclarse» o al menos técnicamente es indeseable que la mezcla se produzca, entre otras cosas porque, a no ser que se produjera por norma legal (art. 10 d) de la LGT), el principio más vulnerado acabaría siendo la propia seguridad jurídica, puesto que el esquema de enganche de ambos mecanismos resulta difícil de prever. De hecho algún paso dado en esta línea nos parece ciertamente irreflexivo. Nos estamos refiriendo a la sentencia de la Audiencia Nacional mencionada antes en nota *infra*, en la que el mencionado órgano jurisdiccional, a nuestro entender sin meditarlo demasiado, se lanza a señalar que el plazo de duración de las actuaciones inspectoras, que estaba entonces fijado provisionalmente por la LDGC era un plazo de caducidad, siendo de agradecer que posteriormente haya cambiado de criterio (sentencia de 21 de febrero y 14 y 21 de marzo de 2002, entre otras).

Pero aún menos deben mezclarse cuando, a pesar de su origen común mencionado, las diferencias son también importantes y en este caso no hacen sino incidir en el rechazo del plazo de duración del procedimiento de comprobación como plazo de caducidad del derecho de la Administración para la comprobación. Entre tales diferencias que nos pueden ayudar a delimitar ambas figuras están fundamentalmente dos: la distinta consideración del interés jurídico protegido en cada caso y, como consecuencia de tal consideración, la aplicación o no de mecanismos de interrupción del plazo. Así, siguiendo nuevamente a Díez-PICAZO ⁷, «podemos decir que la diferencia entre la figura de la caducidad y la prescripción se explica desde el punto de vista del interés jurídico protegido. La prescripción protege un interés estrictamente individual, que es el interés del sujeto pasivo de los derechos o de las acciones, consistente en poder oponerse a un ejercicio tardío, cuando razonablemente no podía ya esperarse tal ejercicio, o cuando los medios de defensa han desaparecido o son de difícil actualización (.....) La caducidad protege un interés general, que es el interés comunitario en la pronta certidumbre de una situación jurídica que se encuentra pendiente de una posible o eventual modificación» ⁸.

Por lo que a la **consecuencia de tal criterio diferenciador se refiere**, no es otra que la posibilidad o no de interrupción del plazo. En la caducidad el plazo pudiera llegar a suspenderse, pero la suspensión nunca dará lugar al inicio de un nuevo plazo íntegro, sino que, una vez transcurrida la suspensión, se continuará el cómputo del plazo restante. Por el contrario (y dado el distinto sentido del interés jurídico protegido en cada caso) respecto de la prescripción existen supuestos de interrupción, transcurridos los cuales, procede iniciar nuevamente el cómputo del total del plazo de prescripción nuevamente.

Es bien cierto que, con independencia del diferente sentido que a cada una de las instituciones hemos atribuido, el legislador puede claramente optar por calificar como prescripción lo que desde el punto de vista del interés jurídico protegido debiera ser una caducidad y viceversa, pero piénsese que éste no es el caso debatido. Aquí partimos de que el derecho para comprobar la situación tributaria de los contribuyentes y determinar sus posibles deudas tributarias, está legalmente sometido a un plazo de prescripción, y lo único que en este punto se trata es de rebatir que por aplicación de un plazo de duración del plazo del procedimiento en el que el mismo se ejercita, se vea convertido en caducidad.

B) Caducidad del procedimiento o perención.

Si se descarta la posibilidad de aplicar la caducidad como forma de extinción de los derechos de la Administración a comprobar, liquidar, recaudar, ..., la otra alternativa es la aplicación de la caducidad como fórmula de extinción del procedimiento, de archivo de las actuaciones.

Hay un argumento claro en contra de la configuración del plazo de duración de las actuaciones como un plazo de caducidad: el artículo 31 quáter del RGIT, transcrito líneas atrás, mediante el cual se ordena que transcurrido el plazo de duración de las actuaciones, las mismas prosigan hasta su terminación. Ahora bien, para quienes consideren que la norma legal ha creado un plazo de caducidad, la fijación por Reglamento de tal medida no impedirá la afirmación de la caducidad.

La institución de la caducidad, entendida como forma de finalización y archivo de procedimientos ante la inobservancia de plazos imputable a la Administración, es escasamente conocida en el ámbito tributario general ⁹, por lo que, para su correcta comprensión hemos de acudir a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común.

