

**JOSÉ MIGUEL PEÑA GARBÍN***Inspector de Hacienda del Estado***Extracto:**

**COMO** su título indica, el trabajo no pretende entrar en todas las cuestiones que suscita esa atractiva Ley 1/1998 conocida como Estatuto del Contribuyente. Tampoco es el momento de lamentarse por lo que pudo decir y no dijo. Pretende profundizar en las novedades más importantes en el campo de la Inspección de los Tributos que entendemos son la reducción de la prescripción a 4 años, la duración de las inspecciones, el derecho a una comprobación general y las novedades en el terreno de las sanciones. El objetivo no es sólo explicarlas sino también destacar sus interrogantes, los criterios administrativos y sus previsibles consecuencias en la práctica. La valoración de la Ley se deja al lector...

---

## Sumario:

---

- I. Introducción.
- II. Rebaja de la prescripción a cuatro años.
  1. Entrada en vigor.
  2. Prescripción del derecho a liquidar y sancionar.
- III. Duración e interrupción de las inspecciones.
  1. El plazo general del año para terminar las inspecciones.
  2. Cómputo de los plazos.
  3. Ampliación hasta los dos años.
  4. La interrupción injustificada por seis meses.
  5. Consecuencias prácticas del incumplimiento de los plazos.
- IV. Derecho a pedir una comprobación general.
  1. Los interrogantes que se plantean.
- V. Modificaciones en el campo de las sanciones.
  1. Retroactividad de las normas sancionadoras más favorables.
  2. Presunción de buena fe.
  3. Exoneración de responsabilidad.
  4. Expediente sancionador separado.
  5. La no ejecutividad de las sanciones tributarias.

## I. INTRODUCCIÓN

El pasado día 19 de marzo de 1998 entró en vigor el llamado «Estatuto del Contribuyente» (EC) con la publicación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (Ley 1/1998, de 26 de febrero, BOE de 27-2-1998). Una Ley que sin duda va a incidir en numerosos aspectos de las relaciones entre el contribuyente y la Administración Tributaria en sus diversos ámbitos y procedimientos.

Muchos hubiéramos preferido que las reformas se instrumentalizaran mediante un nuevo texto completo de la Ley General Tributaria (LGT) y no añadiendo un nuevo «parche» en nuestro disperso marco normativo. Y ello por dos razones:

- En primer lugar porque un verdadero «Estatuto» del contribuyente, término que no emplea la Ley, debe contener tanto sus derechos como sus obligaciones. Estas últimas son ignoradas por la nueva Ley y continúan reguladas básicamente en la LGT y normas propias de cada tributo. En definitiva, el llamado Estatuto del Contribuyente no recoge sus obligaciones ni siquiera todos sus derechos pues mantiene la vigencia de los textos legales que no deroga expresa o tácitamente (art. 1.2 y disp. derog. única).
- En segundo lugar porque la técnica empleada contradice el propio interés que manifiesta el legislador en divulgar y facilitar el conocimiento de las obligaciones fiscales (arts. 5 a 8). Para conocer el alcance de algunos derechos regulados en el propio Estatuto será necesario indagar en la LGT, Leyes de Presupuestos o de Acompañamiento, Leyes sustantivas de cada tributo, Leyes de Armonización y cesión de tributos a Ayuntamientos o Comunidades Autónomas, Leyes sobre procedimientos administrativos generales... y en sus interminables desarrollos reglamentarios.

Por otra parte, al final el Proyecto ha salido un tanto «descafeinado» con las modificaciones introducidas en su lenta gestación parlamentaria. Posiblemente porque el desgraciado asunto de la mal llamada «amnistía fiscal» puso de manifiesto la importancia que llegan a tener las normas pro-

cedimentales en la aplicación efectiva de los tributos. A pesar de todo la Ley mantiene las novedades anunciadas más importantes, si bien con algunas matizaciones de última hora, y no faltan las dudas para su aplicación en la práctica.

Es sabido que pese a su largo articulado no todo lo que contiene son verdaderas novedades. Gran parte de los derechos y garantías que incorpora ya estaban reconocidos en la Ley 30/1992, que regula el Procedimiento Administrativo Común, en otras normas legales o reglamentarias de carácter fiscal o estaban reconocidas por la Jurisprudencia.

Sus novedades no sólo afectan a las relaciones del contribuyente con la Inspección de los Tributos sino que se extienden al amplio campo de la gestión tributaria, de la recaudación, reclamaciones económico-administrativas e incluso sobre técnica legislativa en materia tributaria. Además, los derechos y garantías que contiene no sólo son aplicables en las relaciones del contribuyente con la Administración del Estado sino también con las Comunidades Autónomas y Ayuntamientos, como ya sucede con los preceptos de la LGT y sus desarrollos reglamentarios (art. 1.1).

Por lo que respecta a su entrada en vigor, ésta se produjo el pasado 19-3-1998, si bien los procedimientos tributarios iniciados antes de esa fecha se regirán hasta su conclusión por la normativa anterior, y sin perjuicio de las importantes excepciones en el campo de la prescripción y del procedimiento sancionador que serán analizadas más adelante (disp. final séptima y disp. trans. única). Precisamente algunas dudas del Estatuto se refieren a su posible aplicación en expedientes y procedimientos que se estén tramitando a su entrada en vigor.

Por nuestra parte, no pretendemos analizar todos y cada uno de los preceptos del Estatuto (EC) sino centrarnos en sus repercusiones en el campo de la Inspección de los Tributos, explicando las novedades más interesantes y los problemas que presenta su aplicación. Y aunque la Ley dedica específicamente su Capítulo V a los «Derechos y garantías en el procedimiento de inspección» lo cierto es que a lo largo de su articulado existen otros muchos preceptos que también incidirán sobre la Inspección de los Tributos.

En este campo entendemos que las novedades más importantes son la rebaja de la prescripción a 4 años, la limitación de la duración de las inspecciones a un año, el derecho a que una comprobación parcial se convierta en general, y las novedades en el ámbito sancionador.

Por último, ante las dudas que plantea el Estatuto y a la espera de que se produzca su desarrollo reglamentario, en la Agencia Tributaria se han dictado unas instrucciones para coordinar y unificar los criterios administrativos en su aplicación inmediata (Instrucción n.º 9/1998, de 1 de abril, del Director General de la AEAT). Como ella misma reconoce, sus criterios no vinculan a terceros ni pretende aclarar o interpretar la Ley, remitiendo al Servicio Jurídico para que informe sobre las cuestiones de especial relevancia o complejidad jurídica. También nos referiremos a dichas Instrucciones en cuanto afecten a nuestro objeto de estudio.

## II. REBAJA DE LA PRESCRIPCIÓN A CUATRO AÑOS

La reducción de 5 a 4 años del plazo de prescripción constituye la novedad más interesante de la nueva Ley por cuanto extiende sus efectos sobre cualquier obligado tributario y cualquier impuesto. El Proyecto de Ley pretendía ampliarlo a 6 años en ciertos casos pero finalmente ha quedado establecido un plazo único de prescripción a los 4 años.

Esta novedad figura en el artículo 24 de la Ley así como en la nueva redacción que da al artículo 64 de la LGT (disp. final primera) disponiendo que:

«Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.
- c) La acción para imponer sanciones tributarias.
- d) El derecho a la devolución de ingresos indebidos.»

No se modifican los demás artículos de la LGT referentes a la prescripción como los que regulan el inicio del cómputo del plazo, los actos que la interrumpen o su aplicación de oficio por la Administración (arts. 65 a 67 LGT), si bien el EC dispone que las actuaciones inspectoras no interrumpirán la prescripción cuando se alarguen más de un año o se produzca una interrupción injustificada por más de 6 meses, aspectos que serán analizados más adelante.

