

ENRIQUE ORTIZ CALLE

Universidad Carlos III de Madrid

Extracto:

LA Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 1996 plantea un problema de la máxima actualidad: las consecuencias jurídicas de la interrupción de las actuaciones de la Inspección de los Tributos, con posterioridad a la extensión de las actas de disconformidad, sobre la prescripción de las deudas tributarias. El examen de la normativa vigente demuestra el carácter cuando menos discutible de la solución a que llega el Tribunal; al tiempo que pone de manifiesto las carencias que presenta la regulación de esta materia desde el punto de vista de la seguridad jurídica de los obligados tributarios en el desarrollo del procedimiento de inspección tributaria.

Sumario:

- I. Planteamiento de la cuestión.

- II. Análisis crítico de los argumentos esgrimidos por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 28 de febrero de 1996.

- III. Consideraciones finales: ausencia de un plazo de caducidad en el procedimiento de inspección y seguridad jurídica.

I. PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN

Como resulta sobradamente conocido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 1996, por la que se resolvió el recurso de casación interpuesto por la Administración contra el fallo de la Audiencia Nacional de 20 de noviembre de 1994, está directamente relacionada con el debate surgido las últimas semanas en torno a la supuesta «amnistía fiscal» practicada por el anterior Ejecutivo a través de ciertas omisiones, más o menos negligentes o maliciosas, tendentes a «dejar prescribir» ciertas deudas tributarias; lo que podría acarrear que la Hacienda Pública dejara de ingresar los ya famosos 200.000 millones de pesetas. Dejando a un lado desde luego el trasfondo político de este debate, nuestro comentario se va a limitar, exclusivamente, a realizar un análisis jurídico de esta resolución judicial; aunque dicho análisis pueda quizás de paso arrojar un poco de luz en toda esta polémica sobre la cual desarrolla en estos momentos sus trabajos una Comisión parlamentaria de investigación aprobada el 11 de febrero de 1997.

Y la cuestión que aquí se plantea tiene su centro de gravedad, como se sabe, en los problemas jurídicos conectados con la inactividad de los órganos inspectores en relación con la prescripción de la obligación tributaria; o más exactamente, los efectos jurídicos que cabe deducir de dicha inactividad, en el desarrollo del procedimiento de inspección, respecto a la prescripción de las deudas tributarias. Inactividad concretada en interrupciones más o menos prolongadas en el curso del procedimiento inspector, y que tiene lugar, en los casos discutidos, en el supuesto de las actas que se firman en disconformidad (1); actas para cuya tramitación se abrirá un expediente ante el órgano actuario, que será puesto de manifiesto al obligado tributario, el cual presentará sus alegaciones en el plazo de 15 días a contar desde el séptimo posterior a la firma del acta o de su recepción. A la vista de las

(1) Porque en el caso de que se haya extendido acta de conformidad no cabrán interrupciones en el procedimiento, salvo en los supuestos marginales en los que el Inspector-Jefe decida completar las actuaciones; habida cuenta que la liquidación -según dispone el art. 60.2 del RGIT de 25 de abril de 1986- se produce, en los casos normales, de forma tácita: concretamente, la propuesta contenida en el acta y a la que el sujeto ha dado su conformidad se convierte en liquidación si en el plazo de un mes el Inspector-Jefe no acuerda otra cosa. Dicha liquidación se entiende notificada al sujeto con la propia firma del acta y el pago deberá producirse dentro del plazo reglamentario que se contará a partir de cumplirse el mes a que antes que se ha aludido.

alegaciones, el Inspector-Jefe dictará, dentro del plazo de un mes, el acto de liquidación, que es el acto que resuelve el procedimiento o, si se prefiere, la culminación del mismo, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 56 y 60.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, de 25 de abril de 1996 (RGIT, en lo sucesivo).

Pues bien, interesa destacar que es precisamente en esta última fase donde no sólo se incumple el mencionado plazo de un mes, sino que además tiene lugar normalmente un período de inactividad administrativa por causas no imputables al obligado tributario durante un largo período de tiempo, hasta el punto que, en muchos casos, ese período de inactividad se prolonga durante más de un año. Y ello tiene una importancia que es preciso subrayar porque el artículo 31.4 del RGIT, norma que es justamente la clave del problema, establece que «la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, provocará el efecto de entender no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones». Esto es lo que ocurre en el caso que falla el Tribunal Supremo en su Sentencia de 28 de febrero de 1996, y en parecidos casos sobre los que han tenido que resolver otros órganos jurisdiccionales y los Tribunales Económico-Administrativos, sin que exista hasta el momento, por cierto, una doctrina jurisprudencial uniforme.

Así las cosas, de acuerdo con los antecedentes de hecho de la Sentencia de 28 de febrero de 1996, el problema se reduce a determinar si el largo período que transcurre -15 meses- desde que se presentan las alegaciones para la incoación de un acta de disconformidad -8 de enero de 1991- hasta que se dicta y notifica el acto de liquidación -7 de abril de 1992-, se ha de considerar o no «actuaciones inspectoras» suspendidas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 31.4 del RGIT; de manera que la cuestión a resolver es si la inactividad de los órganos de inspección tiene los mismos efectos en cualquiera de las fases de la tramitación o procedimiento de las actas de disconformidad (2). En esta resolución el Tribunal Supremo consideró que la interrupción de las actuaciones en cualquier fase del procedimiento en las condiciones que señala el artículo 31.4 del RGIT lleva aparejada la no interrupción de la prescripción tributaria, de suerte que se confirmó la sentencia anterior de la Audiencia Nacional -recurrida en casación-, que declaró prescritas ciertas deudas tributarias, justamente con base en este precepto reglamentario.

