

DURACIÓN, RETROACCIÓN Y PRESCRIPCIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS ANTES Y DESPUÉS DE LA LEY 34/2015

Francisco de Asís García Sarabia

*Doctor en Derecho y Economista
Profesor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Católica de San Antonio*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Gaspar DE LA PEÑA VELASCO, don Alejandro BLÁZQUEZ LIDOY, don Antonio MONTERO DOMÍNGUEZ, don Jesús QUINTAS BERMÚDEZ, don Fernando SERRANO ANTÓN y don Eduardo VERDÚN FRAILE.

EXTRACTO

El presente trabajo analiza las consecuencias que la institución de la prescripción desencadena sobre el derecho de la Administración tributaria a determinar la deuda en el seno de un procedimiento de inspección, en particular, en los casos de retroacción o ejecución de resoluciones por parte de los órganos económico-administrativos u órganos judiciales, antes y después de la entrada en vigor de la Ley 34/2015.

Palabras clave: inspección; prescripción; duración; retroacción.

Fecha de entrada: 03-05-2017 / Fecha de aceptación: 11-07-2017 / Fecha de revisión: 18-10-2017

LENGTH, RETROACTION AND PRESCRIPTION OF THE TAX INSPECTION PROCEDURE BEFORE AND AFTER LAW 34/2015

Francisco de Asís García Sarabia

ABSTRACT

This study analyzes the consequences that the prescription period triggers on the Tax Administration right to determine the tax debt in an inspection procedure, in particular, in the case of both retroaction and execution of the resolutions adopted by the economic-administrative or judicial organs, before and after the Law 34/2015 entered into force.

Keywords: inspection; prescription; duration; retroaction.

Sumario

- I. Introducción
- II. Antes de la Ley 34/2015
 - A) Prescripción y duración de las actuaciones inspectoras
 - B) Prescripción y retroacción de las actuaciones inspectoras
- III. Después de la Ley 34/2015
 - A) Prescripción y duración de las actuaciones inspectoras
 - B) Prescripción y retroacción de las actuaciones inspectoras

Bibliografía

I. INTRODUCCIÓN

Uno de los grandes aciertos de la reforma introducida con la Ley 34/2015 de modificación de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante, LGT), ha sido, sin duda, la inclusión del apartado 6 de su disposición transitoria única, en donde se prevé expresamente cuál es la normativa a aplicar si se produce la retroacción de actuaciones en un procedimiento inspector tras una previa anulación a consecuencia de la resolución de un órgano económico-administrativo o de una sentencia por un tribunal de justicia, resolviendo con ello una vieja polémica de derecho transitorio suscitada tiempo atrás¹.

Esta norma establece que la nueva redacción de los apartados 1 a 6 del artículo 150 de la LGT, efectuada por la Ley 34/2015, será aplicable a todos los procedimientos de inspección que se inicien a partir de la fecha de entrada en vigor de dicha ley. No obstante, añade que la nueva redacción del apartado 7 del artículo 150 de la LGT será aplicable a todas las actuaciones inspectoras en las que la recepción del expediente por el órgano inspector competente para la ejecución de la resolución como consecuencia de la retroacción se haya ordenado a partir de la entrada en vigor de dicha ley modificadora.

No cabe, por tanto, duda alguna en que con independencia de que el procedimiento inspector que se haya anulado por un Tribunal Económico-Administrativo (Regional o Central) –TEAR o TEAC– u órgano judicial se hubiese desarrollado conforme a la vigencia de los plazos del artículo 150 de la LGT, si la retroacción se produce a partir del 12 de octubre de 2015 (fecha de entrada en vigor de las modificaciones de la LGT por la Ley 34/2015), los plazos de finalización de actuaciones serán conformes a esta última ley.

En efecto, una vez aclarado que el inicio del cómputo del plazo de conclusión de las actuaciones inspectoras para los casos de retroacción o ejecución es el de recepción del expediente por la Administración tributaria que llevó a cabo el procedimiento inspector que fue anulado por un órgano económico-administrativo o tribunal judicial, nos ocuparemos de establecer las consecuencias que se desprenden del incumplimiento del plazo para resolver dicha resolución o sentencia,

¹ Estamos hablando de la normativa que resultaba de aplicación cuando el inicio de la retroacción de las actuaciones inspectoras y la fecha de remisión del expediente al órgano de inspección que debía reponer las actuaciones era anterior a la entrada en vigor de la LGT de 2003 (el 1 de julio de 2004). Esta cuestión fue resuelta por el Tribunal Supremo en Sentencias de 24 de junio y 19 de diciembre de 2011 (recs. cas. n.º 1908/2008 –NFJ044123– y 2376/2010 –NFJ045554–, respectivamente), en las que estableció que, a tenor de la disposición transitoria tercera de esta ley, se aplicaría la normativa anterior de la LGT de 1963. Por contra, solo si la fecha de la remisión fuese posterior a dicha fecha de entrada en vigor se aplicaría la, por aquel entonces, nueva LGT.

tema este que, tradicionalmente, ha dado lugar a abundante polémica doctrinal y jurisprudencial a la que más adelante haremos referencia.

Para llevar a cabo esta tarea, efectuaremos el análisis separado de esta cuestión en lo que respecta a la institución de la prescripción, diferenciando entre los procedimientos inspectores concluidos antes y después de la reforma introducida por la Ley 34/2015, que equivale al análisis del contenido del *ex* apartado 5 y de los actuales apartados 6 y 7 del mencionado artículo 150.

II. ANTES DE LA LEY 34/2015

A) PRESCRIPCIÓN Y DURACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

Para comenzar nuestro estudio hay que destacar dos momentos temporales distintos.

El primero de ellos viene marcado por la incorporación al ordenamiento jurídico-tributario del (hoy derogado) artículo 29 de la Ley 1/1998, sobre el estatuto del contribuyente, que dispuso dos límites al desarrollo y duración de las actuaciones inspectoras: un límite de seis meses para la interrupción injustificada de estas actuaciones por causas no imputables al obligado tributario y otro límite de un año, ampliable a dos, para la finalización de dichas actuaciones, entendiéndose por finalización la comunicación formal al contribuyente del acuerdo de liquidación derivado de aquellas².

Pese a que no es objeto del presente trabajo las causas de interrupción (justificada e injustificada) de las actuaciones inspectoras, no obstante, a los efectos del estudio de la figura de la prescripción en relación con la duración de dichas actuaciones, hemos de señalar que los plazos de este artículo 29 se computaban de dos formas distintas: o bien, desde la fecha de comunicación de inicio de actuaciones inspectoras hasta la fecha de notificación de la resolución; o bien, desde la anterior fecha de actuaciones hasta la nueva fecha de reanudación de actuaciones a efectos del cómputo del plazo de seis meses en caso de inactividad administrativa, y el efecto de su incumplimiento, esto era, la no interrupción de las actuaciones inspectoras, permitía considerar prescritas todas las obligaciones tributarias del contribuyente cuyo *dies a quo* excediera del plazo previsto en el artículo 66 de la LGT respecto del día de notificación de la liquidación que pusiera fin al procedimiento.

² «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, cuando en las actuaciones concurra alguna de las siguientes circunstancias [...]». 2. A los efectos del plazo previsto en el apartado anterior, no se computarán las dilaciones imputables al contribuyente, ni los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente. 3. La interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones [...].»

tema este que, tradicionalmente, ha dado lugar a abundante polémica doctrinal y jurisprudencial a la que más adelante haremos referencia.

Para llevar a cabo esta tarea, efectuaremos el análisis separado de esta cuestión en lo que respecta a la institución de la prescripción, diferenciando entre los procedimientos inspectores concluidos antes y después de la reforma introducida por la Ley 34/2015, que equivale al análisis del contenido del *ex* apartado 5 y de los actuales apartados 6 y 7 del mencionado artículo 150.

II. ANTES DE LA LEY 34/2015

A) PRESCRIPCIÓN Y DURACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

Para comenzar nuestro estudio hay que destacar dos momentos temporales distintos.

El primero de ellos viene marcado por la incorporación al ordenamiento jurídico-tributario del (hoy derogado) artículo 29 de la Ley 1/1998, sobre el estatuto del contribuyente, que dispuso dos límites al desarrollo y duración de las actuaciones inspectoras: un límite de seis meses para la interrupción injustificada de estas actuaciones por causas no imputables al obligado tributario y otro límite de un año, ampliable a dos, para la finalización de dichas actuaciones, entendiéndose por finalización la comunicación formal al contribuyente del acuerdo de liquidación derivado de aquellas².

Pese a que no es objeto del presente trabajo las causas de interrupción (justificada e injustificada) de las actuaciones inspectoras, no obstante, a los efectos del estudio de la figura de la prescripción en relación con la duración de dichas actuaciones, hemos de señalar que los plazos de este artículo 29 se computaban de dos formas distintas: o bien, desde la fecha de comunicación de inicio de actuaciones inspectoras hasta la fecha de notificación de la resolución; o bien, desde la anterior fecha de actuaciones hasta la nueva fecha de reanudación de actuaciones a efectos del cómputo del plazo de seis meses en caso de inactividad administrativa, y el efecto de su incumplimiento, esto era, la no interrupción de las actuaciones inspectoras, permitía considerar prescritas todas las obligaciones tributarias del contribuyente cuyo *dies a quo* excediera del plazo previsto en el artículo 66 de la LGT respecto del día de notificación de la liquidación que pusiera fin al procedimiento.

² «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, cuando en las actuaciones concurra alguna de las siguientes circunstancias [...].
2. A los efectos del plazo previsto en el apartado anterior, no se computarán las dilaciones imputables al contribuyente, ni los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente.
3. La interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones [...].»

En palabras del Tribunal Supremo en la Sentencia de fecha 3 de julio de 2007³, incumplida la prevención legal, el primer acto válido a efectos de interrumpir la prescripción de las obligaciones tributarias objeto de comprobación venía constituido por la propia liquidación resultante del procedimiento cuyo plazo había sido excedido, y su fecha de notificación venía a ser el *dies ad quem* para medir «el transcurso del lapso temporal previsto para la existencia y consumación de la prescripción»⁴.

Sin embargo, el (ya antiguo) artículo 150.2 de la LGT introdujo una modificación que limitó, no solo el cómputo del plazo, sino también los efectos de su incumplimiento⁵, fijándose en ese instante un nuevo contexto.

Así es, este precepto afirmaba que la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del (anterior) plazo de duración de las actuaciones inspectoras (de doce o veinticuatro meses) no determinaría la caducidad de ese procedimiento, sino que este continuaría hasta su terminación, pero lo que sí originaba es que no se considerase interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas desde ese preciso momento.

De acuerdo con lo dicho, antes de la entrada en vigor de la Ley 34/2015, existen dos formas de interrupción de la prescripción: o por medio de su reanudación, o por realización de otras actuaciones de comprobación e investigación.

Ciertamente, no hay duda de que el citado apartado 2 establecía la no caducidad del procedimiento pero, en caso de ocurrir uno de los supuestos citados, esto es, interrupción injustificada o inactividad administrativa por un plazo superior a seis meses, ¿qué ocurría posteriormente?

Desde su inclusión, tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo de duración de las mismas, solo se entendería interrumpida la prescripción de la obligación tributaria objeto de investigación por los órganos de la Inspección tributaria con la reanudación de actuaciones de la Administración tributaria con conocimiento formal del interesado, y nada más.

³ Recurso de casación para la unificación de doctrina n.º 247/2002 –NFJ026828–.

⁴ Vid. BEIRAS CAL, A. [2009]: «Welcome to the jungle», *Quincena Fiscal*, n.º 1-2, enero, págs. 107 a 117.

⁵ «2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar: No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo. En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse».

Efectivamente, la diferencia con la previsión contenida en la Ley 1/1998 radicaba en que, en ella, la superación del plazo ahí previsto producía la no interrupción de la prescripción de todas las actuaciones incardinadas en el procedimiento hasta la notificación de la liquidación resultante, mientras que en la redacción de la LGT de 2003 esa interrupción se producía por cualquier nueva actuación producida después de ser superado el plazo previsto, con independencia de la duración de las actuaciones pendientes hasta la fecha de notificación de la liquidación resultante, que podría demorarse incluso años sin que la ley sancione ese incumplimiento (o cumplimiento tardío) del deber de la Administración tributaria⁶.

Empero, esta disposición normativa no resolvía todas las cuestiones temporales al respecto pues, en los casos de reanudación del procedimiento inspector tras los supuestos de inactividad citados, ¿quedaba indefinidamente esta en el limbo temporal?, es decir, ¿a qué plazo de sujeción para la conclusión del procedimiento reanudado quedaban sometidos los órganos de la Inspección?

Como decimos, la respuesta no venía expresamente regulada en la redacción de la LGT de 2003 (es más, tampoco lo hará tras la reforma de la Ley 34/2015 como se verá más adelante), pero sí en el Reglamento general de gestión e inspección tributaria (RGGI), aunque de una manera tan implícita que, consideramos, genera gran confusión.

Pues bien, para resolver esta cuestión es obligatorio determinar cuál es el nuevo plazo y a partir de qué momento se empieza a computar.

En palabras del profesor FALCÓN Y TELLA⁷, este plazo de duración no podía ser otro que el de doce meses que estaba previsto con carácter general, pues entender la ausencia de plazo vaciaría de contenido el (antiguo) apartado 1 del artículo 150 de la LGT, que solo sería aplicable para los primeros procedimientos inspectores que fueron iniciados y no para el resto. Desde esta perspectiva, dice este autor que «tiene la máxima importancia el párrafo segundo de la letra a) del artículo 150.2 de la LGT, en su inciso final», dado que disponía que, en todo caso, el contribuyente tenía derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a los que alcanzan las actuaciones inspectoras que frente a él vayan a realizarse⁸.

Así, se vincula el derecho a la información del contribuyente con los efectos de la prescripción por reanudación de actuaciones inspectoras en la medida en que, cuando se reanudan las actuaciones interrumpidas, o que se han prolongado más de doce meses o veinticuatro en caso de prórroga

⁶ Vid. BEIRAS CAL, A. [2009]: «Welcome to the jungle», *op. cit.* A este respecto entiende que los efectos de la no interrupción de las actuaciones inspectoras se limitaban a un año con independencia de la inactividad del órgano inspector actuante que, una vez producida su actuación, veía como su derecho a determinar la deuda solo decaía 365 días aunque tardase años en finalizar sus actuaciones.

⁷ Vid. FALCÓN Y TELLA, R. [2011]: «La reanudación de las actuaciones tras interrupción injustificada o el transcurso del plazo de doce meses», *Quincena Fiscal*, n.º 22, diciembre, págs. 7 a 11.

⁸ Y a su vez lo relaciona con el contenido del artículo 147.2 de la LGT, relativo a las comunicaciones de inicio de procedimiento inspector.