Con la nueva redacción se rebaja a 4 años la prescripción que opera frente a la Inspección y también frente a los órganos de Gestión y Recaudación pues afecta a los cuatro derechos y acciones que pueden prescribir. Es decir, el derecho a liquidar, recaudar y sancionar, cuya prescripción opera en favor del contribuyente, y el derecho a la devolución de lo ingresado indebidamente, que opera en su contra. También puede tener efectos sobre los Tribunales Económico-Administrativos pues las paralizaciones injustificadas en los recursos que tramiten si ahora exceden de 4 años pueden provocar la prescripción (SSTS 9-5-1990, 18-3-1993...).

Por último, recordemos que según el artículo 35.3 de la LGT una vez prescritas las obligaciones principales también se entienden prescritas las accesorias. Por ello, aunque no se modifican los plazos que las normas mercantiles establecen para conservar la contabilidad y sus justificantes en muchos casos se invocarán los 4 años de prescripción fiscal para no aportar pruebas o antecedentes que pueden tener importancia en la comprobación de otros contribuyentes.

## 1. Entrada en vigor.

Una cuestión muy debatida fue la entrada en vigor de la nueva prescripción a 4 años. Si la Ley no decía nada al respecto su publicación supondría automáticamente la prescripción de las obligaciones incumplidas sobre las que ya hubieran pasado 4 años y no se encontraran interrumpidas. Por ejemplo, el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades de 1992 hubieran prescrito automáticamente.

Para evitar esos efectos y darle un mayor plazo a la Administración para comprobar el año 92 y 93, la Ley finalmente dispone que la rebaja de la prescripción a 4 años «entrará en vigor el día 1 de enero de 1999» (disp. final séptima).

Es decir, el nuevo plazo de 4 años no sólo afecta a las obligaciones «nacidas» con posterioridad a 1-1-1999 sino que también tendrá efectos «retroactivos» sobre las nacidas antes y que a partir de ese día vayan transcurriendo los 4 años desde que debieron declararse.

De esta forma la publicación del EC no produce ningún efecto inmediato sobre la prescripción sino que lo retrasa hasta el 1-1-1999. El IRPF o el Impuesto sobre Sociedades de 1992 prescribirá según lo previsto antes de la reforma, es decir, en el verano de 1998 al transcurrir 5 años desde que finalizó su plazo de declaración anual. Y al llegar el 1-1-1999 prescribirá automáticamente el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades del 93 pues ya habrán transcurrido más de 4 años desde que debieron declararse. También llegado el 1-1-1999 habrán prescrito las declaraciones de IVA, Retenciones... cuyos plazos de declaración mensual o trimestral finalizaron antes del 1-1-1995, es decir, todas las del 94 menos las del último mes o trimestre.

Con esos efectos lo lógico sería que en lo que resta del año 1998 la Administración centre su atención en la comprobación del IRPF e Impuesto sobre Sociedades de 1992 y 93 y en las Retenciones e IVA del 93 y 94 si quiere graduar o amortiguar los efectos del nuevo plazo de prescripción.

## 2. Prescripción del derecho a liquidar y sancionar.

Nos estamos refiriendo exclusivamente a la prescripción del derecho a liquidar o sancionar, que es la que se invoca cuando la Inspección o los órganos de Gestión tributaria pretendan liquidar una obligación tributaria que no fue declarada, autoliquidada o lo fue incorrectamente. El plazo de los 4 años empieza a contar desde que finalizó el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o se cometieran las infracciones (art. 65 a y c LGT).

Por tanto, transcurridos los 4 años sin que se haya interrumpido el plazo la Administración no podrá exigirle que presente la declaración, ni girarle una liquidación «paralela», ni que atienda un requerimiento o citación para efectuarle una comprobación parcial o general, ni extenderle ningún tipo de acta o liquidación sobre ese concepto tributario y período ya prescrito.

Por lo que respecta a las sanciones, lo normal es que las infracciones «graves» se entiendan cometidas cuando finalizan los plazos reglamentarios de declaración y por ello cuando prescriba el derecho a liquidar también habrá prescrito el derecho a sancionar las posibles omisiones, exceptuando las infracciones que se cometan por no atender a la Inspección, por resistencia o negativa...

Hasta ahora el tema era pacífico pero con la separación del expediente sancionador dispuesto en el artículo 34 del Estatuto podría plantearse la polémica. Algunos defenderán que sólo con la «iniciación» del expediente sancionador se interrumpe esta prescripción y no con la citación inicial y actuaciones posteriores. Pero la LGT no hace esa distinción en cuanto a los actos que interrumpen la prescripción...

Por otra parte, la rebaja a 4 años también afecta al derecho a exigir una deuda que ya ha sido liquidada por la Administración, por ejemplo, mediante actas de Inspección. En este caso el plazo cuenta desde el día en que finalizó el período voluntario «de pago» tras serle notificada al contribuyente (art. 65 b LGT y art. 20 RGR), cualquiera que sean los impuestos y períodos a que se refieran aquellas liquidaciones o sanciones.

En definitiva, la reducción de 5 a 4 años beneficiará a quienes no declaren u oculten en sus declaraciones pues la Inspección tendrá menos tiempo para descubrirlas, liquidarlas y sancionarlas, y Recaudación menos tiempo para exigir las en vía de apremio si no las paga el interesado.

Entre los problemas que esta reducción del plazo puede presentar ante la Inspección destacamos dos:

- A. La prescripción de los «delitos» fiscales no se ha modificado y sigue en 5 años. Por tanto, pasados los 4 años la Inspección no podrá citar ni comprobar las obligaciones prescritas «en vía administrativa» y con ello algunos delitos fiscales podrían quedar impunes. No obstante, si la Inspección ya conoce hechos de los que pudieran derivarse algún delito fiscal aunque hayan transcurrido los 4 años tendrá que ponerlos en conocimiento de la autoridad judicial para que, en su caso, inicien las actuaciones que interrumpen la prescripción penal (art. 77.6 LGT).

Con todo, a nadie se le escapan los problemas prácticos que se añaden a los actuales. Entre otras razones porque para apreciar «indicios» de delito fiscal habrá al menos que «estimar» la cuotas defraudadas... O porque después se pretenda la nulidad de las pruebas obtenidas por la Inspección pasados los 4 años. O por la dificultad de obtener pruebas de terceros que siempre podrán invocar que no las conservan si sus propias obligaciones estuvieran prescritas...

- B. Por otra parte, la rebaja a 4 años también planteará problemas en comprobaciones administrativas cuando afecten a derechos que tienen un mayor plazo para ejercerse. Por ejemplo, cuando en el Impuesto sobre Sociedades una sociedad se compense bases negativas

de hasta 7 años anteriores, o de 5 años en el IRPF, o de las cantidades depositadas en una cuenta-vivienda, o de un IVA soportado hace más de 4 años que se deduce por no haber «caducado» el derecho...

En estos y otros casos semejantes la Inspección de los Tributos se encontrará con dificultades para obtener o contrastar las pruebas necesarias. Aunque conviene recordar que corresponde al contribuyente la prueba de aquellos derechos, que los Tribunales reconocen la obligación de aportar pruebas generadas en años prescritos cuando tengan trascendencia en períodos no prescritos, y que no es aplicable la prescripción frente a un requerimiento de información efectuado al amparo del artículo 111 de la LGT.

### III. DURACIÓN E INTERRUPCIÓN DE LAS INSPECCIONES

Hasta ahora no existía ninguna norma que obligara a terminar en un plazo determinado las inspecciones que se iniciaban. Lo único regulado en el artículo 31.4 del RGI eran los efectos de una interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras durante más de 6 meses y que, como es sabido, dio lugar a la conocida polémica en torno a la prescripción de importantes deudas fiscales.

Pues bien, una de las novedades más conocidas del Estatuto del Contribuyente consiste en establecer el plazo de un año para terminar las inspecciones al tiempo que se aprovecha para dar cobertura con rango de Ley a los efectos de las interrupciones injustificadas que excedan de 6 meses (art. 29).

En la práctica ambas cuestiones van a estar muy relacionadas entre sí y, como veremos, sus principales efectos se producen sobre la prescripción. Y aunque el texto finalmente aprobado ha suavizado la redacción del Proyecto, lo cierto es que supone un reto importante para los servicios de Inspección que se verán obligados a cambiar algunos hábitos y prácticas si quieren evitar nuevos casos de prescripción.