Así, vemos que esta Sentencia del Tribunal Supremo aborda dos aspectos muy importantes en relación con la regulación de la prescripción en materia tributaria: en primer lugar, los efectos jurídicos que tiene la inactividad administrativa, dentro del procedimiento de inspección, sobre la prescripción de la obligación tributaria; y en segundo lugar, la determinación de si la actuación del Inspector-Jefe es o no actuación inspectora a los efectos del artículo 31.4 del RGIT.

(2) Como ha sintetizado ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., «La interrupción injustificada de actuaciones inspectoras y los efectos que se derivan en materia de prescripción. (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 1996)», en *Tribuna Fiscal*, núm. 68, 1996, pág. 54.

Para analizar la primera cuestión, es preciso recordar que la inactividad administrativa afecta al plazo de cinco años que el artículo 64 a) de la Ley General Tributaria (LGT) concede a la Administración para liquidar el tributo. Así, según dicho precepto, «prescribirá a los cinco años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación». Dicho plazo de prescripción se aplica de oficio sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo (art. 67), y comienza a contar «desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración». Además, hay que subrayar que el artículo 66 a) de la LGT dispone que dicho plazo de prescripción puede ser interrumpido «por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible». Y, por tanto, lo que hace el artículo 31.4 del RGIT es enervar ese efecto interruptivo cuando las actuaciones inspectoras queden suspendidas durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario.

El artículo 31.4 del RGIT afecta, pues, directamente a ese impropriamente llamado por la LGT «derecho de la Administración» a liquidar el tributo. Impropiamente, decimos, porque aquí nos encontramos ante el ejercicio de determinadas potestades, como tales imprescriptibles, encauzadas a través de los correspondientes procedimientos administrativos; siendo esas potestades las que legitiman las actuaciones tendentes a la liquidación de la obligación tributaria nacida con la realización del hecho imponible. Tampoco, por otra parte, es correcto concluir que el plazo de cinco años que concede la LGT a la Administración para que liquide el tributo sea un plazo de caducidad en sentido estricto, desde el instante en que la LGT admite motivos de interrupción. Por ello, quizás es más adecuado no intentar reconducir la naturaleza de esta norma a las categorías civiles de prescripción o caducidad, y contemplar el supuesto regulado en el artículo 64 a) de la LGT desde la autonomía y singularidad de los conceptos tributarios. Así, creemos que es más esclarecedor concluir que el crédito tributario es un derecho de crédito funcionalizado (esto es, que se puede hacer efectivo a través del ejercicio de ciertas potestades administrativas); y es la dejación de la actuación administrativa más allá de un determinado período de tiempo, y bajo ciertas condiciones, lo que invalida el ejercicio ulterior de dicha función y, en consecuencia, extingue la obligación tributaria, o dicho en otros términos, dado el carácter funcionalizado del crédito tributario, el no ejercicio de las funciones o potestades administrativas supone el no ejercicio del derecho de crédito (3).

Pero, además, la determinación de la naturaleza del plazo para liquidar el tributo que concede la LGT a la Administración no parece relevante a la hora de abordar la interpretación del precepto que ha suscitado el problema planteado en la Sentencia de 28 de febrero de 1996: el artículo 31 del RGIT. En efecto, el artículo 31.2 señala que «las actuaciones inspectoras se desarrollarán durante los días que sean precisos. Cada día, la Inspección practicará las actuaciones que estime oportunas. Al término de las actuaciones de cada día se suspenderán y la Inspección podrá fijar el lugar, día y hora para su reanudación; ésta podrá tener lugar desde el día hábil siguiente».

(3) En este sentido, BAYONA DE PEROGORDO, J.J./SOLER ROCH, M.T., *Derecho Financiero*, vol. II., Ed. Compás. Alicante, 1989, pág. 202; igualmente, FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción en materia tributaria*, Ed. La Ley, Madrid, 1992, pág.79.

te hasta el plazo máximo de seis meses». Por su parte, el artículo 31.3 dispone que «las actuaciones inspectoras podrán interrumpirse por acuerdo del Órgano actuante adoptado bien por propia iniciativa, o como consecuencia de orden superior escrita y motivada o moción razonada de los actuarios, atendiendo a las circunstancias que concurran»; señalando, además, que «se considerarán interrumpidas las actuaciones inspectoras cuando la suspensión de las mismas se prolongue por más de seis meses».

Y es finalmente el artículo 31.4 del RGIT el que dispone que «la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario», provocará, entre otros, el efecto de que no se entienda producida «la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones inspectoras». En definitiva, lo que está haciendo el artículo 31.4 del RGIT es delimitar bajo qué condiciones las actuaciones de la Inspección pueden interrumpir, en el sentido del artículo 66.1 a) de la LGT, la prescripción de ese impropio llamado derecho a liquidar de la Administración.