(antes de la reforma introducida por la Ley 34/2015), no hay ya necesidad de informar de los derechos y obligaciones, pues son los mismos que constan en la comunicación de inicio. Pero sí hay que informar sobre el alcance de las actuaciones reanudadas, es decir, sobre los conceptos y periodos que seguirán siendo objeto de comprobación, y ello, si es que para entonces, es decir, para el momento de la reanudación, no ha transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años para alguno de ellos (que es la consecuencia que se anudaba al apartado 2 del art. 150) y, en tal caso, parece lógico contar de nuevo el plazo máximo de doce o veinticuatro meses a partir de dicho momento⁹.

Es lo que sutilmente establece el artículo 184.7 del RGGI, según el cual «la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a que se refiera el procedimiento». Como se ha anticipado, el mensaje que ofrece la redacción de este precepto es tan intrínseco que genera confusión.

Y es que, cuando el precepto dice que la interrupción de la prescripción por la reanudación de actuaciones inspectoras se producirá respecto de las obligaciones tributarias y periodos a que se refiera la comunicación formal de esta con el contribuyente, implícitamente quiere decir que el procedimiento que esté llevando a cabo el órgano actuante puede seguir su curso, pero no producirán efectos interruptivos de la prescripción sus actuaciones hasta que se produzca una notificación de la reanudación de actuaciones formal o hasta que se dicte y notifique el acto de liquidación directamente, y solo para aquellos conceptos para los que no haya transcurrido la prescripción que esta comunicación pretende evitar y, en consecuencia, los ingresos que realicen los contribuyentes desde el transcurso del plazo hasta que tiene lugar dicha comunicación, han de ser considerados ingresos espontáneos, así como, igualmente, procede admitir la realización de declaraciones complementarias a fin de evitar ulteriores sanciones.

Lo contrario generaría una situación de inseguridad jurídica en todos los contribuyentes, de imposible aceptación, pues en el artículo 68 de la LGT se prevé, con carácter general, que solo una acción de la Administración tributaria realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo

⁹ Cfr. con la Resolución del TEAC de fecha 19 de julio de 2011 (R. G. 4344/2009 –NFJ043964–), cuyo criterio respecto del derecho del contribuyente a ser informado del alcance de las actuaciones inspectoras que se vayan a reanudar solamente opera si así lo solicita expresamente el contribuyente, a diferencia de lo que ocurre con la comunicación de inicio de actuaciones, en donde es inexcusable. En efecto, en su fundamento jurídico segundo afirma lo siguiente: «hay que señalar que el artículo 150.2 a) de la LGT recoge como derecho del contribuyente el ser informado («tendrá derecho a ser informado»), de forma que si el interesado lo solicita de la Administración tributaria, esta deberá informarle del alcance de las nuevas actuaciones que se vayan a realizar, tras haber superado el plazo máximo, pero no se establece como un trámite o una obligación, que de oficio tenga que realizar la Administración necesariamente, sino a solicitud del interesado. Así, hay que apreciar la diferencia en su redacción con la del artículo 147 de la misma Ley General Tributaria, que respecto del inicio de las actuaciones inspectoras señala en su apartado 2.º que "los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones". Estableciendo la obligación de la Administración al inicio de las actuaciones inspectoras de informar al obligado del alcance de las mismas».

interrumpe la prescripción, pero según la unanimidad de la jurisprudencia la eficacia interruptiva ha de entenderse limitada al concepto y periodo al que se refiera la actuación.

Este es el criterio de la Audiencia Nacional desde su Sentencia de fecha 13 de julio de 2011¹⁰. En ellas se establece que para que las actuaciones posteriores al plazo de duración del procedimiento inspector tengan efecto interruptivo de la prescripción, se requiere una actuación formal de los órganos de la Inspección tributaria, con determinación del objeto de las mismas y exclusión, en su caso, de los periodos ya prescritos, no siendo suficiente la mera continuación de las actuaciones de comprobación e investigación, en cuyo caso la interrupción de la prescripción se produce con la liquidación que pone fin a las actuaciones de investigación.

En suma, antes de la entrada en vigor de la Ley 34/2015, puede ocurrir que, tanto por incumplimiento del plazo de seis meses de inactividad administrativa como directamente por el transcurso del plazo de doce o veinticuatro meses de las actuaciones inspectoras, cuando se notifique la liquidación ya haya prescrito el derecho a liquidar la deuda tributaria, en tanto en cuanto esos incumplimientos tienen como efecto la no interrupción de este derecho, pero también puede ocurrir que si se llevan a cabo nuevas actuaciones, antes de la conclusión del plazo de cuatro años, sí se producirá la interrupción, tal como establecía el artículo 150.2 a), que textualmente disponía que: «se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo». Añadiendo que, en estos supuestos, «el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a desarrollarse».

Aunque desde la perspectiva del contribuyente es muy positivo el establecimiento de plazos razonables para la realización de actuaciones inspectoras reanudadas, hemos de hacer una última consideración, y no es otra que, a veces, la referida inactividad por más de seis meses de las actuaciones de inspección formalmente no existe, pero realmente es lo que ha sucedido. Estamos hablando de las conocidas como «diligencias de argucia», o lo que es lo mismo, actuaciones realizadas por los órganos de la Inspección tributaria con el contribuyente con objeto innecesario e, incluso, repetitivo, o de contenido imposible, a fin de interrumpir la prescripción. En tal caso, habrá que examinar en cada supuesto las circunstancias concurrentes, pues lo que realmente determina el carácter de mera argucia es su contenido en relación con su finalidad y, así, de encontrarnos ante una de ellas, la consecuencia que debemos aparejarle a estos efectos es la no interrupción de la prescripción en el seno de cualquier procedimiento inspector (reanudado o no), de ahí su importancia para que a estos efectos hayamos recordado esta figura¹¹.

¹⁰ Recurso contencioso-administrativo n.º 393/2009 (NFJ043983).

¹¹ Este es el criterio tradicional del Tribunal Supremo desde su Sentencia de 25 de junio de 1987 (rec. contencioso-administrativo n.º 179/2011 –NFJ000301–) (seguida de muchas otras y siempre con unanimidad), en donde concluyó que, siempre que el contenido de una actuación de la Administración tributaria sea innecesario y puramente dilatorio, debe ser considerado como un artificio generado en el uso impropio de unas potestades otorgadas para fines distintos, a la que no puede reconocerse virtualidad interruptiva de los plazos de prescripción.

B) PRESCRIPCIÓN Y RETROACCIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

Se planteó en la práctica tributaria la problemática sobre si las consecuencias del incumplimiento del plazo para resolver el procedimiento tras la retroacción de actuaciones deben ser las mismas que para el incumplimiento de los plazos de duración de las actuaciones inspectoras, es decir, si operaba la institución de la prescripción del derecho de la Administración tributaria a determinar la deuda en procedimientos inspectores retrotraídos en los que se hubiese incumplido el plazo que establecía la antigua redacción del apartado 5 del artículo 150 de la LGT.

Dicho de otro modo, si superado el plazo restante del primer procedimiento inspector o, en su defecto, el mínimo de seis meses del artículo 150.5 de la LGT en los procedimientos retrotraídos, ¿podría entenderse que se dan los mismos efectos que se incluían en el artículo 150.2 a) de la LGT?

Las consecuencias y efectos eran distintos en caso de entender su operatividad o no hacerlo. De un lado, porque si se aplicaba, sin más, lo que estaba previsto en el artículo 150.2 de la LGT haciendo desaparecer los efectos interruptivos de la prescripción inherentes al inicio del procedimiento de inspección, lo más probable, en la mayoría de los supuestos, es que cuando se dictase la segunda liquidación ya se hubiera consumado la prescripción de la obligación que estaba siendo comprobada e investigada, pues habrían transcurrido más de cuatro años¹². Y, por otra parte, porque de no aplicarse el citado artículo 150.2 de la LGT, lo que quedaría sin una auténtica eficacia es la misma previsión que establecía el apartado 5 de dicho artículo en cuanto a que incluiría un plazo que, en puridad, no resultaría operativo, pues la Administración tributaria dispondría de mucho más tiempo para llevar a cabo la retroacción, sin que su superación tuviera consecuencia (sancionadora) temporal alguna para esta¹³.

Estas disyuntivas para la institución de la prescripción han sido analizadas por gran parte de la doctrina¹⁴, destacando lo dicho por el magistrado del Tribunal Supremo, MARTÍNEZ MICÓ¹⁵. Para llevar a cabo la resolución de esta tarea, entiende este autor que procede una interpretación sistemática del aludido precepto 150.2 conforme al artículo 3.1 del Código Civil, que será im-

¹² Y ello teniendo en cuenta la ingente carga de trabajo de la Administración tributaria. Resulta especialmente interesante esta cuestión en el caso de que la Administración actuante haya agotado el plazo de prescripción de cuatro años para iniciar las primeras actuaciones inspectoras que dieron origen al recurso o reclamación que ha ocasionado la retroacción de las actuaciones, o en aquellos casos en que los órganos administrativos o judiciales no hayan resuelto la impugnación original del contribuyente con la celeridad que resultaría deseable, pues en ambos supuestos es más que probable que el procedimiento en ejecución del fallo se inicie transcurridos más de cuatro años desde la finalización del periodo voluntario de pago de la deuda que fue objeto de las primeras actuaciones inspectoras.

¹³ Más allá que considerar los ingresos que se produjeran como espontáneos.

¹⁴ Entre otras, *vid.* MARTÍN QUERALT, J. B. [2013]: «La discutida duración del plazo para continuar las "actuaciones inspectoras" tras haberse acordado la retroacción de actuaciones», *Tribuna Fiscal*, n.º 267, abril, págs. 4 a 6.

¹⁵ *Vid.* MARTÍNEZ MICÓ, J. G. [2014]: «Retroacción de actuaciones inspectoras», *Tribuna Fiscal*, n.º 273, julio-agosto, págs. 9 a 18.

prescindible para su correcta exégesis, lo cual se ratifica por la remisión del apartado 5 al apartado 1 e, indirectamente, a través de este al apartado 2.

En concreto, razona que la consecuencia de esta disposición normativa es que no puede decirse que por el hecho de que la antigua redacción del apartado 5 del artículo 150 no estableciese expresamente el efecto no interruptivo de la prescripción en caso del transcurso del plazo otra vez por la inactividad de los órganos inspectores, dicho efecto no interruptivo de la prescripción no pudiese jugar en el procedimiento retrotraído, y ello, dada la remisión al apartado 1, que a su vez se remitía al 2, fundamentalmente, porque si el legislador hubiese querido otorgar una auténtica naturaleza garantista a la medida lo propio hubiese sido que, al establecer las consecuencias de la aplicación del artículo 150.5 de la LGT, lo hubiese hecho exceptuando los efectos de la norma que regulaba la interrupción de la prescripción.

Entendemos que la conclusión a la que llega este autor es acertada en la medida en que, a distinto parecer, habría de llegarse si lo dispuesto en dicho apartado 5 del artículo 150 se encontrase fuera del precepto mencionado, esto es, desconectado del mismo. En ese caso, si se hubiese querido excluir del apartado 5 el efecto no interruptivo de la prescripción previsto en el artículo 150.2 a) de la LGT, se hubiera tenido que mencionar expresamente por el legislador.

Pero además, esta interpretación es correcta habida cuenta de que, si las actuaciones que debe llevar a cabo la Administración tributaria como consecuencia de la ejecución de una resolución de un órgano económico-administrativo o judicial que ordena la retroacción de las actuaciones tienen la consideración de actuaciones inspectoras, esa misma naturaleza de actuaciones inspectoras debe implicar que sea perfectamente aplicable la previsión legal que se establece en el mismo artículo 150.2 de la LGT, que señala que la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario conlleva, entre otras consecuencias¹⁶, que no se considere interrumpida la prescripción como resultado de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada.

Y es que no tendría sentido estimar las actuaciones que estudiamos como integrantes del procedimiento inspector y no establecer para ellas todas las consecuencias vinculadas al transcurso del plazo máximo de duración de las actuaciones.

A este respecto, el Tribunal Supremo ha defendido la misma conclusión en sus sentencias de fechas:

- 4 de abril de 2013¹⁷: «La contravención del apartado 5 del artículo 150 de la LGT, es decir, el transcurso del plazo de seis meses sin que finalice el procedimiento,

¹⁶ Además de las ya expuestas, a los efectos del artículo 27 de la LGT, los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario, al tributo y periodo objeto de las actuaciones inspectoras, tendrán la consideración de espontáneos.

¹⁷ Recurso de casación para la unificación de doctrina n.º 3369/2012 (NFJ050709).

debe tener como consecuencia la solución que viene prevista dentro del mismo artículo 150, concretamente en el apartado 2, que determina que no se tendrán por interrumpidos los plazos de prescripción. Esa es la interpretación lógica y razonable del precepto: la duración por más de seis meses del procedimiento de ejecución elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial del que estas actuaciones dimanarían»¹⁸.

- 12 de junio de 2013¹⁹, en donde se mantiene que «si el incumplimiento del plazo máximo para resolver se produjo después de la entrada en vigor de la nueva ley, habrá que estar a las consecuencias y periodos de prescripción vigentes en el momento del incumplimiento, por lo que una vez sobrepasado el plazo de seis meses a que se refiere el mismo debe tenerse en cuenta lo que dispone el artículo 150.2 a) LGT, que impide considerar interrumpidos los plazos de prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas. Por tanto, la duración por más de seis meses del procedimiento de ejecución elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial».
- Doctrina que se reiteraría de nuevo en la Sentencia de 4 de noviembre de 2013²⁰: «Finalmente, tampoco considera válida la nueva liquidación tardía, si se practica dentro del plazo que restaba para liquidar, tomando el plazo de prescripción originario, en cuanto no existe ningún precepto en la norma tributaria que lleve a adoptar esta conclusión. En definitiva, mantiene que si el incumplimiento del plazo máximo para resolver se produjo después de la entrada en vigor de la nueva ley habrá que estar a las consecuencias y periodos de prescripción vigentes en el momento del incumplimiento, por lo que una vez sobrepasado el plazo de seis meses a que se refiere el mismo debe tenerse en cuenta lo que dispone el art. 150.2 a), que impide considerar interrumpidos los plazos de prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas. Por tanto, la duración por más de seis meses del procedimiento de ejecución elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial».

En suma, la doctrina formulada en las sentencias del Alto Tribunal antes expuestas resulta relevante toda vez que sanciona con la institución de la prescripción a aquellas dilaciones injustificadas efectuadas por la Administración tributaria en procedimientos que surgen como consecuencia de retrotraer las actuaciones inspectoras iniciales tras una anulación en un fallo de un TEAR, TEAC o una sentencia de un tribunal judicial, pues es claro que la duración por más de seis meses

¹⁸ Antes, la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2011 (rec. cas. n.º 1908/2008 –NFJ044123–) dijo que la remisión de la antigua redacción del apartado 5 del artículo 150 de la LGT al apartado 1 del mismo artículo supone la necesidad de que las actuaciones inspectoras objeto de retroacción finalicen en el plazo que reste o en el de seis meses si aquel fuera inferior, lo que arrastra la necesidad de aplicación del apartado 2 del citado precepto, en cuanto a las consecuencias del transcurso del plazo o de interrupción de actuaciones por más de seis meses.