Para analizar sus consecuencias vamos a estudiar separadamente la duración y la interrupción sin perjuicio de su interdependencia y los problemas comunes.

Precisamente uno de los problemas comunes se refiere al tipo de actuaciones donde serán aplicables estos plazos. La Ley los incluye como garantías «en el procedimiento de Inspección» y más en concreto en las actuaciones «de comprobación e investigación y las de liquidación» que se lleven a cabo «por la Inspección de los tributos» (art. 29.1). Pero la Ley no define este tipo de actuaciones ni los órganos que las realizan por lo que debemos acudir al actual Reglamento de Inspección y sus normas de desarrollo (RGI).



Según éste, aquellos plazos no rigen, por ejemplo, cuando se trata de requerimientos de información al amparo del artículo 111 de la LGT, o actuaciones de valoración o informes emitidos por el personal inspector (art. 9 y ss. RGI). Y por sorprendente que parezca, tampoco parecen aplicables en las numerosas comprobaciones y requerimientos que realizan los órganos de Gestión tributaria en base al artículo 123 de la LGT, cuya vigencia se mantiene con el Estatuto, y sin perjuicio de que sea aplicable el plazo general de 6 meses establecido en el artículo 23 del propio EC.

Pueden existir casos dudosos como en las actuaciones que realizan las Unidades de Módulos adscritas a Gestión tributaria, en las comprobaciones que realizan las unidades de Gestión de Grandes Empresas, o en determinadas actuaciones de comprobación que realicen las unidades de Inspección para informar devoluciones, peticiones del contribuyente...

### **1. El plazo general del año para terminar las inspecciones.**

Dispone el artículo 29 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 doce 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 doce meses...» en ciertos casos. Y el incumplimiento de este plazo puede implicar la prescripción de algunos impuestos y períodos que se comprueban, como luego veremos.

El nuevo plazo del año entró en vigor el día 19-3-1998 y, en principio, no tendrá efectos retroactivos para las inspecciones que se encuentren en curso pues «los procedimientos tributarios ya iniciados antes de la entrada en vigor... se regirán por la normativa anterior hasta su conclusión» (disp. trans. única). Es decir, si la citación fue notificada al interesado antes del 19-3-1998, en principio, no existirá ningún plazo para que se terminen.

Ahora bien, aunque la norma transitoria parece clara, no faltará quienes interpreten que las inspecciones ya iniciadas deberán terminarse en el plazo de un año a contar desde el 19-3-1998. Y ante la duda la propia AEAT recomienda agilizarlas evitando dilaciones innecesarias (apartado 12.1 de la Instrucción 9/1998).

Caso distinto es que esté iniciada y después se produjese una interrupción injustificada por más de 6 meses o se anularan las actas. En ambos supuestos si se continúan las actuaciones entendemos que sí empezaría a contar el plazo del año para su terminación.

Por otra parte, el EC no dice que sólo se pueda citar una vez, ni tampoco limita el número de comprobaciones parciales y liquidaciones provisionales que se efectúan respecto a un mismo impuesto y período. Tampoco dice que el plazo del año se aplique sólo en comprobaciones «generales» y no en las «parciales». Ante el silencio de la Ley parece que podría efectuarse una o varias comprobaciones parciales y luego, en su caso, una definitiva sobre el mismo concepto y período.

En principio el plazo del año contaría en cada una de esas actuaciones, al menos las que realice la Inspección, y éste parece ser el criterio de la AEAT (apartado 11.3 de la Instrucción 9/1998). El problema es que de esta forma se podría atentar contra la seguridad jurídica que pretende el Estatuto.

Otra interpretación es que el plazo del año sea el máximo tiempo posible que la Inspección puede dedicar hasta hacer la comprobación y liquidación «definitiva», incluyendo el tiempo dedicado a comprobaciones parciales. Esto no lo dice la Ley, supondría una importante revisión del uso y abuso que se hace de las liquidaciones provisionales, y sería difícil de encajar con el derecho a pedir que una comprobación parcial se transforme en general (art. 28 EC).

## 2. Cómputo de los plazos.

La propia Ley establece el criterio para computar el plazo del año (o excepcional de dos). Éste se cuenta desde la fecha «de notificación» del inicio de las actuaciones inspectoras hasta la fecha «en que se dicte el acto administrativo» que resulte de dichas actuaciones (art. 29.4).

La fecha de inicio no plantea mayores problemas y será cuando «se notifique la citación» en los términos del artículo 30 del RGI. En cuanto al término, la Ley incluye dentro del año tanto las actuaciones inspectoras, el nuevo plazo de audiencia al interesado del artículo 22, la firma de las actas, y las liquidaciones que se deriven de tales actas.

Ahora bien, en el cómputo del año hay que tener en cuenta dos aspectos importantes:

- A. Por un lado, la redacción del artículo 29.4 plantea algunas dudas pues no dice que termine con «la liquidación» del Inspector Jefe, ya sea por el transcurso del mes en las actas de conformidad y comprobado y conforme, o de forma expresa tras pasar por la Oficina Técnica en las actas de disconformidad y prueba preconstituida. Esa fecha de liquidación tácita o expresa será la que sirva normalmente para computar el final del plazo del año.

Pero no está claro qué sucedería si de acuerdo con lo previsto en el artículo 60 del RGI el Inspector Jefe anula las actas y acuerda la continuación de la inspección. Lo lógico es pensar que se trata de las mismas actuaciones y que deberían acabarse en lo que reste del año, sin perjuicio de que proceda su ampliación por otro año.

Por otra parte, el cómputo del año termina cuando «se dicta» aquella liquidación tácita o expresa y no en la fecha en que se le «notifica» al contribuyente. Ambas fechas no suelen coincidir en las actas de disconformidad y prueba preconstituida y puede suponer alguna inseguridad al contribuyente ya que el Inspector Jefe podría hacer constar una fecha arbitraria en su resolución para no exceder del plazo.

En definitiva, en el cómputo del año no van a intervenir los retrasos a la hora de notificar la citación inicial o las liquidaciones practicadas. Pero mientras no se modifique el RGI la Inspección tendrá que extender las actas antes de los 11 meses si son de conformidad y con mayor antelación en las de disconformidad si no quiere que le prescriban los períodos más antiguos.

- B. Más importante aún es que para el cómputo del año (o dos) la Ley finalmente ha establecido que «no se computarán las dilaciones imputables al contribuyente, ni los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente» (art. 29.2).

Esto atenúa sus efectos para la Inspección pero a nadie se le escapan los futuros conflictos al concretar esos retrasos que no intervienen en el cómputo del año. Y aunque se espera un desarrollo reglamentario será difícil que prevea y recoja todas las circunstancias que pudieran «justificar» la interrupción de las actuaciones inspectoras. En todo caso los retrasos imputables al contribuyente tendrá que cuantificarlos y acreditarlos la propia Inspección.

Así, y entre otros problemas, cuando la Inspección traslade al Juzgado un expediente por apreciar indicios de delito y luego lo devuelva para continuar en vía administrativa ¿sólo tendría de plazo para terminar lo que quedaba del año cuando se suspendieron las actuaciones...? Hasta ahora se entendía que el plazo de interrupción de 6 meses del RGI no se aplicaba cuando las actuaciones inspectoras eran en ejecución de un pronunciamiento judicial, pero la duda está planteada.

Sí está claro que para computar esos tiempos ahora la Inspección tendrá que prestar especial atención al documentar sus actuaciones y redactar sus diligencias pues tanta importancia tendrán los hechos descubiertos como la colaboración o actitud del contribuyente ante sus requerimientos. Al menos en aquellas inspecciones que se acerquen al año.

De momento la AEAT se limita a recordar que cuando se produzca una interrupción justificada de las actuaciones deberá hacerse constar y comunicarse al interesado. Y los retrasos imputables al contribuyente deberán documentarse adecuadamente para su constancia en el expediente (apartado 12.3 de la Instrucción 9/1998).