Por lo tanto, lo que aquí se está regulando no es obviamente la prescripción propiamente dicha, sino que simplemente estamos ante una norma que asocia determinados efectos jurídicos -entre otros, no entender interrumpida la prescripción tributaria por el inicio de unas actuaciones inspectoras- a un presupuesto de hecho igualmente determinado: la suspensión injustificada de las actuaciones inspectoras durante un tiempo superior a seis meses y por causas no imputables al obligado tributario. Justificación que, dicho sea de paso, la Administración no puede encontrar en la ausencia de medios materiales y personales de la Inspección, pues ello equivaldría a trasladar a los administrados las carencias o las ineficiencias de la Administración Tributaria (4). Por contra, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Rioja, de 15 de junio de 1993, consideró justificada la interrupción de las actuaciones inspectoras basada en el vacío normativo originado por la declaración de inconstitucionalidad por parte de la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 45/1989 de ciertos preceptos de la Ley 44/1978, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; las actuaciones se reanudarían en el instante en que se aprobaran las modificaciones legislativas pertinentes; aunque con la particularidad de que la justificación de la suspensión sólo alcanzaba al dictado del acto de liquidación y no a las actuaciones de comprobación e investigación (5).

Pero con entera independencia de la dificultad de discernir cuando nos encontramos ante una suspensión justificada de las actuaciones, lo que interesa en este momento aclarar es que la realización del supuesto de hecho descrito en el artículo 31.4 del RGIT supone que la prescripción opera como si nada hubiera sucedido, de forma que un nuevo intento de interrumpirla puede resultar extemporáneo porque el plazo quinquenal de prescripción puede haberse consumado durante los seis meses de inactividad de la Administración. Pero también puede que no; es decir, es posible que, pese a que

(4) Cfr. PEDRAZA BOCHONS, J. V., «Ordenación temporal de las actuaciones de la Inspección de los Tributos», en Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 73, 1992, pág. 29.

(5) Un comentario de esta sentencia en LÓPEZ DÍAZ, A., *Actuaciones de la Inspección Tributaria: interrupción y suspensión*, Ed. Tecnos, Madrid, 1994, págs. 30-33.

hayan transcurrido seis meses de inactividad, las actuaciones inspectoras se reanuden dentro de ese mismo plazo quinquenal; con lo cual tampoco cabe referirse a esos seis meses como un plazo de caducidad del procedimiento (6), máxime cuando, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 c) del Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios, el procedimiento de inspección no tiene plazo prefijado para su terminación. Además, como ya hemos recordado, el artículo 31.2 del RGIT dispone que «las actuaciones inspectoras se desarrollarán durante los días que sean precisos».

Por todo ello, el artículo 31.4 del RGIT no regula la caducidad como efecto derivado de la no resolución en plazo del procedimiento de inspección, ya que -insistimos- este procedimiento no tiene plazo fijado para su terminación ni dicho precepto configura la interrupción injustificada como causa de terminación del procedimiento. La Administración podrá, pues, seguir comprobando aun transcurridos los seis meses de suspensión injustificada; salvo, claro está, que por los efectos previstos en el artículo 31.4 del RGIT, algún período impositivo esté prescrito.

Llegados a este punto, podemos afirmar que la clave del problema se encuentra en la resolución de la segunda cuestión que enunciábamos al comienzo de estas líneas: determinar qué entiende el RGIT por actuaciones inspectoras cuya interrupción, bajo las condiciones que señala el artículo 31.4, produce el efecto de no entender interrumpida la prescripción. Porque si por dichas actuaciones se entiende, como ha hecho el Tribunal Supremo, el conjunto de los actos realizados por la Inspección, como órgano, desde el momento en que se inicia el procedimiento hasta que se dicta el acto de liquidación por el Inspector-Jefe, es claro que la suspensión, en el supuesto comentado, excede ampliamente el plazo de seis meses exigido en el RGIT para considerar no interrumpido el plazo de prescripción. Por el contrario, si por actuaciones inspectoras se entiende, en exclusiva, los actos realizados en el procedimiento de inspección, desde que éste comienza hasta que se extiende el acta, entonces no sería aplicable el artículo 31.4 del RGIT, ya que la inactividad administrativa se produciría en una fase distinta a aquella que dicho precepto consideraría relevante (7).

II. ANÁLISIS CRÍTICO DE LOS ARGUMENTOS ESGRIMIDOS POR EL TRIBUNAL SUPREMO EN LA SENTENCIA DE 28 DE FEBRERO DE 1996

Según ya hemos apuntado, el Tribunal Supremo entiende que la suspensión de las actuaciones inspectoras durante más de seis meses, en cualquier momento del período que media entre el inicio de dichas actuaciones y la notificación de la liquidación resultante de las mismas, no justificada y por causas ajenas al obligado tributario, no interrumpe el plazo de prescripción para liquidar del artículo 64 a) de la LGT. El Tribunal fundamenta su fallo en el principio de seguridad jurídica, que en este caso jugaría como una limitación que se autoimpuso la Administración Tributaria, en aras

(6) Así, FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción...*, op. cit., pág. 251.

(7) En los términos en que plantea el debate, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *La interrupción injustificada...*, op. cit., pág. 54.

precisamente de la seguridad, al objeto de evitar que la Inspección de los Tributos mediante una actitud dilatoria pueda retardar por otros cinco años el plazo de prescripción del artículo 64 de la LGT, como podría ocurrir si no existiese esa norma. Y siendo éste su fin, no cabe duda, a juicio siempre del Tribunal Supremo, que el término «actuaciones inspectoras» hay que tomarlo en el sentido de «actuaciones de la Inspección de los Tributos»; pues, en otro caso (es decir, restringido ese término a las actuaciones de comprobación e investigación que tienen lugar desde el inicio de las actuaciones hasta la formalización de la correspondiente acta) el artículo 31.4 del RGIT no garantizaría aquella finalidad consistente en evitar las actuaciones dilatorias, toda vez que la dilación podría producirse en cualquier otra fase, quebrando el principio de seguridad jurídica.