¹⁹ Recurso de casación n.º 1921/2012 (NFJ051317), fundamento de derecho quinto *in fine*.

²⁰ Recurso de casación para la unificación de doctrina n.º 495/2011 (NFJ068233), fundamento de derecho quinto *in fine*.

del procedimiento inspector retrotraído sin actuación alguna por parte de la misma Administración elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial del que estas actuaciones dimanar, pudiendo el contribuyente, incluso, llegar a ganar la prescripción de la obligación principal si cuando el órgano gestor procede a practicar la nueva liquidación hubiese transcurrido de nuevo el plazo de cuatro años.

En otras palabras, para aquellos procedimientos inspectores anteriores a la entrada en vigor de la Ley 34/2015, que en el día de hoy muchos aún perduran, el transcurso del plazo de duración de las actuaciones para la terminación del procedimiento inspector una vez producida la retroacción del mismo (tras anulación por parte de un tribunal económico-administrativo u órgano judicial) sin que las actuaciones concluyan en seis meses, tiene como consecuencia inevitable que la nueva comunicación de inicio del procedimiento inspector (el retrotraído) y todos los demás actos interruptivos desarrollados en el seno del mismo, pierden la virtualidad interruptiva de la prescripción, de acuerdo con la antigua redacción del artículo 150.5 de la LGT, en relación con el artículo 150.2 de la misma ley.

En este sentido, interesa recordar que el plazo máximo de duración de las actuaciones retrotraídas que señalaba el artículo 150.5 de la LGT (el restante o, como mínimo, seis meses), en principio y, en puridad, solo había sido previsto para los casos de anulación por razones formales que determinen la retroacción de las actuaciones y que hay que reconocer que el legislador guardó el más absoluto silencio sobre el plazo que se ha de respetar cuando la anulación lo fuese por razones sustantivas o de fondo, ya que ninguna disposición de la LGT obligaba a los órganos de la Inspección a practicar la liquidación en un plazo máximo en este caso, por lo que nos encontrábamos con una nueva laguna legislativa.

Así las cosas, mientras que en el procedimiento de inspección, en el que no impera la institución de la caducidad, solo se reconocía la posibilidad de retrotraer actuaciones cuando el éxito de la impugnación lo era por razones de forma generadora de indefensión en el procedimiento desarrollado frente al contribuyente, que obligaba a la Administración tributaria a practicar nuevas actuaciones inspectoras o a completarlas y a aprobar una nueva liquidación en el plazo que estaba previsto en el artículo 150.5 de la LGT, encontrábamos un vacío normativo en cuanto a una restricción temporal se refiere si lo que se producía era una estimación por un TEAR, TEAC o tribunal judicial por razones de fondo, pues se originaba, formalmente, un supuesto en el que la Inspección de los tributos debía limitarse a liquidar de nuevo, y nada más.

Esta última situación venía sucediéndose como si la Administración tributaria estuviese habilitada para hacerlo en el plazo de prescripción tan extenso como el primero y, además, renovado desde la notificación de la práctica de la liquidación que fue recurrida y anulada.

Sin embargo, gracias a la última jurisprudencia del Tribunal Supremo²¹, sabemos que resulta indiferente la naturaleza del vicio que motiva la anulación de una liquidación emanada en el seno de un procedimiento inspector que ha sido recurrida ante un tribunal (ya fuese económico-

²¹ Sentencias del Tribunal Supremo de fechas 30 de enero y 18 de junio de 2015 (recs. cas. n.º 1198/2013 –NFJ058528– y 3531/2014 –NFJ059097–, respectivamente).

administrativo, o judicial) y, del mismo modo, es indistinto también si ese tribunal ordenó expresamente la retroacción de actuaciones inspectoras o si, por contra, no lo hizo, ya que lo realmente determinante son las concretas actuaciones que han de llevarse a cabo para reparar el procedimiento o la liquidación tributaria que fue anulado/a, es decir, atenderemos siempre a si estas actuaciones conllevan que hay que rehacer el procedimiento por completo o desde algún momento concreto del mismo o si su reparación se alcanza a través de la simple ejecución de la resolución o fallo anulatorio en la que se modifique algún extremo de la liquidación para adecuarla a Derecho.

Por tanto, en buena lógica jurídica, el Tribunal Supremo ha integrado en su criterio, mediante una interpretación analógica del anterior artículo 150.5 de la LGT (tarea que no viene impedida por el art. 14 de la misma, donde la prohibición de la analogía solo impide extender más allá de sus estrictos términos el hecho imponible, las exenciones y los demás incentivos o beneficios fiscales), a los supuestos de anulación por razones de fondo o sustantivas que, aunque no son técnicamente de retroacción de actuaciones, tampoco existen motivos suficientes para no tratarlos como si lo fueran a los efectos que aquí nos ocupan.

Por ello, y pese a quedar claro que solo estamos ante una efectiva retroacción de actuaciones inspectoras, propiamente dicha, cuando la anulación ha tenido lugar por motivos o defectos advertidos en la forma, se ha de entender que en las Sentencias de fechas 4 de abril, 12 de junio y 4 de noviembre de 2013, antes referidas, junto a la retroacción de actuaciones inspectoras, existe también para estas una «retroacción material», así, el límite temporal y las consecuencias del antiguo artículo 150.5 de la LGT resultaban indistintamente aplicables a los casos de anulación de las liquidaciones por razones materiales.

Pero es más, pues el concepto de retroacción de actuaciones inspectoras no solo abarcaba los casos en que se ordenaba formalmente la retroacción de actuaciones y esta procedía por vicios formales o de procedimiento, sino al contrario, el Alto Tribunal señala en dichas sentencias que, a efectos de declarar la prescripción extintiva sobrevenida por la superación del plazo establecido en el anterior artículo 150.5 de la LGT, era y es indiferente que la retroacción apareciese explícitamente declarada en la resolución de que se tratase y que se adoptase para la subsanación de defectos formales o materiales, por lo que cabía aplicarlo también a aquellas resoluciones que se dictasen en ejecución de una resolución firme, económico-administrativa o judicial, ya que las sentencias no distinguen entre unos y otros casos.

Es decir, aun cuando la retroacción de actuaciones inspectoras se originaba por motivos de fondo, y fuese o no ordenada expresamente por el tribunal que anulaba la liquidación recurrida, el transcurso del plazo de seis meses desde la recepción del expediente por parte del órgano inspector de la Administración tributaria actuante sin que finalizase el procedimiento, debía tener como consecuencia la solución que venía prevista dentro del mismo artículo 150 de la LGT, concretamente en su antiguo apartado 2, que determinaba que no se tendrían por interrumpidos los plazos de cómputo de la prescripción de ese procedimiento retrotraído.

Entendemos que esa es la interpretación más razonable del precepto, a la que también se suma el TEAC en su Resolución de fecha 10 de septiembre de 2015 (R. G. 6864/2013 –NFJ059613–):

«la duración por más de seis meses del procedimiento de ejecución elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial del que estas actuaciones dimanen»²².

Frente a lo anterior, no cabe invocar tampoco el apartado 2 del artículo 66 del Reglamento general de revisión en vía administrativa (RGRVA)²³, que establece que los actos de ejecución de las resoluciones dictadas en vía de revisión administrativa no forman parte del procedimiento inspector en el que haya tenido su origen el acto objeto de impugnación, por dos motivos:

De un lado, porque aunque se considerara que consagra el principio de autonomía procedimental de los actos de ejecución en toda clase de procedimientos, tomando como base normativa la anterior LGT y el anterior Reglamento general de inspección, «tras la entrada en vigor de la nueva Ley Tributaria hay que estar al plazo especial máximo de ejecución que contempla el artículo 150.5 cuando se anula una liquidación tributaria resolutoria de un procedimiento de inspección».

Y, de otro lado, porque ha de prevalecer el antiguo artículo 150.5 de la LGT al artículo 66.2 del RGRVA por su mayor rango y especialidad, pues este establece la norma especial relativa al plazo máximo en que deben concluirse los procedimientos de inspección.

Por último, cabe señalar que toda esta jurisprudencia y doctrina tributaria que ha resuelto la polémica de la prescripción para procedimientos de inspección fue emitida cuando ya se encontraba publicado el Proyecto de Ley 34/2015, de modificación de la LGT 58/2003, con lo que, a continuación, analizaremos si con estas interpretaciones se pretendía adaptar el cómputo de estos plazos a la nueva redacción legislativa del artículo 150 de la LGT por resultar coincidentes, o si, por el contrario, buscaban amortiguar el impacto de esta en caso de entender cosas diferentes. Y ello, sin perjuicio de las modificaciones que puedan introducir los Proyectos de Reales Decretos existentes en el momento de la elaboración de este artículo por los que se modificarán, desde su entrada en vigor el próximo 1 de enero de 2018, tanto el RGRVA como el RGGI y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

III. DESPUÉS DE LA LEY 34/2015

Antes de adentrarnos en el estudio de esta cuestión, hay que tener presente que dos son las novedades que se incluyen en la Ley 34/2015 que afectan en particular a la prescripción de los procedimientos de inspección tributaria, y son: por una parte, la inclusión del nuevo artículo 66 bis de la LGT, en especial, a los efectos que aquí nos ocupan, el párrafo segundo del apartado 2 de dicho

²² R. G. 6864/2013 (NFJ059613).

²³ La redacción de este precepto está previsto que se modifique a partir del 1 de enero de 2018, según consta en el texto del Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, a los efectos de añadir la regulación de la obligación conexa correspondiente al mismo obligado tributario vinculada con la resolución objeto del recurso o reclamación de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 225.3 y 239.7 de la LGT.

artículo, que incrementa las facultades (que no el derecho) a comprobar e investigar de la Administración tributaria en un plazo de diez años, antes no existente, y, por otra, el nuevo apartado 7 del artículo 150 de la LGT que suprime la referencia a la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar la Administración tributaria actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario, a diferencia de su predecesor el apartado 5 antes examinado, que simplemente hablaba de retroacción sin especificar la causa de esta acción dejando abierta la puerta a la interpretación jurisprudencial y doctrinal que acabamos de examinar.

Por tanto, y siguiendo la misma metodología empleada en el epígrafe anterior, analizaremos las nuevas implicaciones que ello supone, tanto respecto de la duración de las actuaciones del procedimiento inspector, como en caso de su retroacción.

A) PRESCRIPCIÓN Y DURACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

En primer lugar, es preciso aludir a la incorrección de la nomenclatura del nuevo artículo 66 bis de la LGT sobre la imprescriptibilidad del «Derecho a comprobar e investigar» de la Administración tributaria por cuanto que no estamos ante un auténtico derecho, sino ante la manifestación de la potestad tributaria, por lo que devenía innecesario regular legislativamente la figura de la prescripción en relación con esta en la medida en que es de suyo que las potestades solo pueden ser objeto de caducidad y no de prescripción y, además, puesto que ya disponía de esta facultad en atención a la antigua redacción del apartado 3 del artículo 70 de la LGT²⁴.

Aun así, vamos a centrarnos en los efectos de la falta de prescripción de estos mal llamados «derechos» para realizar comprobaciones e investigaciones conforme a la nueva redacción del artículo 115 de la LGT en relación con el procedimiento de inspección tributaria.

En efecto, dos son los límites temporales a la imprescriptibilidad que se establecen en el párrafo segundo del apartado 2 del nuevo artículo 66 bis de la LGT:

En primer lugar, el plazo de prescripción de diez años para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones. En este sentido, resulta llamativa la escenificación por parte del legislador del objeto de dichos «derechos» de comprobación, esto es, bases, cuotas o deducciones, pues abarca todos los elementos determinantes de la obligación tributaria de cualquier tribu-

²⁴ Vid. FALCÓN Y TELLA, R. [2014]: «La imprescriptibilidad del "derecho a comprobar e investigar" (que no es un "derecho", sino una potestad) y los límites derivados de la buena fe y la confianza legítima», *Quincena Fiscal*, n.º 20, noviembre, págs. 13 a 18.

to a excepción del tipo de gravamen, por lo que, en realidad, a efectos prácticos, casi que hubiera sido más fácil una delimitación en negativo del mismo.

Y, en segundo lugar, a los efectos que aquí nos interesan, se hace mención al alcance de estos «derechos» en relación con los procedimientos de inspección de alcance general. Por las importantes implicaciones que a continuación serán expuestas, entendemos que resulta necesario transcribir su texto íntegro:

«En los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el artículo 148 de esta ley, respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior. En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación»²⁵.

No es extraño que, tras varias lecturas consecutivas, el lector aún haya quedado sin comprender el significado de la norma, no tanto sobre la primera parte del párrafo, sino sobre la segunda, pues en nuestra opinión, la redacción de este precepto es desacertada por farragosa.

Así es, en principio, no parece albergar dudas el comienzo del mismo en el que se expone que, siempre que se inicie un procedimiento inspector de alcance general (ya sea iniciado de oficio o tras la solicitud de extensión de efectos realizada por el contribuyente inspeccionado, en virtud de la posibilidad establecida en el art. 149 de la LGT) en relación con alguna obligación tributaria perteneciente a un periodo en el que el derecho a liquidar de la Administración tributaria no se halle prescrito, se entenderá incluida, «en todo caso» en dichas actuaciones de inspección generales, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, de los diez años anteriores.

De lo dicho en esta primera parte del párrafo, podemos extraer que:

De un lado, es absurdo que se haga mención expresa al alcance de la extensión de efectos de la investigación, es decir, a «la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes

²⁵ Finaliza este artículo 66 bis con que «3. Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar a que se refiere el apartado anterior no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado».

de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación», pues el artículo 148 de la LGT establece que los procedimientos inspectores de carácter general son aquellos que afectan a todos los elementos de la obligación tributaria, incluidos, obviamente, los anteriores.

Y, de otro lado, que de ahora en adelante, se entenderá que la comprobación e investigación de tales elementos es total y con un alcance temporal ineludible de diez años, con independencia de si efectiva o materialmente así se produce por parte de la inspección actuante. Esto supone, a su vez, dos enormes novedades:

En primer lugar, el mero hecho de establecer una actividad que en todo caso ha de entenderse realizada por parte de la Administración tributaria que viene anudada a la facultad de comprobar o investigar en los procedimientos de inspección generales ya que, desde ahora, se entiende que se ha comprobado la totalidad de las bases (gastos e ingresos), cuotas y deducciones por un periodo de diez años aunque esta no se haya producido materialmente. O lo que es lo mismo, este nuevo precepto redefine el contenido del procedimiento inspector de carácter general, pues mientras antes estaba referido exclusivamente al objeto de la investigación que ahí se desarrollaba (esto es, que afectase a todos los elementos de la obligación tributaria), ahora también se establece su alcance y periodos (esto es, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación de los diez años anteriores a la obligación tributaria que se investiga). Es decir, establece una presunción de la actividad investigadora de la Inspección tributaria.