### 3. Ampliación hasta los dos años.

El plazo general del año para terminar las inspecciones se podrá ampliar «por otros 12 meses», es decir, podrán durar hasta 2 años en ciertos casos. Esta ampliación del plazo se entiende que deberá acordarse antes de que transcurra el año desde la citación y por tanto no procedería si, por ejemplo, a los 13 meses se descubren actividades ocultas o se complica la inspección.

De todas formas, el alcance y los requisitos para esa ampliación del plazo se dejan a un posterior desarrollo reglamentario. A la espera de esta aclaración la Ley no dice quién lo acordará, aunque suponemos será el Inspector Jefe. Tampoco si admitirá recurso independiente, aunque como acto

de trámite entendemos que sólo podrá impugnarse mediante el recurso contra la liquidación. Tampoco aclara si la ampliación puede ser inferior a 12 meses. Pero sí queda claro que las inspecciones no podrán exceder de 2 años.

Por otra parte, la Ley sólo prevé dos supuestos para poder extender la duración de las inspecciones hasta 2 años, si bien son muy genéricos y se desarrollarán en un futuro Reglamento del Estatuto. Estos supuestos son la «especial complejidad» de las actuaciones o cuando se descubran «actividades ocultas».

### 3.1. La especial complejidad.

«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.» (art. 29.1 a).

La Ley no define esta «especial complejidad» sino que establece una lista abierta de casos posibles que será desarrollada reglamentariamente. Esperemos que el Reglamento no intente cerrar esa lista pues resultaría imposible prever todos los supuestos de especial complejidad.

En el caso concreto de las inspecciones a Grupos que tributen en régimen de Consolidación por el Impuesto sobre Sociedades incluso con el plazo de 2 años se pueden plantear problemas. Ello se debe a que los Tribunales vienen entendiendo que la comprobación del Grupo es «única» a efectos de computar los retrasos y que se inicia por la citación de cualquiera de las sociedades que lo forman... (TEAC 28-12-1989, 7-11-1997). No está claro si los 2 años también se aplicarán en la comprobación del IVA, Retenciones... y demás obligaciones que son específicas de las sociedades que integran el Grupo. Igual sucede con la mención a la transparencia fiscal internacional.

### 3.2. Actividades ocultas.

También se podrá ampliar la duración de las inspecciones a 2 años «Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el contribuyente ha ocultado a la Administración Tributaria alguna de las actividades, empresariales o profesionales, que realice» (art. 29.1 b).

Los dos mayores problemas que plantea esta segunda causa de ampliación serán, previsiblemente:

1. Precisar qué se entiende por «ocultar» a la Administración Tributaria. Las interpretaciones pueden ser múltiples: no presentar la declaración censal, el alta en el epígrafe del IAE, omitir las declaraciones por esos conceptos y períodos impositivos, no llevar contabilidad o llevarla incompleta, relación entre los tributos estatales, locales o autonómicos...

2. Distinguir entre ocultar toda «una actividad» empresarial o profesional de lo que pueden ser ingresos, actividades u operaciones principales o accesorias de una actividad declarada. Si lo que se descubre son sólo «patrimonios» ocultos no parece que proceda la ampliación del plazo, sin perjuicio de que proceda por su «especial complejidad».

A la espera del desarrollo reglamentario de momento la AEAT se limita a decir que corresponde al Jefe de la Dependencia inspectora acordar la ampliación del plazo «si lo considera pertinente y a la vista de su parecer ... mediante resolución motivada» y previa comunicación al Director del Departamento de Inspección (apartado 12.2 de la Instrucción 9/1998).

#### 4. La interrupción injustificada por seis meses.

En este aspecto el EC se limita a recoger lo dispuesto en el artículo 31.4 del RGI cuyos problemas interpretativos dieron lugar a la controvertida prescripción de los 200.000 millones de pesetas. A partir de ahora la prescripción se puede producir por no terminar las inspecciones en un año o por sufrir interrupciones «injustificadas» superiores a 6 meses.

Estas interrupciones pueden producirse dentro del plazo general del año o excepcional de dos que hay para terminar las inspecciones.

En concreto, dispone ahora el Estatuto que «La interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras producida por causas no imputables al obligado tributario... determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones» (art. 29.3).

Al tratarse de una norma que no es nueva en su interpretación serán aplicables los criterios que han venido fijando los Tribunales al concretar qué se entiende por interrupciones «injustificadas», la carga y medios de la prueba, el cómputo de los plazos... Y muy especialmente la Jurisprudencia del Tribunal Supremo en sus conocidas Sentencias de 28-2-1996, 28-10-1997...

Ahora se recoge expresamente en la Ley el criterio del Tribunal Supremo de incluir dentro de las «actuaciones inspectoras» las de liquidación, es decir, afecta a los retrasos antes de la firma de las actas y también a los que se producen en las Oficinas Técnicas desde que se firman las actas de disconformidad o prueba preconstituida hasta que se dicta la liquidación.

Ahora bien, la redacción del artículo 29 del Estatuto no es idéntica al artículo 31.4 del RGI y ello puede plantear algunas dudas. Ya vimos que a estos efectos las actuaciones terminarían con la firma de la liquidación y no con su notificación al interesado. Frente al anterior criterio del Tribunal Supremo a partir de ahora en el cómputo de los 6 meses no contarían los retrasos al notificar las liquidaciones.

Y por otra parte el Estatuto no hace ninguna referencia a la posibilidad de presentar declaraciones o ingresos complementarios sin sanción transcurridos los 6 meses (art. 31.4 b RGI).

## 5. Consecuencias prácticas del incumplimiento de los plazos.

Cuando la inspección no se termine en el plazo del año o bien cuando se interrumpa injustificadamente más de 6 meses «determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones» (art. 29.3). Y como consecuencia de ello es posible que prescriban algunos impuestos y años que se estaban comprobando, especialmente los más antiguos.

1

### **Ejemplo:**

El 1-5-1998 se cita a una sociedad para comprobarle todos los períodos del Impuesto de Sociedades no prescritos y, en concreto, los períodos 1992-93-94-95 y 96. Supongamos que llega el día 1-5-1999 sin que la Inspección haya dictado las liquidaciones oportunas y sin que se haya acordado ampliar el plazo del año para terminar.

Se producirá automáticamente la prescripción del año 1992 y 1993, pues se entiende que ni la citación inicial ni las actuaciones posteriores interrumpieron la prescripción. (Recordemos que la rebaja de la prescripción a 4 años opera a partir del 1-1-1999 y que ese día estarían prescritos el 92 y 93 de no haberse interrumpido con la citación).

Por su parte, el ejercicio 1994 no habrá prescrito pese a transcurrir el año. Prescribirá el 25-7-1999, a los 4 años desde que finalizó su plazo de declaración, salvo que antes se realicen otras actuaciones que interrumpen nuevamente la prescripción.

**2****Ejemplo:**

Supongamos ahora que se cita el mismo día 1-5-1998 y tras una última diligencia de fecha 6-7-1998 pasan 6 meses sin que actúe la Inspección y sin ninguna causa que justifique esta interrupción.

Aunque no haya transcurrido el año desde la citación, en este caso, y por el transcurso de los 6 meses llegado el 6-1-1999, también habrán prescrito los ejercicios 92 y 93.

En definitiva, los efectos del plazo del año o los 6 meses actúan de forma independiente y pueden darse en una misma actuación. Si tenemos en cuenta que la Inspección normalmente actúa sobre los ejercicios más antiguos y que a partir de 1-1-1999 se reduce la prescripción a 4 años con efectos retroactivos, es fácil imaginar que cuando se produzca alguno de aquellos «retrasos» habrán prescrito deudas fiscales por muy avanzada que estuviera la comprobación. Recordemos además que el artículo 29 no sólo es aplicable en comprobaciones «generales» sino también en las «parciales» (art. 11 RGI).