A mayor abundamiento, el Tribunal Supremo, pese a admitir que el RGIT utiliza el término «actuaciones inspectoras» para referirse a actuaciones que tienen una naturaleza distinta (gestoras o de liquidación, propiamente investigadoras, de obtención de información, de emisión de informes, etc.) -de lo que es buena muestra el art. 9 del RGIT-, señala que, tras la modificación de la LGT por la Ley 10/1985 -que culminó un proceso que terminó en la atribución de funciones liquidadoras a la Inspección- y su posterior ratificación por la STC 76/1990, tal término -«actuaciones inspectoras»- debe ser entendido como comprensivo de cualquier actuación de la Inspección de los Tributos; pues a lo largo del procedimiento se entremezclan las funciones liquidadoras con las de comprobación e investigación. Lo que se pone especialmente de manifiesto en la posibilidad que tiene el Inspector-Jefe de acordar la práctica de nuevas actuaciones de comprobación e investigación (art. 60.4 del RGIT) para completar el expediente en cualquiera de sus extremos. Y es esa entremezcla de funciones a lo largo del procedimiento de inspección la que al parecer también justifica, en opinión del Tribunal Supremo, acoger la noción más amplia de actuaciones inspectoras, como cualquier actuación emanada de la Inspección.

Pues bien, la conclusión a la que llega el Tribunal Supremo es, a nuestro juicio, cuando menos discutible, ya que tanto la interpretación sistemática como la teleológica del artículo 31.4 del RGIT conducen a un resultado bien diferente. Comenzaremos por la interpretación sistemática, que es, por cierto, en la que se ha basado la Orden del Ministro de Economía y Hacienda, de 24 de febrero de 1997 (Boletín Oficial del Estado de 26 de febrero), para declarar lesiva a los intereses públicos la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, del 16 de diciembre de 1996, que sigue la doctrina contenida en el fallo del Tribunal Supremo que comentamos en un supuesto sustancialmente idéntico.

En efecto, de la interpretación sistemática del artículo 31.4 del RGIT se deduce que el mismo se está refiriendo, aunque expresamente no lo diga, a la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación propiamente dichas, que tienen lugar en esa primera fase del procedimiento de inspección. Por tanto, el artículo 31.4 no se refiere a cualquier actuación de la Inspección de los Tributos, como órgano, como lo es la práctica del acto de liquidación por parte del Inspector-Jefe, que tiene lugar en la segunda fase del procedimiento -la de resolución- y que tiene una naturaleza gestora y no exactamente inquisitiva o de investigación (8).

(8) En este sentido, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *La interrupción injustificada...*, op. cit., pág. 54 y ss.

Ello es así porque el artículo 31 del RGIT está incardinado en el Capítulo V del Título Primero -encabezado por el epígrafe «Actuaciones inspectoras»- de dicho cuerpo normativo. Ese Capítulo V se titula «Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras», existiendo otro Capítulo, el VII, llamado «Terminación de las actuaciones inspectoras». Encajado sistemáticamente dentro de ese Capítulo VII, el artículo 42 del RGIT dispone, de un modo muy significativo, que «las actuaciones inspectoras se darán por concluidas cuando, a juicio de la Inspección, se hayan obtenido los datos y pruebas necesarios para fundamentar los actos de gestión que proceda dictar, bien considerando correcta la situación tributaria del interesado, o bien regularizando la misma con arreglo a Derecho». La tramitación de esos actos de liquidación se regula en un lugar bien distinto del RGIT: el Capítulo II del Título II. Por fin, el artículo 9 del RGIT -dentro de ese mismo Título Primero- dispone que las actuaciones inspectoras podrán ser:

- a) De comprobación e investigación,
- b) De obtención de información con trascendencia tributaria,
- c) De valoración, y
- d) De informe y asesoramiento.

Por lo tanto, no se considera que la práctica de liquidaciones resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación sea una actuación inspectora (9).

Ha terminado, pues, una fase del procedimiento con la extensión de las actas, que recogen el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación, y comienza una fase distinta constituida por la tramitación de las actas. Tramitación de las actas, que si son suscritas en disconformidad, comienza con la puesta de manifiesto del expediente y las alegaciones del interesado y culmina en el dictado por el superior jerárquico del inspector actuario -el Inspector-Jefe- del acto de liquidación. Estamos en este momento ya en la fase final que resuelve el procedimiento; una fase que se regula, como ya he dicho, en el Título II del RGIT -concretamente el art. 60-, y que se refiere a actuaciones de naturaleza diversa a aquellas que se desarrollan en la fase inicial del procedimiento en el que se sitúa el artículo 31 del RGIT, objeto de esta polémica. En apoyo de nuestra tesis el citado artículo 60 del RGIT, precepto dedicado a regular las liquidaciones tributarias derivadas de las actas, no alude a los efectos de los retrasos o paralizaciones que puedan producirse en esta segunda fase del procedimiento de inspección.

(9) Así, GÓMEZ CABRERA, C.J., «Actuaciones inspectoras y actos de liquidación: efectos de su interrupción», en *Crónica Tributaria*, núm. 71, 1994, págs. 52-54; en esta misma línea ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *La interrupción...*, *op. cit.*, pág. 54 y ss.