Y, en segundo lugar, y en relación con lo anterior, por las consecuencias que de ello se desprenden, esto es, los efectos preclusivos que se derivan tras la comprobación e investigación realizada en dicho procedimiento inspector de carácter general.

En este sentido, es imprescindible distinguir entre las dos opciones de interpretación posibles para la literalidad de la segunda parte del párrafo segundo del apartado 2 del aludido artículo 66 bis de la LGT («*En otro caso*, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación»). Y es que, es posible entender que tal previsión actúa, tanto de manera restrictiva de lo dicho en la primera parte del párrafo que acabamos de comentar, como, por el contrario, entender que tiene un carácter supletorio (residual) y está referido a los procedimientos inspectores de alcance parcial. Veámoslo.

Comenzando con la primera de ellas, la restrictiva, podría entenderse que la intención del legislador no es sino poner límites materiales a la actuación de la inspección de los tributos en los procedimientos de alcance general que se ha previsto en la primera parte del párrafo, en la que se establece que su alcance y periodos serían, en todo caso, sobre la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación de los diez años anteriores a la obligación tributaria que se investiga. De tal modo, la interpretación que cabría hacer del párrafo segundo del apartado 2 del artículo 66 bis no sería otra que la siguiente: en el inicio

de un procedimiento inspector de alcance general sobre una obligación tributaria no prescrita, se entenderá siempre incluida la comprobación de bases, cuotas o deducciones de los diez años anteriores a la inspeccionada, a no ser que, «en otro caso», se haga mención a un alcance diferente (más reducido) sobre los ejercicios o los periodos impositivos a los que se refiere.

Los argumentos que encontramos a favor de esta interpretación son de tres tipos:

- **Literal.** Por cuanto que esta segunda parte menciona expresamente que lo que está diciendo versa sobre «la comprobación a que se refiere este apartado», es decir, sobre la investigación de una obligación tributaria en un procedimiento general en conexión con el «derecho» a comprobar bases, cuotas y deducciones en el plazo de diez años.
- **Sistemático.** En tanto en cuanto se ajusta al sistema que ahí se está regulando, esto es, la redacción surge de establecer la aplicación del «derecho» para el procedimiento inspector de alcance general, por tanto, la redacción continuada, en defecto de lo anterior, debe ser para este mismo procedimiento inspector de alcance general. Si hubiese pretendido regular dos sistemas diferentes para este «derecho» para cada tipo de procedimiento inspector (general o parcial), la redacción de esta excepción de «en otro caso», debiera haberse producido en un párrafo aparte y no tras un punto y seguido. Piénsese además que carecería de coherencia sistemática que esta referencia significase que, cuando el procedimiento de aplicación de los tributos tenga alcance parcial, deberá hacerse expresa mención a la inclusión en el objeto del procedimiento de la comprobación de los referidos créditos fiscales, pues es obvio que ello debe ser así, tal y como ya recoge el artículo 148 de la LGT sobre «el alcance de las actuaciones de investigación».
- **Praxis tributaria.** En relación con los efectos preclusivos previstos en el artículo 148.3 de la LGT²⁶ que conllevaría entender lo contrario, esto es, entender que la segunda parte del párrafo que estamos comentando tiene un carácter supletorio que viene referido a los procedimientos de alcance parcial, pues en tal caso, supondría que, dada la nueva atribución de facultades de comprobación e investigación de bases, cuotas y deducciones en diez años atrás que han sido impuestas al procedimiento de inspección general, una vez finalizado este, difícilmente el contribuyente podría verse de nuevo investigado por la Administración tributaria en prácticamente la totalidad del tributo que fue investigado (pues recordemos que solo se excluía el tipo de gravamen) desde ese periodo hacia atrás y, lo que es aún más importante, ese periodo actuaría de «tope» o «freno» para la Inspección tributaria toda vez que estos efectos preclusivos resentirían el derecho a determinar la cuota tributaria de la

²⁶ «Cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias».

Administración en ulteriores comprobaciones e investigaciones efectuadas en otros procedimientos (ya fuesen de alcance general o parcial), lo que implicaría, a su vez, la anulación de la institución de la prescripción en el procedimiento inspector, pues esta ya resultaría innecesaria o inútil al quedar imposibilitada a investigar desde ese periodo que ha sido objeto de procedimiento inspector de alcance general hacia atrás.

En consecuencia, la comprobación a que se refiere este apartado y, en su caso, la corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción establecida en el párrafo primero, solo podrían realizarse en el curso de procedimientos de investigación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, pero que fuesen posteriores al desarrollo de un procedimiento de inspección de alcance general, pues como es de sobra conocido, tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia en general ponen de relieve que la Administración tributaria no puede efectuar una nueva regularización en relación con la obligación tributaria o los elementos de la misma que fueron objeto de comprobación, salvo que:

1. O bien, en un procedimiento de inspección posterior, se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas.
2. O bien, que concorra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de la LGT y, solamente, en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por las mismas circunstancias²⁷.

Sin embargo, con respecto a esta última opción, como de ahora en adelante estas actuaciones inspectoras de alcance general tienen un alcance, prácticamente, absoluto (bases, cuotas y deducciones), el efecto preclusivo sería casi total.

Por tanto, cerrada definitivamente la segunda posibilidad, la referencia legal a hechos o circunstancias nuevos, como hecho o causa justificativa del inicio y desarrollo de un nuevo procedimiento inspector sobre una obligación tributaria que ya ha sido objeto de investigación y que abarque ejercicios pasados, deviene ahora en una noción que está ávida de precisión o determinación doctrinal, pero que, en todo caso, será preciso a partir de esta reforma, concretar, para así calificar en términos de comparación, si son o no estrictamente nuevos los hechos manifestados que justificarían una segunda investigación de la Administración tributaria, en el sentido de que, desde ahora, el contribuyente siempre podría oponerse a ellos alegando que pudieron haber sido apreciados, justificados y probados, además de que el objeto de la hipotética inspección se efec-

²⁷ «Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente».

túa sobre hechos o circunstancias que han permanecido inalterables desde su acontecimiento, lo que es una prueba evidente de que no son en ningún caso nuevos.

Es cierto que el apartado 3 del artículo 148 de la LGT está redactado de una forma que, en su propia literalidad, parece permitir que ese descubrimiento de nuevos hechos o circunstancias que habilitaría la posibilidad de que se llevara a cabo una segunda regularización, pero tras esta modificación normativa, se hace estéril la posibilidad de reiteración de segundas comprobaciones (cuanto menos regularizaciones), pues esta tendría que estar motivada, solamente, por nuevos hechos o circunstancias que no se encontraban en el ámbito de la investigación inicial, o que hayan aparecido con posterioridad a la misma ya que, con la nueva disposición que se anuda al procedimiento inspector de alcance general, que es cuasi de alcance ilimitado, los efectos preclusivos impedirían un nuevo procedimiento inspector puesto que, si tras un procedimiento de comprobación limitada, se realiza una comprobación inspectora sobre el mismo ejercicio, concepto y elementos del tributo, sin especificar ni probar en el acta la existencia de nuevos hechos o circunstancias que se han tenido en cuenta a efectos de practicar la liquidación derivada de la segunda comprobación, no se desvirtúa el efecto preclusivo de la primera liquidación y procede declarar la nulidad de pleno derecho de la segunda liquidación practicada por la inspección.

Además, teniendo en cuenta la ampliación de facultades de comprobación e investigación a disposición de la Administración tributaria producida por la Ley 34/2015, del mismo modo, también parece difícil que, en caso de descubrirse nuevos hechos merecedores de un segundo procedimiento de investigación, los hechos puedan averiguarse mediante pruebas obtenidas en actuaciones diferentes (no idénticas) a las realizadas con carácter previo y especificadas en procedimiento de alcance general original.

Esa novedad debe referirse a hechos o circunstancias sobrevenidas al procedimiento inspector de alcance general que se desarrolló, que alteren en alguna medida relevante la investigación del tributo que ya se efectuó, pero no se refiere a hechos originados *ex novo* descubiertos por la Administración tributaria porque en el segundo procedimiento se hubiese esforzado más o hubiera indagado con una mayor profundidad, pues tal no es el sentido en que cabe interpretar el efecto preclusivo del artículo 148.3 de la LGT, para que el contribuyente no se vea afectado por dos procedimientos inspectores sucesivos sobre el mismo objeto, más aún cuando el primero de ellos disponía de facultades ilimitadas de investigación en cuanto al objeto y al periodo (diez años).

De ahí que la segunda parte del párrafo que estamos comentando pueda tener un carácter meramente restrictivo de la primera parte, es decir, viene a matizar la ampliación del tiempo y de las facultades de los procedimientos inspectores de alcance general, pues de no interpretarse así, parece quedar frustrada la finalidad del precepto y resulta contrario al sentido de la redacción de la norma que la voluntad del legislador sea la de ampliar las facultades de investigación y, al mismo tiempo, erradicar cualquier nueva posibilidad de investigación de esa obligación tributaria. Por tanto, los procedimientos inspectores de alcance general sobre obligaciones no prescritas iniciados tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015 supondrán la investigación de bases, cuotas o deducciones por un plazo de diez años hacia atrás, salvo que se haga constar al obligado tributario previsión en contrario.

Así las cosas, dado lo acotado del carácter que hemos imputado a la segunda parte del segundo párrafo del apartado 2 del artículo 66 bis de la LGT, se nos suscita una nueva fuente de conflicto en la práctica tributaria en torno al *dies a quo* del cómputo de los diez años del derecho a comprobar en el procedimiento inspector. Es decir, se plantea la siguiente duda, ¿desde cuándo se entiende que procede el cómputo del periodo de diez años al que se extienden las actuaciones inspectoras generales?

En principio, el apartado 2 del artículo 147 de la LGT establece que los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y el alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones. Sin embargo, ¿qué ocurre si cuando se comunica al contribuyente el inicio del procedimiento inspector de alcance general, este era restrictivo para algunos años (no los diez que se prevén como presunción), y luego en el curso de las investigaciones se amplía por el resto de los años?

En tal caso, puede que cuando se decida ampliar el procedimiento inspector de alcance general a la comprobación de otros ejercicios, estos ya estén prescritos, pues recordemos que, ahora, el nuevo plazo de duración de las actuaciones de investigación es de dieciocho meses en general y de veintisiete meses ampliado bajo determinados supuestos (art. 150.1 de la LGT). ¿Tiene entonces derecho la Administración tributaria a incluir esos periodos en el nuevo objeto de la investigación?

En nuestra opinión, ello dependerá de si el objeto de las actuaciones es o no una obligación tributaria conexas, esto es, aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o periodo distinto, en tal caso, sí es posible, de lo contrario le resultaría imposible.

Efectivamente, si la investigación del procedimiento general iniciado versaba sobre una obligación tributaria conexas, el nuevo apartado 9 del artículo 68 de la LGT permite que se amplíase posteriormente la comprobación a nuevos ejercicios que no fueron excluidos por la previsión restrictiva ya comentada, pues este apartado dispone que la interrupción de la prescripción del derecho a que se refiere la letra a) del artículo 66 de esta ley relativa a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren las letras a) y c) del citado artículo relativas a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en estas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas.

Al margen de lo anterior, otra de las novedades introducidas por la reforma de la Ley 34/2015, que expusimos al inicio de este apartado, ha sido la supresión de la referencia a la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar la Administración tributaria actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario, por lo que únicamente la no conclusión de las actuaciones inspectoras durante el transcurso de un año y medio de duración que se prevé (o de dos años y tres meses, si medió acuerdo válido de ampliación de

actuaciones) será la causa que no origine la caducidad del procedimiento pero sí supondrá la continuación de su procedimiento hasta su terminación sin considerar interrumpida la prescripción, que solo se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo de duración de estas. Del mismo modo, se ha mantenido la exigencia de que el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a los que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse frente a él, en caso de que no hayan prescrito ya.

En efecto, este es el contenido del apartado 6 del artículo 150 que ha introducido la Ley 34/2015 y que, del mismo modo, ha hecho o, mejor dicho, hará desde el 1 de enero de 2018 la nueva redacción del apartado 3 del artículo 184 del RGGI según el texto del Proyecto de Real Decreto existente en el momento de redactarse estas líneas.

Como ya dijimos para estos casos anteriores a la entrada en vigor de la Ley 34/2015, y nos reiteramos a estos efectos, el plazo se computa desde la fecha de comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras hasta la fecha de notificación de la resolución del procedimiento inspector y el efecto del incumplimiento, esto es, la no interrupción de las actuaciones inspectoras, permite considerar prescritas todas las obligaciones tributarias del procedimiento inspector cuyo *dies a quo* excediera del plazo previsto en el artículo 66 de la LGT respecto del día de notificación de la liquidación.

Pues bien, a lo anterior hay que sumar el hecho de que la norma haya eliminado el efecto de la no interrupción de la prescripción por la inactividad administrativa (en el plazo de seis meses), unido al incremento de duración de las actuaciones, nos parece un error que perjudica una vez más al contribuyente, pues se limita aún más la operatividad de la prescripción en su favor en tanto en cuanto cualquier actuación posterior devolvería el contador del plazo de duración de actuaciones otra vez a cero. Y así eternamente, sin que la nueva redacción del artículo 150 de la LGT ni del artículo 184 del aludido reglamento hayan dispuesto límite alguno para frenar esta situación.

No comprendemos por qué las normas ya no anudan la extinción de las obligaciones tributarias objeto de investigación a la inactividad administrativa, pues este es, precisamente, un efecto de garantía o que preserve la seguridad jurídica del contribuyente, que eran dos de los fines pretendidos con la reforma, tal y como anuncian sus exposiciones de motivos.

Nótese que, aun en el supuesto de entender que los efectos pretendidos por el legislador eran tales, en realidad, el resultado conseguido ha sido radicalmente contrario, pues ha recortado las garantías propias de los contribuyentes, reforzando el derecho de la Administración tributaria durante las actuaciones inspectoras²⁸.

²⁸ Así lo entendió el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en Sentencia de 27 de mayo de 2005 (rec. contencioso-administrativo n.º 339/2002 –NFJ020701–), a propósito de los plazos máximos de duración de las actuaciones inspectoras que entraron en vigor en 2003 con la LGT 58/2003, afirmando que: «Este plazo no puede calificarse de simple norma procedimental, sino que tiene como reverso el nacimiento de un derecho del sujeto pasivo, como manifestación del principio de seguridad jurídica».