Por otra parte, la Ley no impide expresamente que una vez transcurridos aquellos plazos la Inspección pueda citar nuevamente, ya sea para otra comprobación parcial o general, eso sí, respetando los años prescritos.

Tampoco dice lo que sucede con los períodos no prescritos tras el paso del año o los 6 meses. En particular, si la Inspección tendría que volver a citar o si sirven las actuaciones ya realizadas, especialmente las diligencias o las actas y liquidaciones extendidas después de aquellos plazos, o los recursos presentados contra esas liquidaciones «extemporáneas».

El problema ya se planteaba con la interrupción de 6 meses y ahora también con el año para la terminación, si bien este último no tiene efectos retroactivos para las inspecciones anteriores. Del Estatuto sólo se desprende que pueda producirse la prescripción de algunos períodos pero no que sea necesario efectuar una nueva citación y menos aún que no puedan comprobarse los períodos no prescritos.

Ante la duda por ahora sólo existen opiniones y muy dispares. Para algunos se produciría la «nulidad de pleno derecho» o la «caducidad» de lo actuado, aunque sus consecuencias prácticas tampoco estarían claras (arts. 153 LGT y 43.4 Ley 30/1992, respectivamente). Para otros

no podrían continuar las actuaciones y por tanto ganaría firmeza la situación anterior a la citación. Otros piensan que sólo procedería la reclamación en queja contra esos retrasos en la inspección (arts. 105 y 106 LGT, que habla de plazos reglamentarios).

Junto a esas opiniones también existen algunos antecedentes respecto al incumplimiento del anterior plazo de 6 meses regulado en el RGI. Entre ellos cabe destacar los siguientes:

- En una primera sentencia la Audiencia Nacional entendió que por el transcurso de los 6 meses junto a la prescripción de los períodos más antiguos se producía «la caducidad» del procedimiento desde su inicio, pero no concretaba sus efectos prácticos (AN 25-2-1997).
- Más tarde la propia Audiencia Nacional mantenía su criterio y matizaba sus consecuencias aunque de forma contradictoria. Así, tras proclamar que los procedimientos caducados no interrumpen el plazo de prescripción luego reconoce que unas actas firmadas pasados los 6 meses (pero antes de haber pasado los 5 años de prescripción), así como la liquidación y el recurso posterior interrumpieron la prescripción. Y añade que si la liquidación se hubiera producido pasados 6 meses de la firma del acta, ésta no habría interrumpido la prescripción pero no priva de eficacia interruptiva ni a la liquidación ni al recurso presentado sin que hayan transcurrido los 5 años de prescripción. Y concluye declarando caducado el procedimiento y anulando la liquidación pero reconociendo no haber prescrito el derecho a comprobar y liquidar (AN 17-6-1997).
- El TEAC también sostiene que si un Tribunal anula una liquidación no implica que desaparezcan sus efectos de interrupción de prescripción (TEAC 6-3-1996). Claro que si la liquidación se produce pasados 6 meses de la firma de las actas y cuando ya habían transcurrido los 5 años de prescripción entonces por el 31.4 del RGI las actas no la interrumpieron y reconoce la prescripción (TEAC 7-11-1997). También mantiene que los efectos de una interrupción por más de 6 meses no son aplicables a las actuaciones inspectoras que se realicen como consecuencia de la ejecución de una resolución o sentencia (TEAC 6-3-1996).
- En aquella polémica los Servicios Jurídicos del Estado y la AEAT no compartían la tesis de la caducidad de los procedimientos amparándose en el artículo 105 de la LGT, el Real Decreto 803/1993 y la disposición adicional 5.<sup>a</sup> de la propia Ley 30/1992, que respeta la especialidad de los procedimientos tributarios. No obstante, cuando se producía la interrupción de 6 meses, además de respetar los años prescritos, recomendaba hacer una nueva citación y dar validez a los hechos ya recogidos en diligencias... (Instrucciones del Departamento de Inspección F. y T. de 19-5-1997).

Ahora con el Estatuto el problema puede darse tanto en interrupciones de 6 meses como al transcurrir el año (o dos) para terminar las inspecciones. De momento la AEAT no se pronuncia en la Instrucción 9/1998 sobre esta importante cuestión aunque «parece» que mantiene su posición contraria a la tesis de la caducidad y admitiría continuar las actuaciones pero sin que éstas ni las anteriores interrumpen la prescripción (?). En aquella Instrucción se limita a reconocer la vigencia del Real Decreto 803/1993 «en lo no derogado por la Ley 1/1998» (ap. 4).



#### IV. DERECHO A PEDIR UNA COMPROBACIÓN GENERAL

El derecho a ser inspeccionado cuando lo pida el contribuyente no existía ni existe con el Estatuto del Contribuyente. Corresponde a la Inspección decidir los contribuyentes y el alcance de las actuaciones que se van a realizar (arts. 19 y 11 RGI), sin perjuicio de su colaboración con jueces y demás Autoridades y de atender las denuncias que se presenten por los particulares.

Todo lo que existe es algún pronunciamiento judicial «sugiriendo» el derecho a ser inspeccionado a petición propia en situaciones especiales como con ocasión de una herencia, sucesiones de empresas... pero tampoco esto se ha recogido en el EC. Caso distinto es el derecho a que se certifiquen las deudas pendientes ante la sucesión en una empresa para evitar responsabilidades y regulado en el artículo 72. 2 de la LGT pues, entre otras cosas, tampoco obliga a que se inicie una inspección tributaria.

La novedad que introduce el Estatuto es el derecho a pedir que una comprobación «parcial» tenga carácter «general», pero sólo respecto a ese tributo y ejercicio inspeccionado. Con ello se pretende aumentar la seguridad jurídica del contribuyente pues sólo con liquidaciones «definitivas» tendrá garantía de no ser nuevamente inspeccionado por ese impuesto y período, sin perjuicio de la prescripción. Es decir, se trataría de pedir que la inspección termine con un acta y liquidación definitiva y no con actas previas y liquidaciones «provisionales».

En concreto, dispone el artículo 28 del Estatuto que:

- «1. Todo contribuyente que esté siendo objeto de una actuación de comprobación e investigación de carácter parcial llevada a cabo por la Inspección de los Tributos podrá solicitar a la Administración Tributaria que dicha comprobación tenga carácter general respecto al tributo y ejercicio afectados por la actuación, sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso.
2. El contribuyente tendrá que efectuar la solicitud en un plazo de quince días desde que se produzca la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial.
3. La Administración Tributaria deberá iniciar la comprobación de carácter general en el plazo de seis meses desde la solicitud.»

En la aplicación práctica de este nuevo derecho hay que tener en cuenta lo siguiente:

- En virtud de la disposición transitoria única no podrá «exigirse» en las inspecciones que estuvieran ya iniciadas el día 19-3-1998 por haberse notificado la citación. Suponemos que incluso aunque no hayan transcurrido aquellos 15 días.