Quiere ello decir que donde rige la regla de la interrupción de la prescripción del artículo 31, no es en cualquier fase en que existan «actuaciones inspectoras», sino exclusivamente en la fase de desarrollo de las actuaciones de comprobación e investigación realizadas por los inspectores actuarios. Ello también se desprende de la propia Exposición de Motivos del RGIT donde, al referirse al precepto comentado, se señala que «el Reglamento perfila la línea básica de la iniciación de las actuaciones inspectoras y su desarrollo, insistiendo tanto en los trascendentes efectos de aquella iniciación como en las consecuencias que se derivan, en atención a la seguridad jurídica de los interesados, de una injustificada interrupción de las actuaciones de comprobación e investigación». La propia LGT, por su parte, en su artículo 145.1.º da pie a entender que las actuaciones inspectoras propiamente dichas concluyen con la formalización del acta, al señalar que «las actas de la Inspección documentan el resultado de sus actuaciones»; de donde se desprende que las actas deben extenderse cuando las actuaciones de la Inspección estén ya realizadas y terminadas. Lo cual no significa, sin embargo, que la actividad de la Inspección -entendida esta vez como órgano- haya concluido; ya que existen otras fases en las que interviene la Inspección, como, señaladamente, dictar el acto de liquidación a la vista de las mismas y de las alegaciones que realice el obligado tributario (10). Lo que se da por terminado con la extensión de las actas son las actuaciones de comprobación e investigación y es precisamente a este tipo de actuaciones a las que se está refiriendo el artículo 31 del RGIT.

En resumidas cuentas, las «actuaciones inspectoras», en el sentido al que se refiere el artículo 31 del RGIT, se concluyen con la extensión del acta. La Inspección (el órgano, no la función) deberá realizar otras actuaciones como es la de dictar el acto de liquidación, pero las actuaciones del artículo 31 del RGIT se han concluido en tanto en cuanto se ha extendido el acta. O, como dice el tenor literal del artículo 42 del RGIT, las actuaciones se dan por concluidas ya que «a juicio de la Inspección» se han obtenido «los datos y pruebas necesarios para fundamentar los actos de gestión que proceda dictar». Por ello, resulta criticable la interpretación, mantenida por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 28 de febrero de 1996, en el sentido de considerar que las actuaciones inspectoras a que se refiere el artículo 31 abarcan todos los actos de la Inspección, desde la notificación del inicio de actuaciones hasta que se dicta el acto de liquidación. De donde se obtendría la conclusión -incorrecta, en nuestra modesta opinión- de que la suspensión de actuaciones inspectoras de modo injustificado durante más de seis meses a lo largo de ese prolongado período produce el efecto de no considerar interrumpida la prescripción (11).

(10) Pues, como indica ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *La interrupción injustificada...*, op. cit., pág. 55, aun cuando es cierto que «en la actualidad las funciones de liquidación e investigación en el procedimiento de inspección están íntimamente unidas, no por ello se puede caer en la confusión entre la función y el Órgano, entre la inspección tributaria y la Inspección de los Tributos». Y ello sorprende más aún cuando el propio Tribunal, en la Sentencia de 24 de abril de 1984, que declaró la nulidad del Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, por el que se atribuían funciones liquidadoras a la Inspección, reconoce la distinta naturaleza de tales actuaciones de liquidación y las puramente investigadoras y comprobadoras.

(11) En este sentido, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., op. *últ. cit.*, pág. 55 y ss.

Por otro lado, una vez encuadrado sistemáticamente el artículo 31.4 del RGIT, se entiende mejor cuál es la finalidad del precepto citado; y de la averiguación de la finalidad de la norma -interpretación teleológica- creemos que también se llega a un resultado contrario a la tesis sostenida por el Tribunal Supremo.

En este sentido, es cierto, como dice la Sentencia de 28 de febrero de 1996, que el fundamento del artículo 31.4 del RGIT es la seguridad jurídica. Y, para la consecución de este fin, ese precepto quiere evitar dilaciones o interrupciones en el curso del procedimiento, forzando a la Inspección a que culmine en un tiempo razonable las actuaciones inspectoras iniciadas.

En efecto, si el artículo 66.1 a) de la LGT considera interrumpida la prescripción tributaria por cualquier acción administrativa *conducente* a la comprobación o inspección del tributo, el artículo 31.4 del RGIT lo que hace es fijar las condiciones necesarias para que se pueda entender, en garantía del administrado, que las actuaciones incoadas tienen como finalidad efectiva -o son *conducentes a-* la comprobación del tributo; o, lo que es lo mismo, se fijan las garantías necesarias para que la actuación inspectora pueda considerarse que reúne los requisitos necesarios para perseguir la comprobación efectiva del tributo: que se haya producido, en fin, una actuación administrativa conducente a la aplicación del tributo como quiere el artículo 66.1 a) de la LGT.

Ahora bien, no hay más remedio que entender que este precepto se aplica sólo hasta el momento de la firma del acta, puesto que sería contradictorio con el artículo 66.1 a) de la LGT entender que finalizadas -no sólo iniciadas- unas actuaciones comprobadoras, no se interrumpió la prescripción (12).

Con todo, nos parece cuando menos dudoso que esta interpretación pueda salvar la legalidad del artículo 31.4 del RGIT (13). Efectivamente, en el voto particular de la Sentencia de 28 de febrero de 1996 se cuestiona seriamente la legalidad del artículo 31.4 del RGIT, desde el instante en que el artículo 66 de la LGT ordena que los plazos de prescripción del derecho a liquidar el tributo quedan interrumpidos por cualquier acción administrativa. Y, por tanto, parece razonable sostener que el RGIT no podrá -en expresión del voto particular- «sin la necesaria habilitación legal contenida al efecto, contradecir, limitar o menoscabar las normas del artículo 66 de la LGT»; por lo que el artículo 31.4 a) de la LGT es nulo de pleno derecho por contradecir la LGT (14).