Si la Administración tributaria, con la pretensión (o pretexto) de la lucha contra el fraude que es la omnipresente preocupación contenida en la exposición de motivos de la Ley 34/2005, precisaba de facultades temporales más amplias para desarrollar su función, consideramos que hubiese sido política y legislativamente más adecuado plasmarlo así de forma clara como uno de los justificantes de la reforma de la LGT llevada a cabo, de tal forma que los ciudadanos (contribuyentes) hubiesen conocido realmente los motivos de aquella, aceptándola o rechazándola (con el correspondiente coste político que ello implica para el ejecutivo que la implantó), pero mermar los derechos tributarios que venían disfrutando los contribuyentes a través de un intento de camuflar la verdadera finalidad de la reforma con el pretexto del beneficio común que representa la lucha contra el fraude y unido esto al modo en el que esta fue aprobada en las cámaras (recordemos que fue en el mes de agosto, a dos meses de la disolución del Congreso de los Diputados por la convocatoria de elecciones generales y, lo que nos resulta aún más grave, con estricto respeto al juego de mayorías del partido que gobierna sin la consideración de ninguna de las enmiendas presentadas por el resto de grupos parlamentarios), no hace sino desmerecer la verdadera finalidad pretendida de esta norma incluyendo remiendos temporales que vulneran la seguridad jurídica cuya defensa, precisamente, motivó el precepto y que, a bien seguro, lejos de reducir la conflictividad económico-administrativa y judicial, llevarán al colapso de estos tribunales, aún más si cabe, con respecto a determinar cuándo se interrumpe la prescripción en los nuevos procedimientos inspectores. Los métodos y técnicas antielusivas a mejorar son otros.

Una última consideración a este respecto es que con esta nueva redacción dada la duración de las actuaciones inspectoras, ampliadora de plazos y despenalizadora de la inactividad de seis meses de la Administración tributaria, entendemos que, en lo que hace a la interrupción de la prescripción, resultará intrascendente la catalogación o no de «diligencias de argucia», pues la interrupción de la prescripción nacerá con la notificación de inicio del procedimiento inspector y, de ahí en adelante, dispone de dicho plazo sin obligación alguna, por tanto, para nada importa ya el modo en el que se lleve a cabo la labor de investigación, esto es, si bajo una apariencia de actividad (o, mejor dicho, del progreso de la misma) encubrían verdaderamente la ausencia de la misma.

B) PRESCRIPCIÓN Y RETROACCIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

Si ciertamente la nueva redacción dada por la Ley 34/2015 al artículo 150.7 de la LGT parecía cerrar la puerta a toda posibilidad de retroacción que no se deba a la apreciación de defectos o vicios de carácter formal por un tribunal económico-administrativo o judicial (coincidiendo, así mismo, con la también nueva redacción dada al art. 239 de la LGT), ello puede quedar confirmado con la modificación del apartado 8 del artículo 197 prevista en el texto del Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el RGGI.

Así es, cuando parecía que teníamos superadas las distorsiones ocasionadas en este campo, se introduce ahora con enorme relevancia una acepción que distingue, nuevamente, la naturaleza del vicio que invalidó la liquidación resultante del primer procedimiento de inspección tributaria que ha sido anulado, permitiendo, expresamente, y en función de ella, la retroacción de

las actuaciones inspectoras para defectos formales que hubiesen disminuido las posibilidades de defensa del contribuyente y dejando en caso negativo, esto es, para defectos materiales o de fondo, cerrada toda posibilidad de retroacción de actuaciones, restringiéndose las actuaciones de la Administración tributaria posteriores a la anulación, al marco de la ejecución de resoluciones.

Además, el efecto que introducen estos nuevos apartados 7 y 8 del artículo 150 de la LGT y 197 del RGGI, respectivamente, de cara a la posible interrupción o no de los plazos de prescripción es evidente, pues se refiera a un acto anulado y retrotraído (en el mismo o en otro procedimiento inspector distinto) o se trate de un acto de ejecución del mismo procedimiento inspector del que trae causa, no son los mismos (y por distintas razones claro está), y ello en la medida en que se ha suprimido la inactividad por periodo continuado de seis meses (*ex art.* 150.2 de la LGT).

En la primera opción, de acuerdo con una interpretación más acorde con la literalidad del régimen expuesto, sí habría interrupción de la prescripción, y ello tanto si la subsanación del vicio se tratase en el mismo procedimiento, como si fuese en otro distinto, pues cuando una resolución económico-administrativa o judicial aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, estas deberán finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. Dicho de otro modo, cuando de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 66.4 del RGRVA las mencionadas resoluciones hayan ordenado la retroacción de actuaciones, estas se desarrollarán de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.7 de la LGT.

Por el contrario, en cuanto a la segunda opción, continúa la duda aún no resuelta explícitamente ni en la ley ni en el reglamento sobre ¿cuál es el límite temporal del que dispone la Administración tributaria para dictar la nueva liquidación?

Y es que, si atendemos al contenido de su artículo homólogo, el artículo 239 de la LGT, la nueva redacción de este establece (a su vez, de conformidad con el aludido art. 66 del RGRVA) que el plazo para la ejecución de resoluciones o sentencias que anulen por razones de fondo es de un mes a contar desde la recepción del expediente y la notificación del fallo a la Administración tributaria, no estableciendo ninguna consecuencia adicional en caso de incumplimiento por parte del órgano inspector, lo que nos plantea múltiples interrogantes hoy por hoy no resueltos tales como ¿quiere esto decir que volvemos al antiguo entendimiento de que, a falta de plazo, este se entiende novado?, es decir, al tratarse de un nuevo procedimiento distinto, el de ejecución, ¿dispone la Administración tributaria actuante de un nuevo plazo para su ejercicio ya que tampoco se regula ahora para esos casos consecuencia alguna por la inactividad continuada de los órganos de la Inspección? y con ello, ¿deben quedar en el olvido años de doctrina y jurisprudencia en la materia antes comentados? O, por contra, ¿se entiende que el plazo es el mismo que el de la retroacción de actuaciones por inactividad tras la reforma legislativa que entró en vigor el 12 de octubre de 2015?

En nuestra opinión, pese a que formalmente todo parece indicar que esto es así, es decir, que la retroacción de actuaciones tras una resolución anulatoria por motivos de fondo suponen actos de ejecución de las mismas y que, por tanto, no pueden formar nunca parte del procedimiento inspector que ha sido anulado, separándose nuevamente los tipos de resolución anulatoria en

virtud de la naturaleza del vicio, la inclusión de este nuevo párrafo en el precepto lo que viene a hacer es confirmar legislativamente lo que hasta ahora solo era una práctica jurídica cuya erradicación ha costado no pocos años y pronunciamientos jurisprudenciales, con sus correspondientes intereses económicos de contribuyentes en juego, pues con ello se vulnera la seguridad jurídica de los contribuyentes frente a la actuación inspectora de la Administración tributaria, quien, en caso de no prescripción del derecho a determinar la deuda en relación con esa misma obligación tributaria, parece que se novaría el plazo de cuatro años desde que se produjese la anulación por el tribunal económico-administrativo u órgano judicial.

Pero es que, como decimos, en ningún caso la inactividad de la Administración tributaria, en ninguna franja de tiempo, implica penalización alguna para esta en relación con la institución de la prescripción, pues, como se ha dicho, se ha suprimido el contenido del antiguo apartado 2 del artículo 150 de la LGT.

Razón por la cual rechazamos por completo la interpretación de la redacción de estos nuevos preceptos en este sentido, pues parece que nos devuelve a un tiempo pasado en donde los actos dictados por la Administración tributaria en ejecución de una resolución de los TEAR, TEAC o de un órgano judicial era, y ahora son otra vez, estrictamente, actuaciones inspectoras sometidas a un procedimiento específico sin plazo temporal para finalizarlo.

Si bien la redacción de este nuevo precepto parece reforzar el régimen anterior, en realidad, este refuerzo no hace sino confirmar o justificar, más si cabe, la necesidad de la doctrina tributaria a la que habían llegado el Tribunal Supremo y el TEAC y que hemos expuesto en el epígrafe anterior sobre que el transcurso del plazo de seis meses sin que finalice el procedimiento inspector tras la anulación de un TEAR, TEAC o Tribunal Contencioso-Administrativo, debe tener como consecuencia ineludible la solución que viene prevista dentro del mismo artículo 150, concretamente en el apartado 2, que determina que no se tendrán por interrumpidos los plazos de prescripción.

Bibliografía

- BEIRAS CAL, A. [2009]: «Welcome to the jungle», *Quincena Fiscal*, n.º 1-2, enero, págs. 107 a 117.
- FALCÓN Y TELLA, R. [2011]: «La reanudación de las actuaciones tras interrupción injustificada o el transcurso del plazo de doce meses», *Quincena Fiscal*, n.º 22, diciembre, págs. 7 a 11.
- [2014]: «La imprescriptibilidad del "derecho a comprobar e investigar" (que no es un "derecho", sino una potestad) y los límites derivados de la buena fe y la confianza legítima», *Quincena Fiscal*, n.º 20, noviembre, págs. 13 a 18.
- MARTÍN QUERALT, J. B. [2013]: «La discutida duración del plazo para continuar las "actuaciones inspectoras" tras haberse acordado la retroacción de actuaciones», *Tribuna Fiscal*, n.º 267, abril, págs. 4 a 6.
- MARTÍNEZ MICÓ, J. G. [2014]: «Retroacción de actuaciones inspectoras», *Tribuna Fiscal*, n.º 273, julio-agosto, págs. 8 a 19.

En palabras del Tribunal Supremo en la Sentencia de fecha 3 de julio de 2007³, incumplida la prevención legal, el primer acto válido a efectos de interrumpir la prescripción de las obligaciones tributarias objeto de comprobación venía constituido por la propia liquidación resultante del procedimiento cuyo plazo había sido excedido, y su fecha de notificación venía a ser el *dies ad quem* para medir «el transcurso del lapso temporal previsto para la existencia y consumación de la prescripción»⁴.

Sin embargo, el (ya antiguo) artículo 150.2 de la LGT introdujo una modificación que limitó, no solo el cómputo del plazo, sino también los efectos de su incumplimiento⁵, fijándose en ese instante un nuevo contexto.

Así es, este precepto afirmaba que la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del (anterior) plazo de duración de las actuaciones inspectoras (de doce o veinticuatro meses) no determinaría la caducidad de ese procedimiento, sino que este continuaría hasta su terminación, pero lo que sí originaba es que no se considerase interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas desde ese preciso momento.

De acuerdo con lo dicho, antes de la entrada en vigor de la Ley 34/2015, existen dos formas de interrupción de la prescripción: o por medio de su reanudación, o por realización de otras actuaciones de comprobación e investigación.

Ciertamente, no hay duda de que el citado apartado 2 establecía la no caducidad del procedimiento pero, en caso de ocurrir uno de los supuestos citados, esto es, interrupción injustificada o inactividad administrativa por un plazo superior a seis meses, ¿qué ocurría posteriormente?

Desde su inclusión, tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo de duración de las mismas, solo se entendería interrumpida la prescripción de la obligación tributaria objeto de investigación por los órganos de la Inspección tributaria con la reanudación de actuaciones de la Administración tributaria con conocimiento formal del interesado, y nada más.

³ Recurso de casación para la unificación de doctrina n.º 247/2002 –NFJ026828–.

⁴ Vid. BEIRAS CAL, A. [2009]: «Welcome to the jungle», *Quincena Fiscal*, n.º 1-2, enero, págs. 107 a 117.

⁵ «2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar: No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo. En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse».

Efectivamente, la diferencia con la previsión contenida en la Ley 1/1998 radicaba en que, en ella, la superación del plazo ahí previsto producía la no interrupción de la prescripción de todas las actuaciones incardinadas en el procedimiento hasta la notificación de la liquidación resultante, mientras que en la redacción de la LGT de 2003 esa interrupción se producía por cualquier nueva actuación producida después de ser superado el plazo previsto, con independencia de la duración de las actuaciones pendientes hasta la fecha de notificación de la liquidación resultante, que podría demorarse incluso años sin que la ley sancione ese incumplimiento (o cumplimiento tardío) del deber de la Administración tributaria⁶.

Empero, esta disposición normativa no resolvía todas las cuestiones temporales al respecto pues, en los casos de reanudación del procedimiento inspector tras los supuestos de inactividad citados, ¿quedaba indefinidamente esta en el limbo temporal?, es decir, ¿a qué plazo de sujeción para la conclusión del procedimiento reanudado quedaban sometidos los órganos de la Inspección?

Como decimos, la respuesta no venía expresamente regulada en la redacción de la LGT de 2003 (es más, tampoco lo hará tras la reforma de la Ley 34/2015 como se verá más adelante), pero sí en el Reglamento general de gestión e inspección tributaria (RGGI), aunque de una manera tan implícita que, consideramos, genera gran confusión.

Pues bien, para resolver esta cuestión es obligatorio determinar cuál es el nuevo plazo y a partir de qué momento se empieza a computar.

En palabras del profesor FALCÓN Y TELLA⁷, este plazo de duración no podía ser otro que el de doce meses que estaba previsto con carácter general, pues entender la ausencia de plazo vaciaría de contenido el (antiguo) apartado 1 del artículo 150 de la LGT, que solo sería aplicable para los primeros procedimientos inspectores que fueron iniciados y no para el resto. Desde esta perspectiva, dice este autor que «tiene la máxima importancia el párrafo segundo de la letra a) del artículo 150.2 de la LGT, en su inciso final», dado que disponía que, en todo caso, el contribuyente tenía derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a los que alcanzan las actuaciones inspectoras que frente a él vayan a realizarse⁸.

Así, se vincula el derecho a la información del contribuyente con los efectos de la prescripción por reanudación de actuaciones inspectoras en la medida en que, cuando se reanudan las actuaciones interrumpidas, o que se han prolongado más de doce meses o veinticuatro en caso de prórroga

⁶ Vid. BEIRAS CAL, A. [2009]: «Welcome to the jungle», *op. cit.* A este respecto entiende que los efectos de la no interrupción de las actuaciones inspectoras se limitaban a un año con independencia de la inactividad del órgano inspector actuante que, una vez producida su actuación, veía como su derecho a determinar la deuda solo decaía 365 días aunque tardase años en finalizar sus actuaciones.

⁷ Vid. FALCÓN Y TELLA, R. [2011]: «La reanudación de las actuaciones tras interrupción injustificada o el transcurso del plazo de doce meses», *Quincena Fiscal*, n.º 22, diciembre, págs. 7 a 11.

⁸ Y a su vez lo relaciona con el contenido del artículo 147.2 de la LGT, relativo a las comunicaciones de inicio de procedimiento inspector.

(antes de la reforma introducida por la Ley 34/2015), no hay ya necesidad de informar de los derechos y obligaciones, pues son los mismos que constan en la comunicación de inicio. Pero sí hay que informar sobre el alcance de las actuaciones reanudadas, es decir, sobre los conceptos y periodos que seguirán siendo objeto de comprobación, y ello, si es que para entonces, es decir, para el momento de la reanudación, no ha transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años para alguno de ellos (que es la consecuencia que se anudaba al apartado 2 del art. 150) y, en tal caso, parece lógico contar de nuevo el plazo máximo de doce o veinticuatro meses a partir de dicho momento⁹.