Importa destacar que todas las referencias a la Ley 30/1992 que se realizan a partir de este momento, se hacen desde el respeto a su disposición adicional quinta, según la cual *«Los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las Leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley. En todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria.»*

No sólo no se ignora su existencia, sino que se comparte el sentido de la misma, pero en la medida en que no sea aplicable porque la normativa tributaria no contenga norma al efecto, si habrá de acudirse a la Ley Administrativa. Nuevamente encontramos así una razón más por la que el legis-

lador tributario debía haber entrado en la regulación de este tema, y no abandonarlo a la aplicación al ámbito tributario de instituciones que claramente surgieron con otra finalidad, y dirigidas a procedimientos muy heterogéneos, que en ocasiones no mantienen ningún vínculo ni relación con el procedimiento de comprobación e investigación.

En estricta aplicación de la transcrita disposición adicional, y ante la ausencia de disposiciones tributarias al efecto podemos llegar a dos conclusiones: o estamos ante perención administrativa del procedimiento, y es aplicable subsidiariamente la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, o estamos ante una figura diferente de dicha perención entendida como caducidad del procedimiento, y se ha creado por la Ley 1/1998 una institución jurídica diferente y dispar de las hasta ahora conocidas. A la primera posibilidad nos referimos aquí. A la segunda destinaremos el siguiente apartado.

Es curioso que la STS que nos sirve como excusa para las disquisiciones teóricas de estas páginas se refiera expresamente a la perención. A mi modesto entender es una de las primeras veces que en la jurisprudencia (no así en la doctrina tributarista que últimamente viene acogiendo cada vez más este término) en materia de procedimientos tributarios de comprobación se emplea este término.

También a mi modesto entender esta utilización puede aclarar las cosas porque la mayor parte de la doctrina administrativista que ha empleado el término «perención» lo ha hecho para referirse a la caducidad de procedimientos por superación de los plazos preestablecidos al efecto, bien por causa imputable al interesado, bien por causa imputable a la propia Administración. En este punto creemos que la aportación clave procede de GONZÁLEZ PÉREZ y GONZÁLEZ NAVARRO, para quienes el vocablo «perención» justamente obedece a la necesidad de aclarar lo incorrecto de utilizar la expresión de caducidad del procedimiento, porque dado que el derecho que en el procedimiento sometido a plazo no caduca por la superación del plazo de éste, referirnos a caducidad carece de sentido, y proponen el término perención para referirse al efecto de superación del plazo en aquellos procedimientos en los que tal circunstancia no afecta a la prescripción del derecho sustantivo que en el mismo las partes pretendían hacer valer.

Parto pues de la identidad que creo correcta entre perención y caducidad del procedimiento. Dada esta entidad ¿cómo actuar ante la misma? Se plantean los siguientes interrogantes: ¿cómo afecta a las pruebas y material obtenido durante un procedimiento la perención del mismo? ¿cómo debe actuar el órgano inspector al que le transcurre el plazo sin finalizar el procedimiento? ¿vuelve a citar por los períodos no prescritos?

El artículo 44 de la Ley 30/1992 (en la redacción dada por la Ley 4/1999) dispone para el ámbito administrativo general lo siguiente:

«En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya dictado y notificado resolución expresa no exime a la Administración del cumplimiento de la obligación legal de resolver, produciendo los siguientes efectos:

1. En el caso de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los interesados que hubieren comparecido podrán entender desestimadas sus pretensiones por silencio administrativo.

2. En los procedimientos en que la Administración ejercite potestades sancionadoras o, en general, de intervención, susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen, se producirá la caducidad. En estos casos, la resolución que declare la caducidad ordenará el archivo de las actuaciones, con los efectos previstos en el artículo 92.

En los supuestos en los que el procedimiento se hubiera paralizado por causa imputable al interesado, se interrumpirá el cómputo del plazo para resolver y notificar la resolución.»

¿Es aplicable tal artículo en relación con los procedimientos de comprobación e investigación? Lo primero con lo que nos encontramos es con un problema práctico que no tiene una solución ni mucho menos clara: se trata de delimitar si los procedimientos de comprobación e investigación están dentro del apartado 1 o del 2. Personalmente creo que pueden estar en los dos¹⁰. Como tal extremo no se conoce, y aunque la conclusión resulte muy simplista, en mi opinión no es aplicable la Ley 30/1992 en sus exactos términos, por lo que la contestación a los anteriores interrogantes deberá hacerse sin una normativa clara de referencia, sin perjuicio de tomar dicha norma legal como «inspiración».