(12) Cfr. GÓMEZ CABRERA, C.J., *Actuaciones inspectoras...*, *op. cit.*, pág. 47 y ss.

(13) Dudas apuntadas al poco tiempo de aprobarse el RGIT por PALAO TABOADA, C., «El Reglamento General de la Inspección de los Tributos: una disposición tardía e insuficiente», en *Gaceta Fiscal*, núm. 37, 1986, pág. 128.

(14) En esta misma línea, recientemente y en términos categóricos, MENÉNDEZ, J., «Nulidad de las sentencias que declaran la prescripción de las deudas tributarias», en *Información Fiscal*, núm. 19, enero-febrero 1997, pág. 21 y pág. 24, señala que el artículo 31 del RGIT es «nulo de pleno derecho (art. 62 de la Ley de Régimen Jurídico) por su oposición frontal al artículo 66 de la LGT y por regular materias de reserva de ley (art. 10 LGT y 62 LRJ) como son la prescripción y la caducidad»; añadiendo que «la cautela arbitrada por el RGIT en el sentido de que las actuaciones inspectoras no se demoren más de seis meses no carece de sentido. Pero deberá establecerse en un precepto con rango de ley para que no pueda ser anatematizada y proscrita como una disposición nula de pleno derecho».

Nulidad que, de acuerdo con la tesis sostenida por cierto sector doctrinal (15), podría ser salvada, como ya hemos dicho, si se considera que lo único que está haciendo el precepto reglamentario es fijar las condiciones en las que es posible entender que la iniciación del procedimiento de comprobación va dirigido a la comprobación efectiva del tributo; saliendo al paso de esta manera no sólo a las llamadas «diligencias-argucia», que lo único que pretendían era reabrir el plazo quinquenal de prescripción, sino también al inicio de actuaciones inspectoras que no van inmediatamente seguidas de actuaciones tendentes a la comprobación efectiva del tributo.

No en vano, antes de la entrada en vigor del RGIT, de 24 de abril de 1986, la jurisprudencia había negado el efecto interruptivo de ciertas diligencias que se notificaban al administrado (16), y en las que sólo se pretendía interrumpir la prescripción y reiniciar su cómputo, pero faltaba la idea de progresión o avance en la actuación investigadora que es inherente al procedimiento de inspección. Con razón dice el artículo 66.1 a) de la LGT que interrumpirá el derecho de la Administración a liquidar el tributo cualquier acción administrativa «conducente a la comprobación o liquidación del tributo».

Lo único que haría el RGIT es elevar a rango normativo lo que ya era doctrina jurisprudencial consolidada (17): no basta con una actuación que ponga en conocimiento del deudor la existencia de la obligación tributaria, pues la prescripción no se basa en el desconocimiento por el sujeto pasivo de la existencia de la obligación tributaria, sino en la inactividad del sujeto activo (18), por lo que el efecto interruptivo debe deducirse sólo de una actuación encaminada a hacer efectivo el derecho de crédito. Carecen, pues, de virtualidad interruptiva las llamadas diligencias para interrumpir la prescripción, es decir, las notificaciones que únicamente pretenden alcanzar dicha eficacia interruptiva o que por cualquier otra razón no hacen avanzar el procedimiento.

Pero lo que, en cualquier caso, no parece sostenible es defender, como hace el Tribunal Supremo en su fallo, que una vez que se han extendido las actas, y la comprobación por lo tanto ya ha sido hecha, la interrupción de la prescripción producida por aplicación del artículo 66.1 a) de la LGT -que habla de cualquier acción administrativa conducente a la comprobación del tributo- no tiene

(15) Cfr. GÓMEZ CABRERA, C.J., *Actuaciones inspectoras...*, *op. cit.*, págs. 50-51.

(16) De esta jurisprudencia da cuenta ESEVERRI, E., «Apuntes sobre la prescripción tributaria», en Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 57, 1988, pág. 23 y ss.

(17) Así, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., «Los efectos en materia de prescripción derivados de la interrupción injustificada de actuaciones inspectoras (Comentario a la Resolución del TEAR de Valencia de 30 de septiembre de 1991)», en *Crónica Tributaria*, núm. 62, pág. 126.

(18) En este sentido, CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento tributario español*, 4.ª ed., Ed. Civitas, Madrid, 1985, pág. 499; ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Apuntes sobre la prescripción...*, *op. cit.*, págs. 23-26, al comentar el artículo 31 del RGIT se refiere a que con el mencionado precepto «se trata de reivindicar el sentido último de cualquier cauce procedimental y que no es otro que la idea de progresión, de sucesión de actos en pro del objetivo marcado, desarrollo, avance en dirección al fin último que justifican el proceso y que, en nuestro caso, no es otro que el de lograr la efectiva aplicación del tributo»; en el mismo sentido, JUAN LOZANO, A.M., *La interrupción de la prescripción tributaria*, Ed. Tecnos, Madrid, 1993, págs. 38-40.

efecto, en virtud de lo dispuesto en una norma reglamentaria cual es el artículo 31.4 del RGIT. Y ello aun en el caso de que el Inspector-Jefe decida, en el ejercicio de sus atribuciones, completar el expediente ordenando las actuaciones que estime pertinentes; dado que esas actuaciones tendrán siempre como base una comprobación efectivamente realizada pero que por alguna razón se desea completar (19). Esta idea late, a título meramente ejemplificativo y entre otra mucha jurisprudencia que podríamos citar, en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 26 de septiembre de 1991, al declarar que «el inicio de la actuación inspectora no puede reducirse a un solo acto, sino a una sucesión de ellos, constituyendo de este modo una actividad en el tiempo: (...) el requerimiento para inspeccionar no seguido de una efectiva actuación inspectora no interrumpe el plazo legal de prescripción» (20).