Es lo que sutilmente establece el artículo 184.7 del RGGI, según el cual «la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a que se refiera el procedimiento». Como se ha anticipado, el mensaje que ofrece la redacción de este precepto es tan intrínseco que genera confusión.

Y es que, cuando el precepto dice que la interrupción de la prescripción por la reanudación de actuaciones inspectoras se producirá respecto de las obligaciones tributarias y periodos a que se refiera la comunicación formal de esta con el contribuyente, implícitamente quiere decir que el procedimiento que esté llevando a cabo el órgano actuante puede seguir su curso, pero no producirán efectos interruptivos de la prescripción sus actuaciones hasta que se produzca una notificación de la reanudación de actuaciones formal o hasta que se dicte y notifique el acto de liquidación directamente, y solo para aquellos conceptos para los que no haya transcurrido la prescripción que esta comunicación pretende evitar y, en consecuencia, los ingresos que realicen los contribuyentes desde el transcurso del plazo hasta que tiene lugar dicha comunicación, han de ser considerados ingresos espontáneos, así como, igualmente, procede admitir la realización de declaraciones complementarias a fin de evitar ulteriores sanciones.

Lo contrario generaría una situación de inseguridad jurídica en todos los contribuyentes, de imposible aceptación, pues en el artículo 68 de la LGT se prevé, con carácter general, que solo una acción de la Administración tributaria realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo

⁹ Cfr. con la Resolución del TEAC de fecha 19 de julio de 2011 (R. G. 4344/2009 –NFJ043964–), cuyo criterio respecto del derecho del contribuyente a ser informado del alcance de las actuaciones inspectoras que se vayan a reanudar solamente opera si así lo solicita expresamente el contribuyente, a diferencia de lo que ocurre con la comunicación de inicio de actuaciones, en donde es inexcusable. En efecto, en su fundamento jurídico segundo afirma lo siguiente: «hay que señalar que el artículo 150.2 a) de la LGT recoge como derecho del contribuyente el ser informado («tendrá derecho a ser informado»), de forma que si el interesado lo solicita de la Administración tributaria, esta deberá informarle del alcance de las nuevas actuaciones que se vayan a realizar, tras haber superado el plazo máximo, pero no se establece como un trámite o una obligación, que de oficio tenga que realizar la Administración necesariamente, sino a solicitud del interesado. Así, hay que apreciar la diferencia en su redacción con la del artículo 147 de la misma Ley General Tributaria, que respecto del inicio de las actuaciones inspectoras señala en su apartado 2.º que "los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones". Estableciendo la obligación de la Administración al inicio de las actuaciones inspectoras de informar al obligado del alcance de las mismas».

interrumpe la prescripción, pero según la unanimidad de la jurisprudencia la eficacia interruptiva ha de entenderse limitada al concepto y periodo al que se refiera la actuación.

Este es el criterio de la Audiencia Nacional desde su Sentencia de fecha 13 de julio de 2011¹⁰. En ellas se establece que para que las actuaciones posteriores al plazo de duración del procedimiento inspector tengan efecto interruptivo de la prescripción, se requiere una actuación formal de los órganos de la Inspección tributaria, con determinación del objeto de las mismas y exclusión, en su caso, de los periodos ya prescritos, no siendo suficiente la mera continuación de las actuaciones de comprobación e investigación, en cuyo caso la interrupción de la prescripción se produce con la liquidación que pone fin a las actuaciones de investigación.

En suma, antes de la entrada en vigor de la Ley 34/2015, puede ocurrir que, tanto por incumplimiento del plazo de seis meses de inactividad administrativa como directamente por el transcurso del plazo de doce o veinticuatro meses de las actuaciones inspectoras, cuando se notifique la liquidación ya haya prescrito el derecho a liquidar la deuda tributaria, en tanto en cuanto esos incumplimientos tienen como efecto la no interrupción de este derecho, pero también puede ocurrir que si se llevan a cabo nuevas actuaciones, antes de la conclusión del plazo de cuatro años, sí se producirá la interrupción, tal como establecía el artículo 150.2 a), que textualmente disponía que: «se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo». Añadiendo que, en estos supuestos, «el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a desarrollarse».

Aunque desde la perspectiva del contribuyente es muy positivo el establecimiento de plazos razonables para la realización de actuaciones inspectoras reanudadas, hemos de hacer una última consideración, y no es otra que, a veces, la referida inactividad por más de seis meses de las actuaciones de inspección formalmente no existe, pero realmente es lo que ha sucedido. Estamos hablando de las conocidas como «diligencias de argucia», o lo que es lo mismo, actuaciones realizadas por los órganos de la Inspección tributaria con el contribuyente con objeto innecesario e, incluso, repetitivo, o de contenido imposible, a fin de interrumpir la prescripción. En tal caso, habrá que examinar en cada supuesto las circunstancias concurrentes, pues lo que realmente determina el carácter de mera argucia es su contenido en relación con su finalidad y, así, de encontrarnos ante una de ellas, la consecuencia que debemos aparejarle a estos efectos es la no interrupción de la prescripción en el seno de cualquier procedimiento inspector (reanudado o no), de ahí su importancia para que a estos efectos hayamos recordado esta figura¹¹.

¹⁰ Recurso contencioso-administrativo n.º 393/2009 (NFJ043983).

¹¹ Este es el criterio tradicional del Tribunal Supremo desde su Sentencia de 25 de junio de 1987 (rec. contencioso-administrativo n.º 179/2011 –NFJ000301–) (seguida de muchas otras y siempre con unanimidad), en donde concluyó que, siempre que el contenido de una actuación de la Administración tributaria sea innecesario y puramente dilatorio, debe ser considerado como un artificio generado en el uso impropio de unas potestades otorgadas para fines distintos, a la que no puede reconocerse virtualidad interruptiva de los plazos de prescripción.

B) PRESCRIPCIÓN Y RETROACCIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

Se planteó en la práctica tributaria la problemática sobre si las consecuencias del incumplimiento del plazo para resolver el procedimiento tras la retroacción de actuaciones deben ser las mismas que para el incumplimiento de los plazos de duración de las actuaciones inspectoras, es decir, si operaba la institución de la prescripción del derecho de la Administración tributaria a determinar la deuda en procedimientos inspectores retrotraídos en los que se hubiese incumplido el plazo que establecía la antigua redacción del apartado 5 del artículo 150 de la LGT.

Dicho de otro modo, si superado el plazo restante del primer procedimiento inspector o, en su defecto, el mínimo de seis meses del artículo 150.5 de la LGT en los procedimientos retrotraídos, ¿podría entenderse que se dan los mismos efectos que se incluían en el artículo 150.2 a) de la LGT?

Las consecuencias y efectos eran distintos en caso de entender su operatividad o no hacerlo. De un lado, porque si se aplicaba, sin más, lo que estaba previsto en el artículo 150.2 de la LGT haciendo desaparecer los efectos interruptivos de la prescripción inherentes al inicio del procedimiento de inspección, lo más probable, en la mayoría de los supuestos, es que cuando se dictase la segunda liquidación ya se hubiera consumado la prescripción de la obligación que estaba siendo comprobada e investigada, pues habrían transcurrido más de cuatro años¹². Y, por otra parte, porque de no aplicarse el citado artículo 150.2 de la LGT, lo que quedaría sin una auténtica eficacia es la misma previsión que establecía el apartado 5 de dicho artículo en cuanto a que incluiría un plazo que, en puridad, no resultaría operativo, pues la Administración tributaria dispondría de mucho más tiempo para llevar a cabo la retroacción, sin que su superación tuviera consecuencia (sancionadora) temporal alguna para esta¹³.

Estas disyuntivas para la institución de la prescripción han sido analizadas por gran parte de la doctrina¹⁴, destacando lo dicho por el magistrado del Tribunal Supremo, MARTÍNEZ MICÓ¹⁵. Para llevar a cabo la resolución de esta tarea, entiende este autor que procede una interpretación sistemática del aludido precepto 150.2 conforme al artículo 3.1 del Código Civil, que será im-

¹² Y ello teniendo en cuenta la ingente carga de trabajo de la Administración tributaria. Resulta especialmente interesante esta cuestión en el caso de que la Administración actuante haya apurado el plazo de prescripción de cuatro años para iniciar las primeras actuaciones inspectoras que dieron origen al recurso o reclamación que ha ocasionado la retroacción de las actuaciones, o en aquellos casos en que los órganos administrativos o judiciales no hayan resuelto la impugnación original del contribuyente con la celeridad que resultaría deseable, pues en ambos supuestos es más que probable que el procedimiento en ejecución del fallo se inicie transcurridos más de cuatro años desde la finalización del periodo voluntario de pago de la deuda que fue objeto de las primeras actuaciones inspectoras.

¹³ Más allá que considerar los ingresos que se produjeran como espontáneos.

¹⁴ Entre otras, *vid.* MARTÍN QUERALT, J. B. [2013]: «La discutida duración del plazo para continuar las "actuaciones inspectoras" tras haberse acordado la retroacción de actuaciones», *Tribuna Fiscal*, n.º 267, abril, págs. 4 a 6.

¹⁵ *Vid.* MARTÍNEZ MICÓ, J. G. [2014]: «Retroacción de actuaciones inspectoras», *Tribuna Fiscal*, n.º 273, julio-agosto, págs. 9 a 18.

prescindible para su correcta exégesis, lo cual se ratifica por la remisión del apartado 5 al apartado 1 e, indirectamente, a través de este al apartado 2.

En concreto, razona que la consecuencia de esta disposición normativa es que no puede decirse que por el hecho de que la antigua redacción del apartado 5 del artículo 150 no estableciese expresamente el efecto no interruptivo de la prescripción en caso del transcurso del plazo otra vez por la inactividad de los órganos inspectores, dicho efecto no interruptivo de la prescripción no pudiese jugar en el procedimiento retrotraído, y ello, dada la remisión al apartado 1, que a su vez se remitía al 2, fundamentalmente, porque si el legislador hubiese querido otorgar una auténtica naturaleza garantista a la medida lo propio hubiese sido que, al establecer las consecuencias de la aplicación del artículo 150.5 de la LGT, lo hubiese hecho exceptuando los efectos de la norma que regulaba la interrupción de la prescripción.

Entendemos que la conclusión a la que llega este autor es acertada en la medida en que, a distinto parecer, habría de llegarse si lo dispuesto en dicho apartado 5 del artículo 150 se encontrase fuera del precepto mencionado, esto es, desconectado del mismo. En ese caso, si se hubiese querido excluir del apartado 5 el efecto no interruptivo de la prescripción previsto en el artículo 150.2 a) de la LGT, se hubiera tenido que mencionar expresamente por el legislador.

Pero además, esta interpretación es correcta habida cuenta de que, si las actuaciones que debe llevar a cabo la Administración tributaria como consecuencia de la ejecución de una resolución de un órgano económico-administrativo o judicial que ordena la retroacción de las actuaciones tienen la consideración de actuaciones inspectoras, esa misma naturaleza de actuaciones inspectoras debe implicar que sea perfectamente aplicable la previsión legal que se establece en el mismo artículo 150.2 de la LGT, que señala que la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario conlleva, entre otras consecuencias¹⁶, que no se considere interrumpida la prescripción como resultado de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada.

Y es que no tendría sentido estimar las actuaciones que estudiamos como integrantes del procedimiento inspector y no establecer para ellas todas las consecuencias vinculadas al transcurso del plazo máximo de duración de las actuaciones.

A este respecto, el Tribunal Supremo ha defendido la misma conclusión en sus sentencias de fechas:

- 4 de abril de 2013¹⁷: «La contravención del apartado 5 del artículo 150 de la LGT, es decir, el transcurso del plazo de seis meses sin que finalice el procedimiento,

¹⁶ Además de las ya expuestas, a los efectos del artículo 27 de la LGT, los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario, al tributo y periodo objeto de las actuaciones inspectoras, tendrán la consideración de espontáneos.

¹⁷ Recurso de casación para la unificación de doctrina n.º 3369/2012 (NFJ050709).

debe tener como consecuencia la solución que viene prevista dentro del mismo artículo 150, concretamente en el apartado 2, que determina que no se tendrán por interrumpidos los plazos de prescripción. Esa es la interpretación lógica y razonable del precepto: la duración por más de seis meses del procedimiento de ejecución elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial del que estas actuaciones dimanarían»¹⁸.

- 12 de junio de 2013¹⁹, en donde se mantiene que «si el incumplimiento del plazo máximo para resolver se produjo después de la entrada en vigor de la nueva ley, habrá que estar a las consecuencias y periodos de prescripción vigentes en el momento del incumplimiento, por lo que una vez sobrepasado el plazo de seis meses a que se refiere el mismo debe tenerse en cuenta lo que dispone el artículo 150.2 a) LGT, que impide considerar interrumpidos los plazos de prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas. Por tanto, la duración por más de seis meses del procedimiento de ejecución elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial».
- Doctrina que se reiteraría de nuevo en la Sentencia de 4 de noviembre de 2013²⁰: «Finalmente, tampoco considera válida la nueva liquidación tardía, si se practica dentro del plazo que restaba para liquidar, tomando el plazo de prescripción originario, en cuanto no existe ningún precepto en la norma tributaria que lleve a adoptar esta conclusión. En definitiva, mantiene que si el incumplimiento del plazo máximo para resolver se produjo después de la entrada en vigor de la nueva ley habrá que estar a las consecuencias y periodos de prescripción vigentes en el momento del incumplimiento, por lo que una vez sobrepasado el plazo de seis meses a que se refiere el mismo debe tenerse en cuenta lo que dispone el art. 150.2 a), que impide considerar interrumpidos los plazos de prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas. Por tanto, la duración por más de seis meses del procedimiento de ejecución elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial».

En suma, la doctrina formulada en las sentencias del Alto Tribunal antes expuestas resulta relevante toda vez que sanciona con la institución de la prescripción a aquellas dilaciones injustificadas efectuadas por la Administración tributaria en procedimientos que surgen como consecuencia de retrotraer las actuaciones inspectoras iniciales tras una anulación en un fallo de un TEAR, TEAC o una sentencia de un tribunal judicial, pues es claro que la duración por más de seis meses

¹⁸ Antes, la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2011 (rec. cas. n.º 1908/2008 –NFJ044123–) dijo que la remisión de la antigua redacción del apartado 5 del artículo 150 de la LGT al apartado 1 del mismo artículo supone la necesidad de que las actuaciones inspectoras objeto de retroacción finalicen en el plazo que reste o en el de seis meses si aquel fuera inferior, lo que arrastra la necesidad de aplicación del apartado 2 del citado precepto, en cuanto a las consecuencias del transcurso del plazo o de interrupción de actuaciones por más de seis meses.

¹⁹ Recurso de casación n.º 1921/2012 (NFJ051317), fundamento de derecho quinto *in fine*.