- Si el interesado lo pidiera en una inspección ya iniciada, la AEAT entiende que no sería preceptiva esa ampliación del alcance de las actuaciones y se remite al artículo 11.5 del RGI que permite a la Inspección modificar el alcance previsto inicialmente «cuando se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen», sea de parcial a general o a la inversa (apartado 11.1 de la Instrucción 9/1998).
- Este derecho no se reconoce ante cualquier requerimiento de la Administración sino exclusivamente cuando se recibe una citación de «la Inspección de los Tributos» para iniciar una actuación «de comprobación e investigación» en la que para algún impuesto y/o período se le indique que tendrá alcance «parcial» según lo previsto en el artículo 11.4 del RGI.
- También se podrá pedir ante una «comprobación abreviada» realizada al amparo del artículo 34 del RGI pues se trata de una modalidad de las comprobaciones parciales. Por ejemplo, las que se suelen efectuar ante algunas suspensiones de pagos o peticiones de devolución.
- Por el contrario, en principio no será invocable ante los frecuentes requerimientos o comprobaciones parciales efectuados por los órganos de Gestión al amparo del artículo 123 de la LGT, pese a que también finalizan con liquidaciones provisionales.
- El derecho a esta mal llamada comprobación «general» es sólo en relación con «el tributo y ejercicio afectado» por esa comprobación parcial y no por otros. En ningún caso por los impuestos o ejercicios que no hayan sido citados.
- Por ejemplo, si se cita por el IVA de 1996 no procedería pedir una comprobación definitiva del IVA de 1997 ni de otro impuesto distinto. Pero si se cita por la Inspección de Aduanas para comprobar el IVA en las importaciones podría pedirse que se comprueben todos los hechos imponible de ese impuesto y períodos. Igualmente entendemos que si la Comunidad Autónoma cita para comprobar el Impuesto sobre el Patrimonio podría pedirse que termine en actas definitivas (!).
- En la mayoría de comprobaciones generales es habitual que para los últimos ejercicios sólo se cite para comprobación «parcial» pues la Inspección no dispone de información suficiente para extender actas y liquidaciones definitivas por esos períodos más recientes. Por ello lo normal es que se pidan actas y liquidaciones definitivas precisamente para esos últimos años en que no existe información suficiente del contribuyente (!).
- Por otra parte, la petición deberá presentarse en el plazo máximo de 15 días desde que recibe la citación y no interrumpe las actuaciones en curso. Esto atenúa sus efectos prácticos pues en ese plazo tan breve le será difícil al contribuyente «arriesgarse» a pedir una ampliación de actuaciones.
- Lo importante es que una vez presentada en plazo la solicitud, la Inspección «deberá iniciar» la comprobación general en el plazo de 6 meses. Es decir, no se trata de un simple derecho de petición sino de un auténtico derecho subjetivo.

## 1. Los interrogantes que se plantean.

- En primer lugar el Estatuto obliga a «iniciar» esa comprobación general pero no a terminarla. Ante el silencio de la Ley caben varias interpretaciones si la Inspección no inicia o no termina esa comprobación pedida: algunos sostienen que se produciría la nulidad de pleno de derecho o bien la caducidad del procedimiento, cuyas consecuencias prácticas tampoco estarían claras. Para otros tendría los efectos del silencio positivo que en este caso sería equivalente a tener unas actas de comprobado y conforme (se rechazó una enmienda de CiU en este sentido). Para otros simplemente seguirían transcurriendo los plazos de prescripción sin perjuicio de reclamar en queja contra esos defectos «de tramitación»...
- No se aclara el cómputo de los plazos y sus consecuencias. Por ejemplo, si en el cómputo del año para terminar las inspecciones se incluye el tiempo ya transcurrido, si fueran 6 meses más el año, sí podría iniciarse pasados los 6 meses o pedirse después de los 15 días...
- La Ley no impide que se termine la comprobación inicial con un acta previa y más tarde se inicie la comprobación general ni aclara cómo quedaría el actual artículo 11.5 del RGI que permite a la Inspección pasar una comprobación general a parcial y viceversa.
- Tampoco está claro cómo quedaría la facultad de extender actas «previas» según el artículo 50 del RGI, especialmente cuando la citación haya sido para efectuar una comprobación general... El Estatuto se limita a mantener la vigencia del artículo 124 de la LGT que tampoco aclara la cuestión (disp. derog. única 3).

De momento la AEAT sólo se pronuncia sobre algunos de estos interrogantes (apartado 11 de la Instrucción 9/1998):

- Por un lado dice que será el Inspector Jefe quien resuelva la petición, que sólo podrá ser rechazada por incumplimiento de los requisitos exigidos en la Ley, y una vez notificada admite los recursos ordinarios. Recordemos que según la Ley la petición no interrumpe las actuaciones en curso.
- Por otra parte, el Inspector Jefe puede elegir al actuario o Unidad que vaya a realizar la comprobación general, sin que deba ser quien citó inicialmente. Esto puede tener sus consecuencias en la práctica.
- El acuerdo y el inicio de la comprobación general deberá realizarse en el plazo de los 6 meses siguientes a la fecha de recepción de la solicitud.

- Y como aspecto importante dice que la ampliación de actuaciones puede tener lugar dentro de la que ya se estaba desarrollando o bien iniciando una nueva actuación. En el primer caso el plazo para terminar se computará desde el inicio de aquella actuación parcial. Pero si se acuerda iniciar una actuación «nueva y distinta» entonces los plazos para terminarla se computarían «desde su propio inicio» y para iniciarla habría que esperar a que termine la comprobación parcial (!).

Esto nos hace pensar que la AEAT mantiene el criterio de que el plazo del año para terminar cuenta cada vez que se inicie una comprobación, sea parcial o general y que no se imponen límites al número de comprobaciones parciales.

Por último, aunque está por ver el uso que los contribuyentes hagan de este nuevo derecho, cabe esperar que sólo lo ejerzan quienes crean no haber ocultado o que la Inspección no los va a descubrir. Y en cualquier caso, pensamos que su mero reconocimiento aconseja realizar cambios en los actuales planes de inspección, en los años que se citan, en la absurda práctica de trasladar a Inspección las devoluciones que pide el contribuyente, así como una mayor coordinación con las comprobaciones que también realiza Aduanas, Gestión tributaria y las Comunidades Autónomas.

## V. MODIFICACIONES EN EL CAMPO DE LAS SANCIONES

El Estatuto del Contribuyente contiene varios preceptos que afectan a la aplicación de las sanciones tributarias. Son normas que no modifican lo que podíamos llamar el actual régimen sancionador «sustantivo» establecido en la LGT por la reforma de la Ley 25/1995, sino que afectan al «procedimiento sancionador». Es decir, no se modifican los supuestos que constituyen infracción simple o grave ni las sanciones o multas que corresponden en cada caso. No obstante, algunas novedades van a tener una gran trascendencia en la práctica.

Estas novedades no sólo son aplicables en las sanciones que impone la Inspección sino también en todos los expedientes sancionadores en materia tributaria, cualquiera que sea el órgano competente. El Estatuto no modifica la competencia de los órganos que imponen las distintas sanciones. Veamos las cuestiones a que se refiere el Estatuto.

### 1. Retroactividad de las normas sancionadoras más favorables.

Dispone el EC que «las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias así como el de los recargos tendrá efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado» (art. 4.3).

Esta retroactividad no constituye ninguna novedad pues se trata de un principio penal ya aplicado en materia tributaria. Y así lo tiene reconocido la Jurisprudencia e incluso está expresamente dicho en la última reforma del régimen sancionador (disp. trans. primera de la Ley 25/1995). Pero conviene hacer dos matizaciones:

- A. La Ley no sólo habla de sanciones sino también de «recargos», por ejemplo, los recargos por ingresos fuera de plazo o el de apremio. Y pese a la doctrina del Tribunal Constitucional y Supremo lo cierto es que no están definidos claramente los límites entre sanciones y recargos ni los principios sancionadores que son aplicables a estos últimos. Aquí se aclara un aspecto, su retroactividad siempre que beneficie al contribuyente y, por cierto, lo hace en sentido distinto a como se dispuso en la última reforma de aquellos recargos (disp. trans. segunda de la Ley 25/1995).
- B. También plantea la duda de si la retroactividad sería aplicable en el terreno de las garantías para recurrir las sanciones. Aspecto que, como veremos, ha sufrido una importante reforma en favor del contribuyente (art. 35).

## 2. Presunción de buena fe.

Dispone el EC que «La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe», y añade que «Corresponde a la Administración Tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias» (art. 33).

En principio tampoco esto supondría ninguna novedad ya que la presunción de inocencia está consagrada en la propia Constitución y el Código Penal y reconocida por la Jurisprudencia en materia tributaria. Aunque plantea la duda de si esa insistencia en la «culpabilidad» del infractor y su presunción de buena fe chocaría con el artículo 77 de la LGT que permite sancionar «la simple negligencia». No obstante, el Estatuto mantiene la vigencia de dicho artículo (disp. derog. única 3).