Así, por lo que a la validez de las pruebas, y en general de lo actuado en un procedimiento caducado se refiere, la opinión de la doctrina es mayoritariamente favorable, salvo algún pronunciamiento en contra. Es evidente que en la medida en que lo actuado no sea nulo de pleno derecho (y obviamente la superación del plazo no produce tal efecto) su incorporación a un nuevo procedimiento no debe plantear problemas. La propia sentencia TS ahora comentada incorpora con toda claridad tal postura.

Diferente es ya el modo en que debe actuar el Órgano que incurre en la superación del plazo fijado ¿ha de dictar la orden de archivo de las actuaciones? ¿qué efecto tiene la misma? Entiendo que tal declaración de caducidad no tiene sino un efecto meramente declarativo que no sustantivo, por lo que con independencia de que el Equipo o Unidad actuante documente expresamente tal acontecimiento, el procedimiento habrá caducado igualmente y la siguiente diligencia tendrá el ámbito interruptivo que proceda conforme a derecho.

En la práctica y por razón de la inseguridad que todos sentimos en esta materia la mayor parte de los órganos administrativos, si bien evitan un documento en el que se recoja el incumplimiento, lo que hacen es que en la primera diligencia suscrita tras la superación del plazo dejan constancia del ámbito de la comprobación que sigue «vivo».

C) Interpretación del concepto «tales actuaciones» del artículo 29 de la Ley de Derechos y Garantías.

El incumplimiento del plazo de duración (12 ó 24) meses, o la interrupción injustificada de actuaciones durante seis meses determinarán *«que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones»*.

Es ésta la expresión que mayor «carga de profundidad» tiene en la cuestión que ahora abordamos. ¿A qué actuaciones se refiere? Las posibles interpretaciones son dos: a las actuaciones desarrolladas hasta ese momento o al conjunto de las actuaciones desarrolladas en el seno del procedimiento inspector, es decir, tanto las anteriores a la superación del plazo como las posteriores.

Bajo la última de las consideraciones, el procedimiento que hubiera incumplido el plazo estaría viciado de incapacidad para interrumpir la prescripción de manera que, superado el plazo, y sólo el acto de liquidación tendría fuerza interruptiva de la prescripción. No puedo decir que sea éste el criterio mantenido por la STS de 27 de septiembre de 2002, pero personalmente creo que avanza en esa línea, sólo que las circunstancias del hecho enjuiciado impiden este pronunciamiento.

No obstante, este atisbo de pronunciamiento se va a ver truncado casi con seguridad por la nueva Ley General Tributaria.

II. POSIBLE SOLUCIÓN EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

El actual artículo 150 incorporado en el Anteproyecto de Ley General Tributaria dispone lo siguiente:

«1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de doce meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. (...)

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder cuando en las actuaciones concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Cuando revistan especial complejidad (...).*
- b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado (...)*

2. *La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:*

a) *No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.*

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) *Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta Ley.*

Tendrán asimismo el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras.

3. *El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.»*

Si bien quizá hay puntos de la redacción que seguramente se mejoren a lo largo de la tramitación (aclarar si la interrupción injustificada es tal como parece decir el texto cualquier interrupción no imputable al obligado tributario, o sólo las imputables a la Administración, sustituir en el primer párrafo del punto 2 la expresión «*respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar*» como ámbito al que se van a referir los efectos de la superación del plazo o de la interrupción injustificada por el de «*respecto de las obligaciones tributarias a las que la actuación inspectora afecta*», ya que sólo a éstas van a anudarse los efectos, y no a aquellas que estén pendientes de liquidación, que serán todas las no prescritas, y sobre todo, mejorar la deficiente técnica seguida por el legislador de separar los efectos del incumplimiento del plazo de los de la interrupción injustificada de las actuaciones, cuando realmente son los mismos, pero la redacción actual, hace que se tengan que leer un par de veces cada uno de los párrafos antes de estar

seguros de su sentido, etc.), también es cierto que creemos que las líneas maestras de la regulación están ya contenidas en el texto del artículo transcrito, líneas estas que podrían resumirse en los siguientes puntos:

- (i) Señala expresamente que no estamos ante un plazo de caducidad. Si bien es cierto que resulta curioso que haya de ser mediante la negación de una institución como se afirman los efectos de otra, no deja de serlo menos que el objetivo fundamental en este punto ha de ser el dejar las cosas claras, despejando toda clase de dudas, Y como una de las fundamentales es, como a lo largo de las líneas precedentes se ha expuesto, la posibilidad de considerar que nos encontramos ante un plazo de caducidad, entendemos que el legislador utilice «la técnica del desmentido» para salir al paso y evitar toda duda a futuro.
- (ii) Se trata de un procedimiento que «concluye reanudándose el mismo procedimiento otra vez». Resulta un tanto curioso, pero es exactamente lo que se desprende de la lectura del apartado 2. Ésta era una de las grandes dudas que a la Administración tributaria se le planteaba en los últimos tiempos: el modo de actuar y documentar esas actuaciones una vez superado el plazo de 12 ó 24 meses. Si simplemente continuaba, y aunque tal modo de actuación pudiera tener amparo en el artículo 31 quáter del RGIT («*Iniciadas las actuaciones de comprobación e investigación, deberán proseguir hasta su terminación, de acuerdo con su naturaleza y carácter aun cuando haya transcurrido el plazo legalmente previsto*»), la Administración corría el riesgo de que si al final los Tribunales se inclinaban por considerar que se trataba de caducidad (o de «algo parecido» y siento la falta de concreción) no se había actuado correctamente y podrían plantearse problemas de incorporación de pruebas al nuevo expediente, de falta de claridad en el ámbito al que el nuevo expediente afectaba, etc. Si, por el contrario, concluido el plazo de los doce meses se documentaba de alguna manera tal conclusión y el inicio de una nueva actuación, se estaba considerando, aún indirectamente y por cautela, que se estaba ante un plazo de caducidad, lo cual, abría un importante abismo de posibilidades, especialmente si consideramos que la normativa actualmente vigente parece identificar plenamente los supuestos de superación del plazo de duración de las actuaciones y los de interrupción injustificada. Pues bien, parece mentira que la incógnita no acabe de resolverse en el propio artículo, que si bien aclara que el contribuyente tiene derecho a ser informado de «*los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse*», tampoco creo que sea un dechado de claridad. No acabo de entender por qué el legislador no ha indicado con claridad que interrumpidas injustificadamente las actuaciones, o superado el plazo de duración deberán continuarse las mismas, **siendo exigible tal comunicación de continuación al obligado tributario con el que las mismas se estuvieran desarrollando para comunicarle tal circunstancia y el –posiblemente– nuevo alcance de dichas actuaciones.** Con independencia del acierto o desacierto del legislador, creo que ésta y no otra debería ser la interpretación, ya que el único inconveniente de la misma ahora es la interpretación de que se trata de caducidad. Si con la nueva Ley General Tributaria se supera por su expresa dicción, tal temor desaparece, y lo más adecuado desde el punto de vista de la seguridad jurídica sería justamente la emisión de tal documento.

- (iii) Los efectos del incumplimiento del plazo, en este momento, antes de la aprobación de la Ley General Tributaria, no están claros y las posibles interpretaciones entendemos que son las vertidas a lo largo de este artículo. El actual texto del Anteproyecto incorpora tres consecuencias: dos ya las conocemos, la no interrupción de la prescripción por lo actuado hasta el incumplimiento del plazo o hasta la interrupción injustificada, la consideración como ingresos espontáneos de los efectuados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación realizada tras el incumplimiento del plazo. Pero se incorpora una tercera consecuencia un tanto novedosa: dejan de devengarse intereses de demora entre la superación del plazo de duración de las actuaciones y el momento en que las mismas concluyan.

No puede decirse que estemos ante una cuestión concluida. Puede que la publicación del Anteproyecto de Ley General Tributaria ayude a centrar los términos de la discusión al hacer pensar que si esa y no otra va a ser la solución que finalmente se va a incorporar, puede ya empezar a actuarse bajo los dictados de la misma. Pero no dejará de ser una convicción de *lege ferenda* sin ningún apoyo real. Y que en absoluto garantiza que en cualquier momento los tribunales no puedan inclinarse por alguna de las otras posibles interpretaciones recogidas, especialmente si vuelve a postergarse la aprobación de la Ley General Tributaria.