²⁰ Recurso de casación para la unificación de doctrina n.º 495/2011 (NFJ068233), fundamento de derecho quinto *in fine*.

del procedimiento inspector retrotraído sin actuación alguna por parte de la misma Administración elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial del que estas actuaciones dimanar, pudiendo el contribuyente, incluso, llegar a ganar la prescripción de la obligación principal si cuando el órgano gestor procede a practicar la nueva liquidación hubiese transcurrido de nuevo el plazo de cuatro años.

En otras palabras, para aquellos procedimientos inspectores anteriores a la entrada en vigor de la Ley 34/2015, que en el día de hoy muchos aún perduran, el transcurso del plazo de duración de las actuaciones para la terminación del procedimiento inspector una vez producida la retroacción del mismo (tras anulación por parte de un tribunal económico-administrativo u órgano judicial) sin que las actuaciones concluyan en seis meses, tiene como consecuencia inevitable que la nueva comunicación de inicio del procedimiento inspector (el retrotraído) y todos los demás actos interruptivos desarrollados en el seno del mismo, pierden la virtualidad interruptiva de la prescripción, de acuerdo con la antigua redacción del artículo 150.5 de la LGT, en relación con el artículo 150.2 de la misma ley.

En este sentido, interesa recordar que el plazo máximo de duración de las actuaciones retrotraídas que señalaba el artículo 150.5 de la LGT (el restante o, como mínimo, seis meses), en principio y, en puridad, solo había sido previsto para los casos de anulación por razones formales que determinen la retroacción de las actuaciones y que hay que reconocer que el legislador guardó el más absoluto silencio sobre el plazo que se ha de respetar cuando la anulación lo fuese por razones sustantivas o de fondo, ya que ninguna disposición de la LGT obligaba a los órganos de la Inspección a practicar la liquidación en un plazo máximo en este caso, por lo que nos encontrábamos con una nueva laguna legislativa.

Así las cosas, mientras que en el procedimiento de inspección, en el que no impera la institución de la caducidad, solo se reconocía la posibilidad de retrotraer actuaciones cuando el éxito de la impugnación lo era por razones de forma generadora de indefensión en el procedimiento desarrollado frente al contribuyente, que obligaba a la Administración tributaria a practicar nuevas actuaciones inspectoras o a completarlas y a aprobar una nueva liquidación en el plazo que estaba previsto en el artículo 150.5 de la LGT, encontrábamos un vacío normativo en cuanto a una restricción temporal se refiere si lo que se producía era una estimación por un TEAR, TEAC o tribunal judicial por razones de fondo, pues se originaba, formalmente, un supuesto en el que la Inspección de los tributos debía limitarse a liquidar de nuevo, y nada más.

Esta última situación venía sucediéndose como si la Administración tributaria estuviese habilitada para hacerlo en el plazo de prescripción tan extenso como el primero y, además, renovado desde la notificación de la práctica de la liquidación que fue recurrida y anulada.

Sin embargo, gracias a la última jurisprudencia del Tribunal Supremo²¹, sabemos que resulta indiferente la naturaleza del vicio que motiva la anulación de una liquidación emanada en el seno de un procedimiento inspector que ha sido recurrida ante un tribunal (ya fuese económico-

²¹ Sentencias del Tribunal Supremo de fechas 30 de enero y 18 de junio de 2015 (recs. cas. n.º 1198/2013 –NFJ058528– y 3531/2014 –NFJ059097–, respectivamente).

administrativo, o judicial) y, del mismo modo, es indistinto también si ese tribunal ordenó expresamente la retroacción de actuaciones inspectoras o si, por contra, no lo hizo, ya que lo realmente determinante son las concretas actuaciones que han de llevarse a cabo para reparar el procedimiento o la liquidación tributaria que fue anulado/a, es decir, atenderemos siempre a si estas actuaciones conllevan que hay que rehacer el procedimiento por completo o desde algún momento concreto del mismo o si su reparación se alcanza a través de la simple ejecución de la resolución o fallo anulatorio en la que se modifique algún extremo de la liquidación para adecuarla a Derecho.

Por tanto, en buena lógica jurídica, el Tribunal Supremo ha integrado en su criterio, mediante una interpretación analógica del anterior artículo 150.5 de la LGT (tarea que no viene impedida por el art. 14 de la misma, donde la prohibición de la analogía solo impide extender más allá de sus estrictos términos el hecho imponible, las exenciones y los demás incentivos o beneficios fiscales), a los supuestos de anulación por razones de fondo o sustantivas que, aunque no son técnicamente de retroacción de actuaciones, tampoco existen motivos suficientes para no tratarlos como si lo fueran a los efectos que aquí nos ocupan.

Por ello, y pese a quedar claro que solo estamos ante una efectiva retroacción de actuaciones inspectoras, propiamente dicha, cuando la anulación ha tenido lugar por motivos o defectos advertidos en la forma, se ha de entender que en las Sentencias de fechas 4 de abril, 12 de junio y 4 de noviembre de 2013, antes referidas, junto a la retroacción de actuaciones inspectoras, existe también para estas una «retroacción material», así, el límite temporal y las consecuencias del antiguo artículo 150.5 de la LGT resultaban indistintamente aplicables a los casos de anulación de las liquidaciones por razones materiales.

Pero es más, pues el concepto de retroacción de actuaciones inspectoras no solo abarcaba los casos en que se ordenaba formalmente la retroacción de actuaciones y esta procedía por vicios formales o de procedimiento, sino al contrario, el Alto Tribunal señala en dichas sentencias que, a efectos de declarar la prescripción extintiva sobrevenida por la superación del plazo establecido en el anterior artículo 150.5 de la LGT, era y es indiferente que la retroacción apareciese explícitamente declarada en la resolución de que se tratase y que se adoptase para la subsanación de defectos formales o materiales, por lo que cabía aplicarlo también a aquellas resoluciones que se dictasen en ejecución de una resolución firme, económico-administrativa o judicial, ya que las sentencias no distinguen entre unos y otros casos.

Es decir, aun cuando la retroacción de actuaciones inspectoras se originaba por motivos de fondo, y fuese o no ordenada expresamente por el tribunal que anulaba la liquidación recurrida, el transcurso del plazo de seis meses desde la recepción del expediente por parte del órgano inspector de la Administración tributaria actuante sin que finalizase el procedimiento, debía tener como consecuencia la solución que venía prevista dentro del mismo artículo 150 de la LGT, concretamente en su antiguo apartado 2, que determinaba que no se tendrían por interrumpidos los plazos de cómputo de la prescripción de ese procedimiento retrotraído.

Entendemos que esa es la interpretación más razonable del precepto, a la que también se suma el TEAC en su Resolución de fecha 10 de septiembre de 2015 (R. G. 6864/2013 –NFJ059613–):

«la duración por más de seis meses del procedimiento de ejecución elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial del que estas actuaciones dimanen»²².

Frente a lo anterior, no cabe invocar tampoco el apartado 2 del artículo 66 del Reglamento general de revisión en vía administrativa (RGRVA)²³, que establece que los actos de ejecución de las resoluciones dictadas en vía de revisión administrativa no forman parte del procedimiento inspector en el que haya tenido su origen el acto objeto de impugnación, por dos motivos:

De un lado, porque aunque se considerara que consagra el principio de autonomía procedimental de los actos de ejecución en toda clase de procedimientos, tomando como base normativa la anterior LGT y el anterior Reglamento general de inspección, «tras la entrada en vigor de la nueva Ley Tributaria hay que estar al plazo especial máximo de ejecución que contempla el artículo 150.5 cuando se anula una liquidación tributaria resolutoria de un procedimiento de inspección».

Y, de otro lado, porque ha de prevalecer el antiguo artículo 150.5 de la LGT al artículo 66.2 del RGRVA por su mayor rango y especialidad, pues este establece la norma especial relativa al plazo máximo en que deben concluirse los procedimientos de inspección.

Por último, cabe señalar que toda esta jurisprudencia y doctrina tributaria que ha resuelto la polémica de la prescripción para procedimientos de inspección fue emitida cuando ya se encontraba publicado el Proyecto de Ley 34/2015, de modificación de la LGT 58/2003, con lo que, a continuación, analizaremos si con estas interpretaciones se pretendía adaptar el cómputo de estos plazos a la nueva redacción legislativa del artículo 150 de la LGT por resultar coincidentes, o si, por el contrario, buscaban amortiguar el impacto de esta en caso de entender cosas diferentes. Y ello, sin perjuicio de las modificaciones que puedan introducir los Proyectos de Reales Decretos existentes en el momento de la elaboración de este artículo por los que se modificarán, desde su entrada en vigor el próximo 1 de enero de 2018, tanto el RGRVA como el RGGI y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

III. DESPUÉS DE LA LEY 34/2015

Antes de adentrarnos en el estudio de esta cuestión, hay que tener presente que dos son las novedades que se incluyen en la Ley 34/2015 que afectan en particular a la prescripción de los procedimientos de inspección tributaria, y son: por una parte, la inclusión del nuevo artículo 66 bis de la LGT, en especial, a los efectos que aquí nos ocupan, el párrafo segundo del apartado 2 de dicho

²² R. G. 6864/2013 (NFJ059613).

²³ La redacción de este precepto está previsto que se modifique a partir del 1 de enero de 2018, según consta en el texto del Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, a los efectos de añadir la regulación de la obligación conexa correspondiente al mismo obligado tributario vinculada con la resolución objeto del recurso o reclamación de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 225.3 y 239.7 de la LGT.

artículo, que incrementa las facultades (que no el derecho) a comprobar e investigar de la Administración tributaria en un plazo de diez años, antes no existente, y, por otra, el nuevo apartado 7 del artículo 150 de la LGT que suprime la referencia a la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar la Administración tributaria actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario, a diferencia de su predecesor el apartado 5 antes examinado, que simplemente hablaba de retroacción sin especificar la causa de esta acción dejando abierta la puerta a la interpretación jurisprudencial y doctrinal que acabamos de examinar.

Por tanto, y siguiendo la misma metodología empleada en el epígrafe anterior, analizaremos las nuevas implicaciones que ello supone, tanto respecto de la duración de las actuaciones del procedimiento inspector, como en caso de su retroacción.

A) PRESCRIPCIÓN Y DURACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

En primer lugar, es preciso aludir a la incorrección de la nomenclatura del nuevo artículo 66 bis de la LGT sobre la imprescriptibilidad del «Derecho a comprobar e investigar» de la Administración tributaria por cuanto que no estamos ante un auténtico derecho, sino ante la manifestación de la potestad tributaria, por lo que devenía innecesario regular legislativamente la figura de la prescripción en relación con esta en la medida en que es de suyo que las potestades solo pueden ser objeto de caducidad y no de prescripción y, además, puesto que ya disponía de esta facultad en atención a la antigua redacción del apartado 3 del artículo 70 de la LGT²⁴.

Aun así, vamos a centrarnos en los efectos de la falta de prescripción de estos mal llamados «derechos» para realizar comprobaciones e investigaciones conforme a la nueva redacción del artículo 115 de la LGT en relación con el procedimiento de inspección tributaria.

En efecto, dos son los límites temporales a la imprescriptibilidad que se establecen en el párrafo segundo del apartado 2 del nuevo artículo 66 bis de la LGT:

En primer lugar, el plazo de prescripción de diez años para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones. En este sentido, resulta llamativa la escenificación por parte del legislador del objeto de dichos «derechos» de comprobación, esto es, bases, cuotas o deducciones, pues abarca todos los elementos determinantes de la obligación tributaria de cualquier tribu-

²⁴ Vid. FALCÓN Y TELLA, R. [2014]: «La imprescriptibilidad del "derecho a comprobar e investigar" (que no es un "derecho", sino una potestad) y los límites derivados de la buena fe y la confianza legítima», *Quincena Fiscal*, n.º 20, noviembre, págs. 13 a 18.

to a excepción del tipo de gravamen, por lo que, en realidad, a efectos prácticos, casi que hubiera sido más fácil una delimitación en negativo del mismo.

Y, en segundo lugar, a los efectos que aquí nos interesan, se hace mención al alcance de estos «derechos» en relación con los procedimientos de inspección de alcance general. Por las importantes implicaciones que a continuación serán expuestas, entendemos que resulta necesario transcribir su texto íntegro:

«En los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el artículo 148 de esta ley, respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior. En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación»²⁵.

No es extraño que, tras varias lecturas consecutivas, el lector aún haya quedado sin comprender el significado de la norma, no tanto sobre la primera parte del párrafo, sino sobre la segunda, pues en nuestra opinión, la redacción de este precepto es desacertada por farragosa.

Así es, en principio, no parece albergar dudas el comienzo del mismo en el que se expone que, siempre que se inicie un procedimiento inspector de alcance general (ya sea iniciado de oficio o tras la solicitud de extensión de efectos realizada por el contribuyente inspeccionado, en virtud de la posibilidad establecida en el art. 149 de la LGT) en relación con alguna obligación tributaria perteneciente a un periodo en el que el derecho a liquidar de la Administración tributaria no se halle prescrito, se entenderá incluida, «en todo caso» en dichas actuaciones de inspección generales, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, de los diez años anteriores.

De lo dicho en esta primera parte del párrafo, podemos extraer que:

De un lado, es absurdo que se haga mención expresa al alcance de la extensión de efectos de la investigación, es decir, a «la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes

²⁵ Finaliza este artículo 66 bis con que «3. Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar a que se refiere el apartado anterior no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado».

de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación», pues el artículo 148 de la LGT establece que los procedimientos inspectores de carácter general son aquellos que afectan a todos los elementos de la obligación tributaria, incluidos, obviamente, los anteriores.

Y, de otro lado, que de ahora en adelante, se entenderá que la comprobación e investigación de tales elementos es total y con un alcance temporal ineludible de diez años, con independencia de si efectiva o materialmente así se produce por parte de la inspección actuante. Esto supone, a su vez, dos enormes novedades:

En primer lugar, el mero hecho de establecer una actividad que en todo caso ha de entenderse realizada por parte de la Administración tributaria que viene anudada a la facultad de comprobar o investigar en los procedimientos de inspección generales ya que, desde ahora, se entiende que se ha comprobado la totalidad de las bases (gastos e ingresos), cuotas y deducciones por un periodo de diez años aunque esta no se haya producido materialmente. O lo que es lo mismo, este nuevo precepto redefine el contenido del procedimiento inspector de carácter general, pues mientras antes estaba referido exclusivamente al objeto de la investigación que ahí se desarrollaba (esto es, que afectase a todos los elementos de la obligación tributaria), ahora también se establece su alcance y periodos (esto es, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación de los diez años anteriores a la obligación tributaria que se investiga). Es decir, establece una presunción de la actividad investigadora de la Inspección tributaria.

Y, en segundo lugar, y en relación con lo anterior, por las consecuencias que de ello se desprenden, esto es, los efectos preclusivos que se derivan tras la comprobación e investigación realizada en dicho procedimiento inspector de carácter general.