En cualquier caso, las dudas sobre la legalidad del repetido artículo 31.4 del RGIT se acrecientan a la vista de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional recaída en torno al alcance y los límites de la potestad reglamentaria; por cuanto justamente el máximo intérprete del texto fundamental afirma la interdicción del ejercicio de la potestad reglamentaria para innovar o sustituir una disciplina normativa ya establecida por Ley (SsTC 83/1984, de 24 de julio; 99/1987, de 11 de junio; y 101/1991, de 13 de mayo) (21). En tal sentido, aunque se admita que el citado artículo 31.4 sólo pretende asegurar la seriedad de la actuación inspectora conducente a la comprobación del tributo -idea implícita, si se quiere, en el artículo 66.1 a) de la LGT-, también habrá que convenir que la fijación de ese plazo de seis meses supone una innovación respecto a lo contemplado en el precepto legal; sin que, por lo demás, el contenido del artículo 31.4 del RGIT pueda ser subsumido dentro de la teoría del «complemento indispensable», que es la regla de oro sobre las relaciones normativas ley-reglamento ejecutivo (22), porque dicho precepto reglamentario no se puede considerar necesario para conseguir la plena y correcta aplicación del artículo 66.1 a) de la LGT como lo demuestra cabalmente tanto la ausencia de una llamada de la LGT al reglamento para que complete la disciplina contenida en la primera como, sobre todo, la aplicación regular de ese artículo 66 por los Tribunales antes de la entrada en vigor del RGIT.

Además, en apoyo de lo anteriormente manifestado, el artículo 31.4 del RGIT, al anular retroactivamente unas actuaciones inspectoras que desencadenaron la interrupción lícita de la prescripción tributaria de conformidad con lo establecido en el artículo 66.1 a) de la LGT, seguramente está vulnerando la prohibición de la dotación a las normas reglamentarias de una verdadera y propia eficacia retroactiva. Esta prohibición había sido ya deducida por la doctrina y la jurisprudencia contencioso-administrativa antes de la Constitución sobre la base, fundamentalmente, de la extensión a los

(19) Para esta tesis, GÓMEZ CABRERA, C.J., *Actuaciones inspectoras...*, *op. cit.*, pág. 50 y ss.

(20) Un recorrido por la doctrina jurisprudencial aludida en el texto y, en concreto, un comentario a la sentencia transcrita puede verse en LÓPEZ DÍAZ, A., *Actuaciones de la Inspección...*, *op. cit.*, pág. 28 y ss.

(21) Sobre el significado de esa jurisprudencia, *vid.*, PAREJO ALFONSO, L., «Las fuentes del Derecho Administrativo», en AA.VV., *Manual de Derecho Administrativo*, Vol. I., 4.ª ed., Ed. Ariel, Barcelona, 1996, pág. 186 y ss.

(22) Un resumen de la doctrina del «complemento indispensable» y de la jurisprudencia contencioso-administrativa existente sobre la misma en PAREJO ALFONSO, L., *op. cit.*, págs. 187-188.

reglamentos del régimen positivo de los actos administrativos; en cualquier caso, aquella jurisprudencia afirma tal prohibición actualmente con energía, pues la retroactividad está reservada a la ley formal y el reglamento sólo puede tenerla por habilitación de ésta. Tras la entrada en vigor de la Constitución, esta conclusión se impone por la combinación del principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la norma fundamental con una interpretación sistemática del orden constitucional y el carácter secundario de la potestad reglamentaria (23).

III. CONSIDERACIONES FINALES: AUSENCIA DE UN PLAZO DE CADUCIDAD EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN Y SEGURIDAD JURÍDICA

Dejando a un lado el problema serio de legalidad que plantea el artículo 31.4 del RGIT, el error en que incurre el Tribunal Supremo se encuentra quizás en el hecho de que, al objeto de interpretar la norma -el art. 31.4 del RGIT-, el Tribunal parte del principio de seguridad jurídica y se acaba olvidando de la norma, con la consecuencia de que el Tribunal extiende el campo de aplicación del artículo 31.4 a un ámbito no querido por la norma (24). Porque es cierto que el precepto debatido cumple el objetivo de dar una garantía al contribuyente de seguridad jurídica evitando injustificadas interrupciones de las actuaciones inspectoras. Pero dicha garantía se concreta en una fase determinada, en las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación y, precisamente por ello, no es una garantía aplicable a cualquier fase del procedimiento, es decir, a cualquier acto de la Inspección, entendida como órgano.

Pero, aun siendo ello así, conviene destacar que el Tribunal Supremo ha intentado probablemente forzar la interpretación del artículo 31.4 del RGIT para solucionar, a través de una vía inadecuada, el problema real de seguridad jurídica que se puede plantear por el hecho de que el Inspector-Jefe, una vez realizadas las alegaciones por parte del obligado tributario, pueda demorarse hasta cinco años en dictar el acto de liquidación que resuelva el procedimiento (25). Este problema deriva de la ausencia de un plazo de caducidad que ponga término al procedimiento de inspección (26), puesto que este procedimiento, como ya recordamos, según el artículo 1 c) del Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios, no tiene plazo fijado para su terminación; y lo que hace precisamente el Tribunal Supremo es convertir el plazo del artículo 31.4 del RGIT en algo parecido a una suerte de caducidad.