NOTAS

- ¹ Releyendo este párrafo me parece excesivamente «simplista», pero creo que es el *quid* del problema y que es uno de esos puntos en los que la sencillez puede ayudar de manera importante a centrar el problema.
- ² Quizá éste sea el punto de inflexión por el que se produjo el desajuste que tan malas consecuencias tuvo para la Inspección (*vid.* las cuatro STS de 28 de octubre de 1997 que ratificaron plenamente la de 28 de febrero de 1996, que simplemente son el corolario de una cuestión que llevaba años generando inseguridad e incertidumbre para contribuyentes y Administración). Y ello porque la previsión reglamentaria estaba prevista para una Inspección cuyas actuaciones no abarcaban la fase de liquidación, sólo la mera «instrucción» del proceso, por lo que al modificarse en 1985 la Ley General Tributaria y ampliarse las competencias de los órganos inspectores, que pasan a ser competentes para dictar la liquidación correspondiente a sus propuestas, nadie advierte que tal ampliación de ámbito afecta directamente a la previsión reglamentaria relativa a la interrupción injustificada de actuaciones (o advertido el problema se interpreta por el «reglamentista» que no afecta a la fase de Oficina Técnica), y por este motivo quedan descolgadas las previsiones legales y reglamentarias, sin que el encaje se produzca hasta las mencionadas sentencias.
- ³ El artículo 10 d) establece que se regularán por Ley: «d) *Los plazos de prescripción o caducidad y su modificación*».
- ⁴ Esta afirmación es especialmente cierta en relación con la prescripción y la caducidad como forma de extinción del derecho, ya que respecto de la caducidad como forma de finalización y extinción de procedimientos, las aportaciones proceden mayoritariamente del ámbito público.
- ⁵ Luis Díez-PICAZO y Antonio GULLÓN. *Sistema de Derecho Civil*. Tecnos, Madrid 201. Pág. 446.
- ⁶ Como lo ha hecho por ejemplo la Audiencia Nacional en algunas de sus sentencias. Así mientras que en las de 25 de febrero y 17 de junio de 1997 indicaba que la interrupción injustificada de actuaciones constituía un supuesto de caducidad, para desdecirse de tal postura con posterioridad, argumenta que el plazo de interrupción no puede conceptualmente ser un plazo de caducidad, pero sí lo será «el transcurso del plazo fijado para las actuaciones inspectoras (...) pero ello es debido a que en él –se está refiriendo al art. 29 de la LDGC, aunque la referencia equivocada de la sentencia es al art. 31– se fija un plazo de duración de dichas actuaciones». Esta sentencia constituye a mi entender un dechado de desaciertos,

seguramente motivados porque había que desdecirse de un pronunciamiento pasado y se buscó una excusa, sin darse cuenta del daño que ello podía causar a futuro. Entre estos desaciertos y a título de curiosidad no puedo resistirme a indicar que la sentencia, de 5 de marzo de 1998, hace referencia al Proyecto de LDGC, cuando el mismo había sido aprobado el 26 de febrero.

⁷ Vid ob. citada pág. 446.

⁸ El mismo autor desarrolla las ideas expuestas con más detalle: «un criterio de distinción aplicable es el derivado de la naturaleza del derecho objeto de la presunta caducidad, pues ésta recae sobre lo que en su momento hemos llamado derechos potestativos o facultades de configuración o modificación de una situación jurídica preexistente. Pendiente el ejercicio, la situación jurídica se encuentra en una fase provisional o transitoria, que exige un rápido tránsito a la situación definitiva. Piénsese en un contrato viciado por alguna de las causas que dan lugar a su anulabilidad (error, dolo, etc.). Origina una situación jurídica claudicante, porque produce efectos mientras no sea impugnado. Al ordenamiento jurídico le interesa que cuanto antes se aclare la situación, para que sean firmes e inatacables las situaciones jurídicas que despliega. No puede tolerar que durante un lapso de tiempo indefinido estén sujetas a su desaparición, al reestablecimiento de la situación existente antes de su celebración, que será más difícil a medida que nos alejamos de la fecha de la perfección del contrato. En cambio, en la prescripción nada impide que la duración de un derecho se prolongue indefinidamente: un derecho de crédito prescribe a los quince años, pero no hay obstáculos para que mediante sucesivos requerimientos del acreedor o continuos reconocimientos del deudor, el derecho se prorrogue sin límites.

⁹ Los supuestos que han existido o son muy antiguos (Tasación Pericial en materia de ITP, supuesto contenido en el Texto Refundido de la Ley y Tarifas de dicho Impuesto de 6 de abril de 1967) o muy específicos (en materia de desgravaciones a la exportación, en donde la comprobación administrativa se «ajusta» a un plazo de caducidad fijado por norma legal).

¹⁰ Se puede argumentar en contra de mi conclusión que el apartado 2 se refiere a actuaciones susceptibles de producir efectos desfavorables y de gravamen, y que por lo tanto no se está exigiendo que *de facto* éste sea su sentido, sino que potencialmente sea posible. No niego que tal consideración es muy aceptable, pero no creo que por ello sea descartable que también las actuaciones de comprobación estén comprendidas en ocasiones en el apartado 1 del artículo.