En la práctica nunca ha sido fácil concretar esa culpa o negligencia ni lo seguirá siendo. Y entendemos que no se trata de que ahora la Inspección tenga que probar «la mala fe» del contribuyente que comete «errores» pues se puede actuar de buena fe y ser culpable o responsable de dichos actos.

Es decir, en los expedientes sancionadores la Inspección deberá reflejar los «rasgos externos» de la conducta del presunto infractor, recoger sus errores, omisiones, ocultaciones y las circunstancias específicas que se den en cada caso, pero no valorar sus intenciones.

### 3. Exoneración de responsabilidad.

Como es sabido, en la aplicación e interpretación de las normas fiscales existen frecuentes dudas y diferencias de criterio y ya la propia LGT reconoce que no se puede sancionar cuando exista una duda interpretativa y el contribuyente declare amparándose «en una interpretación razonable de la norma» (art. 77.4 d). También reconoce la LGT que no procede sancionar cuando el contribuyente declare siguiendo el criterio que reciba de la Administración en las consultas que efectúe conforme a su artículo 107.

Pues bien, ahora señala el EC que «En los términos establecidos por las leyes, quedarán exentos de responsabilidad por infracción tributaria los contribuyentes que adecuen su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones, comunicaciones y contestaciones a consultas...» (art. 5.2).

Entendemos que este precepto tampoco añade nada nuevo a la exoneración de responsabilidad del artículo 77.4 d) de la LGT que está expresada en términos mucho más amplios. Sí aclara que no es necesario que la consulta la efectúe el propio interesado. Es más, aunque no se sigan los criterios de aquellas publicaciones o consultas tampoco habrá sanción cuando se declare siguiendo otra «interpretación razonable de la norma», aunque sea distinta del criterio de la Administración.

Con el Estatuto lo que debe producirse es una mayor seguridad jurídica e información sobre otros precedentes y criterios de la Administración pues le obliga a publicar las contestaciones y resoluciones de mayor trascendencia (art. 6), a facilitar las consultas a las bases informatizadas donde se contengan aquellos criterios (art. 7), y a que el contribuyente reciba contestación «por escrito» cuando consulte a la Administración (art. 8).

Por otra parte y también en esta línea de mayor seguridad jurídica el Estatuto reconoce el derecho a que se informe al contribuyente sobre el valor fiscal de los bienes «inmuebles» que pretenda adquirir o transmitir (art. 25).

Es un nuevo derecho que puede tener su importancia cuando se transmiten inmuebles y las normas fiscales remitan al valor «real», valor «comprobado» o valor «de mercado» como sucede a efectos del Impuesto sobre Transmisiones, Sucesiones y Donaciones o para el cálculo de las plusvalías en el vendedor. Después la Administración podrá modificar aquellos valores haciendo uso de su facultad de comprobación, por ejemplo, tomando uno superior al catastral... pero si el contribuyente declaró conforme a los valores informados por la Administración «no incurrirá en ningún tipo de responsabilidad», es decir, no le podrá sancionar.

Aunque no resuelva todas las dudas que plantean estos nuevos derechos, ya se han dado algunas instrucciones para su aplicación inmediata en la AEAT (apartados 1 y 9 de la Instrucción 9/1998).

#### 4. Expediente sancionador separado.

Una auténtica novedad en el procedimiento sancionador es que la imposición de sanciones, sea por infracción simple o grave, se deberá instruir en un expediente «distinto o independiente» de aquel en que se liquiden las cuotas e intereses de demora, al tiempo que se refuerzan las garantías del presunto infractor y se fija el plazo de 6 meses para acordar la sanción.

Se acomoda así al procedimiento sancionador común previsto en el artículo 134 de la Ley 30/1992 y viene a recoger una antigua reivindicación de ese amplio sector de doctrina que se niega a reconocer las particularidades en el campo tributario.

En concreto, dispone el artículo 34 del EC que:

- «1. La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará en todo caso audiencia al interesado.
2. Cuando en el procedimiento sancionador vayan a ser tenidos en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable, aquellos deberán incorporarse formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia correspondiente a este último.
3. El plazo máximo de resolución del expediente sancionador será de seis meses.
4. El acto de imposición de sanción podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente, si bien, en el supuesto de que el contribuyente impugne también la cuota tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones.»

Este precepto tiene una gran repercusión en la tramitación de las actas que extiende la Inspección, pues hasta ahora en el mismo documento y expediente se recogían las cuotas descubiertas, los intereses de demora y las sanciones por infracciones «graves». Tratándose de infracciones «simples» ya se tramitaban en expedientes separados según lo dispuesto en el RGI y el Real Decreto 2631/1985. A partir de ahora tanto las infracciones simples como las graves deberán ser sancionadas en expedientes separados lo que implica modificar la actual redacción y tramitación de las actas, incluso aunque el interesado preste su conformidad a las sanciones.

Esta novedad entró en vigor el 19-3-1998 incluso para las inspecciones que estén en curso ese día y no se hubieran firmado las actas pues dispone que se aplique el expediente sancionador separado «en todos aquellos procedimientos de comprobación en los que, a la entrada en vigor de la presente Ley, aún no se haya documentado el resultado de las actuaciones en las actas correspondientes» (disp. trans. única 2).

Y entiende la AEAT que tampoco será necesario el expediente separado cuando se hubieran firmado las actas pero no se hubiera dictado la liquidación correspondiente, por ejemplo, las que están en la Oficina Técnica. Procedería el expediente separado si en base al artículo 60 del RGI después del 19-3-1998 se extendiera una «nueva acta» que seguirá la nueva tramitación (apartado 14.1 de la Instrucción 9/1998).

Por otra parte, en tanto se produce el desarrollo reglamentario del Estatuto se plantean dudas sobre la nueva tramitación de los expedientes sancionadores, hasta ahora regulado en el Real Decreto 2631/1985, salvo para las infracciones graves que se sancionaban en las propias actas de la Inspección. Básicamente la duda es si en estos casos sería aplicable el procedimiento más sencillo de aquel Real Decreto o el más complejo del Real Decreto 1398/1993 que regula el procedimiento sancionador común. De momento la AEAT ha optado por lo último estableciendo una nueva tramitación para las sanciones «por infracciones graves» que aprecie la Inspección (apartado 14.2 de la Instrucción 9/1998). De este complejo procedimiento sancionador destacaríamos lo siguiente:

- Se inicia por acuerdo del Inspector Jefe una vez incoadas las actas «de regularización» y no obliga a que sea el mismo inspector actuario el instructor del procedimiento.
- La incorporación de los datos y pruebas obtenidas en la inspección deberá hacerse antes del trámite de audiencia y constar en diligencia.
- Si el infractor reconoce su responsabilidad una vez iniciado el procedimiento se puede pasar a la propuesta de sanción.
- En otro caso se podrán realizar actuaciones complementarias, presentar alegaciones y abrir período de prueba hasta formular por el instructor la «propuesta» de resolución que incluirá, en su caso, «las medidas provisionales» que se hubieran acordado para asegurar su eficacia.
- La propuesta se notifica al interesado dándole el plazo de 15 días para el «trámite de audiencia». En él deberán manifestar expresamente su conformidad o disconformidad con la propuesta de sanción.
- El Inspector Jefe puede acordar otras actuaciones complementarias y dictará «la resolución» debidamente motivada y notificada al interesado.
- El procedimiento no podrá durar más de 6 meses a contar desde la fecha del acuerdo de iniciación pero sin que se computen los retrasos imputables al contribuyente ni los períodos de interrupción legalmente justificados.
- El representante del contribuyente deberá tener un «apoderamiento expreso» para este procedimiento sancionador.
- Las sanciones por infracciones «simples» y todas las que ponga Gestión tributaria parece que seguirían por el procedimiento del Real Decreto 2631/1985 y supletoriamente por el indicado.



En definitiva, ante las dudas legales se ha optado por el camino más largo y si el infractor se lo propone no será fácil cumplir el plazo de 6 meses para sancionar. Al menos si continúan los tradicionales objetivos de la AEAT...