(23) *Cfr.*, para una síntesis de la doctrina general acerca de la prohibición de retroactividad de los reglamentos con las oportunas referencias jurisprudenciales, PAREJO ALFONSO, L., *op. últ. cit.*, págs. 198-199.

(24) Como certeramente ha visto ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *La interrupción injustificada...*, *op. cit.*, pág. 56.

(25) En este sentido, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *La interrupción injustificada...*, *op. cit.*, pág. 56.

(26) Situación denunciada por FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción...*, *op. cit.*, pág. 84 y ss., pues debido a la amplitud con que están reguladas las causas de interrupción de la prescripción, la Administración goza de un plazo a todas luces excesivo para practicar la liquidación. En realidad, como dice PEDRAZA BOCHONS, J.V., *Ordenación temporal...*, *op. cit.*, pág. 39, es difícil conciliar la exigencia de certeza que late en el artículo 31 del RGIT con la posibilidad de una duración indefinida de las actuaciones inspectoras como resultado de una posible reiteración de suspensiones.

Justamente la exclusión por el Real Decreto 803/1993 de un plazo de caducidad en el procedimiento de inspección hace que no sea posible acudir supletoriamente al artículo 43.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP y PAC); norma que prevé la caducidad como efecto derivado de la no resolución en plazo de los procedimientos iniciados de oficio; teniendo en cuenta que, como se sabe, un procedimiento caducado no interrumpe la prescripción. Esta exclusión expresa y terminante, en efecto, impide acudir analógicamente al plazo máximo de tres meses establecido por el artículo 42.2 de la LRJAP y PAC para los procedimientos incoados a solicitud de los interesados, como vía útil para integrar el vacío derivado en ocasiones de la ausencia de regulación de un plazo para resolver los procedimientos incoados de oficio (27).

Junto a ello, sorprende que una norma reglamentaria -el Real Decreto 803/1993- que en su Exposición de Motivos anuncia que pretende realizar una adecuación de los procedimientos tributarios al procedimiento administrativo común regulado en la LRJAP y PAC, en cumplimiento de la disposición adicional tercera de este último texto legal, no sólo no realiza la pretendida adaptación, sino que incluso incurre seguramente en infracción, si se considera, como parece razonable, que la existencia de una norma tendente a impedir las situaciones prolongadas de pendencia, a que puede dar lugar un procedimiento que no contemple la caducidad como causa posible de terminación, constituye una garantía esencial de ese procedimiento administrativo común que entronca directamente con el principio constitucional de seguridad jurídica.

Y esta criticable situación normativa conduce a que la única vía que le cabe al obligado tributario, que ve cómo se incumple sobradamente el plazo de un mes de que dispone el Inspector-Jefe para dictar el acto de liquidación, sea quizás de dudosa eficacia; pero que en todo caso es la prevista legalmente. Nos referimos a la reclamación en queja, a la que hace alusión el artículo 105.2 de la LGT, donde se lee que «la inobservancia de plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos a reclamar en queja»; añadiendo el artículo 106 de la LGT que «la estimación de la queja dará lugar, si hubiera razones para ello, a la incoación del expediente disciplinario contra el funcionario responsable».

Éste, en fin, es el tratamiento que el ordenamiento jurídico contempla en los casos en que se paraliza el procedimiento de inspección, una vez que han quedado formalizadas las correspondientes actas de inspección. Un tratamiento que quizás conduzca a resultados insatisfactorios que, en cualquier caso, en nuestra opinión, no pueden ser corregidos forzando la interpretación del artículo 31.4 del RGIT de modo que se extienda su campo de aplicación, en beneficio de la seguridad jurídica, a fases del procedimiento para las que dicha norma no ha sido pensada, desvirtuando de este modo el sentido del precepto. Por ello, si se considera, como parece conveniente, que el procedimiento de inspección debe estar sometido a un plazo de caducidad, para evitar situaciones prologadas de

(27) Aplicación analógica propuesta con carácter general por GARCÍA DE ENTERRÍA, E./FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, T. II., 4.ª ed., Ed. Civitas, Madrid, 1993, pág. 498.

pendencia que violenten el principio de seguridad jurídica -por ejemplo, a través de la reiteración de suspensiones con plazos inferiores a los seis meses-, la vía que lógicamente debería seguirse no es, a nuestro entender, la seguida por el Tribunal Supremo, sino proceder a la correspondiente modificación normativa. En la línea, por ejemplo, del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (el llamado «Estatuto del Contribuyente»), que prevé que «Las actuaciones de comprobación, investigación y liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo de doce meses»; plazo de caducidad que opera, con todo, dentro de un plazo general de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria que puede ser de cuatro o seis años en función de determinadas circunstancias.

Aunque hay que apuntar, para concluir, los problemas que el establecimiento de un plazo rígido de caducidad puede plantear en los supuestos de expedientes especialmente prolijos y complejos; problemas de los que sin duda es consciente el redactor del proyecto de «Estatuto del Contribuyente» que se apresura a decir en el apartado siguiente al comentado que «en los supuestos determinados reglamentariamente, con los requisitos que al efecto se establezcan, dichas actuaciones podrán continuar hasta su finalización de acuerdo con sus características propias».