Por otra parte se hace necesario una nueva configuración de las actas que extiende la Inspección, lo que se ha llevado a cabo mediante la Resolución de 1-4-1998 del Director General de la AEAT, entre cuyas novedades destacamos las siguientes:

- En estas actas no se incluyen las sanciones pero sí los intereses de demora y demás recargos.
- Desaparecen las actas A05 de prueba preconstituida y subsisten las de conformidad, disconformidad y comprobado y conforme.
- No cambia el número de actas que habría que extender en cada inspección, incluso las «previas».
- Si fueran previas deben hacerse constar las alegaciones que pueda realizar el interesado.
- Se hace referencia a que estas actas «regularizan la situación tributaria» por esos componentes que se liquidan.

La nueva tramitación de las sanciones plantea otras cuestiones en las que no entran aquellas Instrucciones de la AEAT y que tienen su interés práctico. Entre ellas destacaríamos las siguientes:

- No está claro si podría sancionarse transcurrido aquel plazo de 6 meses para resolver. Según el Real Decreto 1398/1993 parece que el incumplimiento del plazo equivaldría a una resolución absolutoria, pero según la LGT la prescripción de las sanciones se produce a los 5 años desde que se cometieron (a los 4 a partir del 1-1-1999). Un nuevo caso en la polémica del incumplimiento de los plazos en materia tributaria a que antes nos referimos.
- Está claro que el inicio del procedimiento sancionador interrumpe la prescripción para sancionar pero no tan claro que la interrumpa la citación y demás actuaciones «de comprobación e investigación».
- La separación del expediente de regularización y el sancionador plantea algunas dudas sobre la obligación de colaborar con la Inspección, de aportar pruebas que puedan ser inculpatorias y la validez de dichas pruebas. En el primero no hay dudas y el propio Tribunal Constitucional tiene reconocida la obligación de aportar pruebas y documentos y de sancionar su incumplimiento (SSTC 110/84, 76/90...). En el expediente sancionador no existiría esta obligación pues rige la presunción de inocencia y el derecho a no declarar contra sí mismo.

- Por último, la nueva tramitación de las sanciones por infracción grave vuelve a suscitar el conocido problema de su reducción del 30% cuando se presta la conformidad a la «propuesta de regularización que se les formule» (art. 82.3 LGT). Se discute si procede la rebaja del 30% cuando el contribuyente da su conformidad a la cuota e intereses de demora pero no a la sanción. El Estatuto no se pronuncia al respecto pero entendemos que ahora con más razón debiera admitirse la rebaja de sanción si firma en conformidad el acta de regularización. La AEAT no se pronuncia en aquellas Instrucciones aunque parece dominar la tesis contraria. Sería una pena que esas posturas «numantinas» acabaran con uno de los escasos instrumentos para que el defraudador no discuta al menos las cuotas que se le descubran...

## 5. La no ejecutividad de las sanciones tributarias.

Es conocida la regla general de que toda liquidación tributaria es exigible a partir de su notificación al interesado y para recurrirla tendrá que pagarla o garantizarla. De no hacerlo, los órganos de Recaudación podrán ejecutarlas, es decir, exigir las en vía de apremio incluso mediante embargo.

Esta ejecutividad también era aplicable a las sanciones tributarias si bien la reforma operada en la LGT por la Ley 25/1995 concedió la suspensión de la ejecución «de las sanciones» cuando afectara «sustancialmente» a la capacidad productiva o nivel de empleo de la empresa sancionada... (art. 81.4 LGT, que ahora desaparece con la nueva redacción dada por el Estatuto).

Pues bien, una de las novedades más importantes de todo el Estatuto es que a partir de ahora ninguna sanción tributaria podrá ejecutarse hasta que sea «firme en vía administrativa». Con ello se equiparan las sanciones por infracciones tributarias al resto de sanciones administrativas que ya tenían reconocido ese derecho en el artículo 138 de la Ley 30/1992.

En concreto, dispone el EC que «La ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa» (art. 35 y disp. final primera, que modifica el art. 81 LGT).

La suspensión automática es sólo para las «sanciones», sean por infracciones simples o graves, y cualquiera que sea su cuantía, el órgano que la impone y la persona sancionada. Pero no se extiende a las cuotas, intereses de demora ni otros recargos que liquide la Administración, cuyo régimen de suspensión seguirá siendo el establecido en la LGT tras la Ley 25/1995 y el Real Decreto 391/1996.

La paralización del procedimiento recaudatorio de las sanciones se produce «automáticamente», es decir, sin necesidad de pedirlo y sin tener que aportar ninguna garantía con sólo acreditar que se ha presentado el recurso administrativo correspondiente y con independencia de que se recurra o no el resto de liquidaciones.

Entre las cuestiones que plantea esta suspensión de la ejecución de sanciones destacamos las siguientes:

- A. Respecto a su entrada en vigor, no existe norma especial al respecto por lo que en principio será el día 19-3-1998 si bien los procedimientos iniciados antes de esa fecha se registrarán por la normativa anterior hasta su terminación (disp. trans. única).

Ahora bien, el propio Estatuto también dispone que «el régimen de infracciones y sanciones» tendrá efectos retroactivos cuando resulte más favorable (art. 4.3). Si dentro de dicho «régimen» incluimos su no ejecutividad entonces tendría efectos retroactivos incluso para las sanciones que no sean firmes en vía administrativa.

Lo lógico es pensar que no sea aplicable cuando la sanción ya fue impuesta y se encuentre recurrida en vía administrativa. Y sí para las sanciones que se acuerden después del 19-3-1998 e incluso para las anteriores pero que estuvieran en plazo para el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa, ordinaria o en alzada. Éste parece ser el criterio de la AEAT que admite la suspensión automática en los recursos o reclamaciones que se interpongan a partir del 19-3-1998 (apartado 15.1 de la Instrucción 9/1998).

- B. La suspensión sin garantía se producirá sólo hasta que sean «firmes en vía administrativa» pero no después si el infractor interpone el recurso contencioso-administrativo, donde seguirá el régimen de suspensión propio de esta vía judicial que no modifica el EC.

Es decir, no se podrán ejecutar mientras se resuelve el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa (ordinaria o en alzada) que se interponga contra la sanción. Por el contrario, no procederá esta suspensión cuando transcurrido el plazo no se haya presentado el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa (apartados 14.2.5 y 15.2 de la Instrucción 9/1998).

- C. Por otra parte, para acortar la vía administrativa el Estatuto dispone que cuando proceda el recurso de alzada se podrá acudir directamente al TEAC sin tener que pasar por el Tribunal Regional y eleva las cuantías susceptibles de alzada (art. 37 y disp. final tercera).

Pues bien, con la suspensión sin garantías cabe esperar que en materia de sanciones el infractor no tenga mucha prisa por llegar al contencioso y «agote» todas las instancias administrativas. Posiblemente interponiendo el recurso de reposición, luego la reclamación en primera instancia y, si la cuantía lo permite, luego en alzada ante el TEAC, esperando una resolución expresa a la que siempre tiene derecho.

D. En tanto las sanciones adquieren firmeza en vía administrativa entendemos que la Administración podrá tomar en ciertos casos las «medidas cautelares» que prevé la LGT para asegurarse el cobro de las liquidaciones recurridas, incluyendo el embargo preventivo. Medidas provisionales también previstas en el artículo 138 de la Ley 30/1992. Más difícil será que las autorice el Juez de Instrucción antes de que la sanción sea liquidada (art. 128.3 LGT según redacción por la Ley 66/1997).

La combinación de la nueva tramitación de las sanciones y su no ejecutividad producirá unos resultados fáciles de imaginar y, en todo caso, hará difícil que la Administración cumpla con el principio de «eficacia y limitación de costes indirectos» que el propio Estatuto establece en su artículo 2.

Y es que en materia de infracciones tributarias la doctrina y el legislador aciertan cuando piensan que muchas sanciones tributarias no debieron ponerse nunca, pero resulta ingenuo pensar que en la aplicación de los tributos sólo se producen errores... O quizás sólo se trate de cambiar el atractivo título de la Ley.