En este sentido, es imprescindible distinguir entre las dos opciones de interpretación posibles para la literalidad de la segunda parte del párrafo segundo del apartado 2 del aludido artículo 66 bis de la LGT («*En otro caso*, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación»). Y es que, es posible entender que tal previsión actúa, tanto de manera restrictiva de lo dicho en la primera parte del párrafo que acabamos de comentar, como, por el contrario, entender que tiene un carácter supletorio (residual) y está referido a los procedimientos inspectores de alcance parcial. Veámoslo.

Comenzando con la primera de ellas, la restrictiva, podría entenderse que la intención del legislador no es sino poner límites materiales a la actuación de la inspección de los tributos en los procedimientos de alcance general que se ha previsto en la primera parte del párrafo, en la que se establece que su alcance y periodos serían, en todo caso, sobre la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación de los diez años anteriores a la obligación tributaria que se investiga. De tal modo, la interpretación que cabría hacer del párrafo segundo del apartado 2 del artículo 66 bis no sería otra que la siguiente: en el inicio

de un procedimiento inspector de alcance general sobre una obligación tributaria no prescrita, se entenderá siempre incluida la comprobación de bases, cuotas o deducciones de los diez años anteriores a la inspeccionada, a no ser que, «en otro caso», se haga mención a un alcance diferente (más reducido) sobre los ejercicios o los periodos impositivos a los que se refiere.

Los argumentos que encontramos a favor de esta interpretación son de tres tipos:

- **Literal.** Por cuanto que esta segunda parte menciona expresamente que lo que está diciendo versa sobre «la comprobación a que se refiere este apartado», es decir, sobre la investigación de una obligación tributaria en un procedimiento general en conexión con el «derecho» a comprobar bases, cuotas y deducciones en el plazo de diez años.
- **Sistemático.** En tanto en cuanto se ajusta al sistema que ahí se está regulando, esto es, la redacción surge de establecer la aplicación del «derecho» para el procedimiento inspector de alcance general, por tanto, la redacción continuada, en defecto de lo anterior, debe ser para este mismo procedimiento inspector de alcance general. Si hubiese pretendido regular dos sistemas diferentes para este «derecho» para cada tipo de procedimiento inspector (general o parcial), la redacción de esta excepción de «en otro caso», debiera haberse producido en un párrafo aparte y no tras un punto y seguido. Piénsese además que carecería de coherencia sistemática que esta referencia significase que, cuando el procedimiento de aplicación de los tributos tenga alcance parcial, deberá hacerse expresa mención a la inclusión en el objeto del procedimiento de la comprobación de los referidos créditos fiscales, pues es obvio que ello debe ser así, tal y como ya recoge el artículo 148 de la LGT sobre «el alcance de las actuaciones de investigación».
- **Praxis tributaria.** En relación con los efectos preclusivos previstos en el artículo 148.3 de la LGT²⁶ que conllevaría entender lo contrario, esto es, entender que la segunda parte del párrafo que estamos comentando tiene un carácter supletorio que viene referido a los procedimientos de alcance parcial, pues en tal caso, supondría que, dada la nueva atribución de facultades de comprobación e investigación de bases, cuotas y deducciones en diez años atrás que han sido impuestas al procedimiento de inspección general, una vez finalizado este, difícilmente el contribuyente podría verse de nuevo investigado por la Administración tributaria en prácticamente la totalidad del tributo que fue investigado (pues recordemos que solo se excluía el tipo de gravamen) desde ese periodo hacia atrás y, lo que es aún más importante, ese periodo actuaría de «tope» o «freno» para la Inspección tributaria toda vez que estos efectos preclusivos resentirían el derecho a determinar la cuota tributaria de la

²⁶ «Cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias».

Administración en ulteriores comprobaciones e investigaciones efectuadas en otros procedimientos (ya fuesen de alcance general o parcial), lo que implicaría, a su vez, la anulación de la institución de la prescripción en el procedimiento inspector, pues esta ya resultaría innecesaria o inútil al quedar imposibilitada a investigar desde ese periodo que ha sido objeto de procedimiento inspector de alcance general hacia atrás.

En consecuencia, la comprobación a que se refiere este apartado y, en su caso, la corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción establecida en el párrafo primero, solo podrían realizarse en el curso de procedimientos de investigación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, pero que fuesen posteriores al desarrollo de un procedimiento de inspección de alcance general, pues como es de sobra conocido, tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia en general ponen de relieve que la Administración tributaria no puede efectuar una nueva regularización en relación con la obligación tributaria o los elementos de la misma que fueron objeto de comprobación, salvo que:

1. O bien, en un procedimiento de inspección posterior, se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas.
2. O bien, que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de la LGT y, solamente, en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por las mismas circunstancias²⁷.

Sin embargo, con respecto a esta última opción, como de ahora en adelante estas actuaciones inspectoras de alcance general tienen un alcance, prácticamente, absoluto (bases, cuotas y deducciones), el efecto preclusivo sería casi total.

Por tanto, cerrada definitivamente la segunda posibilidad, la referencia legal a hechos o circunstancias nuevos, como hecho o causa justificativa del inicio y desarrollo de un nuevo procedimiento inspector sobre una obligación tributaria que ya ha sido objeto de investigación y que abarque ejercicios pasados, deviene ahora en una noción que está ávida de precisión o determinación doctrinal, pero que, en todo caso, será preciso a partir de esta reforma, concretar, para así calificar en términos de comparación, si son o no estrictamente nuevos los hechos manifestados que justificarían una segunda investigación de la Administración tributaria, en el sentido de que, desde ahora, el contribuyente siempre podría oponerse a ellos alegando que pudieron haber sido apreciados, justificados y probados, además de que el objeto de la hipotética inspección se efec-

²⁷ «Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente».

túa sobre hechos o circunstancias que han permanecido inalterables desde su acontecimiento, lo que es una prueba evidente de que no son en ningún caso nuevos.

Es cierto que el apartado 3 del artículo 148 de la LGT está redactado de una forma que, en su propia literalidad, parece permitir que ese descubrimiento de nuevos hechos o circunstancias que habilitaría la posibilidad de que se llevara a cabo una segunda regularización, pero tras esta modificación normativa, se hace estéril la posibilidad de reiteración de segundas comprobaciones (cuanto menos regularizaciones), pues esta tendría que estar motivada, solamente, por nuevos hechos o circunstancias que no se encontraban en el ámbito de la investigación inicial, o que hayan aparecido con posterioridad a la misma ya que, con la nueva disposición que se anuda al procedimiento inspector de alcance general, que es cuasi de alcance ilimitado, los efectos preclusivos impedirían un nuevo procedimiento inspector puesto que, si tras un procedimiento de comprobación limitada, se realiza una comprobación inspectora sobre el mismo ejercicio, concepto y elementos del tributo, sin especificar ni probar en el acta la existencia de nuevos hechos o circunstancias que se han tenido en cuenta a efectos de practicar la liquidación derivada de la segunda comprobación, no se desvirtúa el efecto preclusivo de la primera liquidación y procede declarar la nulidad de pleno derecho de la segunda liquidación practicada por la inspección.

Además, teniendo en cuenta la ampliación de facultades de comprobación e investigación a disposición de la Administración tributaria producida por la Ley 34/2015, del mismo modo, también parece difícil que, en caso de descubrirse nuevos hechos merecedores de un segundo procedimiento de investigación, los hechos puedan averiguarse mediante pruebas obtenidas en actuaciones diferentes (no idénticas) a las realizadas con carácter previo y especificadas en procedimiento de alcance general original.

Esa novedad debe referirse a hechos o circunstancias sobrevenidas al procedimiento inspector de alcance general que se desarrolló, que alteren en alguna medida relevante la investigación del tributo que ya se efectuó, pero no se refiere a hechos originados *ex novo* descubiertos por la Administración tributaria porque en el segundo procedimiento se hubiese esforzado más o hubiera indagado con una mayor profundidad, pues tal no es el sentido en que cabe interpretar el efecto preclusivo del artículo 148.3 de la LGT, para que el contribuyente no se vea afectado por dos procedimientos inspectores sucesivos sobre el mismo objeto, más aún cuando el primero de ellos disponía de facultades ilimitadas de investigación en cuanto al objeto y al periodo (diez años).

De ahí que la segunda parte del párrafo que estamos comentando pueda tener un carácter meramente restrictivo de la primera parte, es decir, viene a matizar la ampliación del tiempo y de las facultades de los procedimientos inspectores de alcance general, pues de no interpretarse así, parece quedar frustrada la finalidad del precepto y resulta contrario al sentido de la redacción de la norma que la voluntad del legislador sea la de ampliar las facultades de investigación y, al mismo tiempo, erradicar cualquier nueva posibilidad de investigación de esa obligación tributaria. Por tanto, los procedimientos inspectores de alcance general sobre obligaciones no prescritas iniciados tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015 supondrán la investigación de bases, cuotas o deducciones por un plazo de diez años hacia atrás, salvo que se haga constar al obligado tributario previsión en contrario.

Así las cosas, dado lo acotado del carácter que hemos imputado a la segunda parte del segundo párrafo del apartado 2 del artículo 66 bis de la LGT, se nos suscita una nueva fuente de conflicto en la práctica tributaria en torno al *dies a quo* del cómputo de los diez años del derecho a comprobar en el procedimiento inspector. Es decir, se plantea la siguiente duda, ¿desde cuándo se entiende que procede el cómputo del periodo de diez años al que se extienden las actuaciones inspectoras generales?

En principio, el apartado 2 del artículo 147 de la LGT establece que los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y el alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones. Sin embargo, ¿qué ocurre si cuando se comunica al contribuyente el inicio del procedimiento inspector de alcance general, este era restrictivo para algunos años (no los diez que se prevén como presunción), y luego en el curso de las investigaciones se amplía por el resto de los años?

En tal caso, puede que cuando se decida ampliar el procedimiento inspector de alcance general a la comprobación de otros ejercicios, estos ya estén prescritos, pues recordemos que, ahora, el nuevo plazo de duración de las actuaciones de investigación es de dieciocho meses en general y de veintisiete meses ampliado bajo determinados supuestos (art. 150.1 de la LGT). ¿Tiene entonces derecho la Administración tributaria a incluir esos periodos en el nuevo objeto de la investigación?

En nuestra opinión, ello dependerá de si el objeto de las actuaciones es o no una obligación tributaria conexas, esto es, aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o periodo distinto, en tal caso, sí es posible, de lo contrario le resultaría imposible.

Efectivamente, si la investigación del procedimiento general iniciado versaba sobre una obligación tributaria conexas, el nuevo apartado 9 del artículo 68 de la LGT permite que se amplíase posteriormente la comprobación a nuevos ejercicios que no fueron excluidos por la previsión restrictiva ya comentada, pues este apartado dispone que la interrupción de la prescripción del derecho a que se refiere la letra a) del artículo 66 de esta ley relativa a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren las letras a) y c) del citado artículo relativas a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en estas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas.

Al margen de lo anterior, otra de las novedades introducidas por la reforma de la Ley 34/2015, que expusimos al inicio de este apartado, ha sido la supresión de la referencia a la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar la Administración tributaria actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario, por lo que únicamente la no conclusión de las actuaciones inspectoras durante el transcurso de un año y medio de duración que se prevé (o de dos años y tres meses, si medió acuerdo válido de ampliación de

actuaciones) será la causa que no origine la caducidad del procedimiento pero sí supondrá la continuación de su procedimiento hasta su terminación sin considerar interrumpida la prescripción, que solo se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo de duración de estas. Del mismo modo, se ha mantenido la exigencia de que el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a los que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse frente a él, en caso de que no hayan prescrito ya.

En efecto, este es el contenido del apartado 6 del artículo 150 que ha introducido la Ley 34/2015 y que, del mismo modo, ha hecho o, mejor dicho, hará desde el 1 de enero de 2018 la nueva redacción del apartado 3 del artículo 184 del RGGI según el texto del Proyecto de Real Decreto existente en el momento de redactarse estas líneas.

Como ya dijimos para estos casos anteriores a la entrada en vigor de la Ley 34/2015, y nos reiteramos a estos efectos, el plazo se computa desde la fecha de comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras hasta la fecha de notificación de la resolución del procedimiento inspector y el efecto del incumplimiento, esto es, la no interrupción de las actuaciones inspectoras, permite considerar prescritas todas las obligaciones tributarias del procedimiento inspector cuyo *dies a quo* excediera del plazo previsto en el artículo 66 de la LGT respecto del día de notificación de la liquidación.

Pues bien, a lo anterior hay que sumar el hecho de que la norma haya eliminado el efecto de la no interrupción de la prescripción por la inactividad administrativa (en el plazo de seis meses), unido al incremento de duración de las actuaciones, nos parece un error que perjudica una vez más al contribuyente, pues se limita aún más la operatividad de la prescripción en su favor en tanto en cuanto cualquier actuación posterior devolvería el contador del plazo de duración de actuaciones otra vez a cero. Y así eternamente, sin que la nueva redacción del artículo 150 de la LGT ni del artículo 184 del aludido reglamento hayan dispuesto límite alguno para frenar esta situación.

No comprendemos por qué las normas ya no anudan la extinción de las obligaciones tributarias objeto de investigación a la inactividad administrativa, pues este es, precisamente, un efecto de garantía o que preserve la seguridad jurídica del contribuyente, que eran dos de los fines pretendidos con la reforma, tal y como anuncian sus exposiciones de motivos.

Nótese que, aun en el supuesto de entender que los efectos pretendidos por el legislador eran tales, en realidad, el resultado conseguido ha sido radicalmente contrario, pues ha recortado las garantías propias de los contribuyentes, reforzando el derecho de la Administración tributaria durante las actuaciones inspectoras²⁸.

²⁸ Así lo entendió el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en Sentencia de 27 de mayo de 2005 (rec. contencioso-administrativo n.º 339/2002 –NFJ020701–), a propósito de los plazos máximos de duración de las actuaciones inspectoras que entraron en vigor en 2003 con la LGT 58/2003, afirmando que: «Este plazo no puede calificarse de simple norma procedimental, sino que tiene como reverso el nacimiento de un derecho del sujeto pasivo, como manifestación del principio de seguridad jurídica».

Si la Administración tributaria, con la pretensión (o pretexto) de la lucha contra el fraude que es la omnipresente preocupación contenida en la exposición de motivos de la Ley 34/2005, precisaba de facultades temporales más amplias para desarrollar su función, consideramos que hubiese sido política y legislativamente más adecuado plasmarlo así de forma clara como uno de los justificantes de la reforma de la LGT llevada a cabo, de tal forma que los ciudadanos (contribuyentes) hubiesen conocido realmente los motivos de aquella, aceptándola o rechazándola (con el correspondiente coste político que ello implica para el ejecutivo que la implantó), pero mermar los derechos tributarios que venían disfrutando los contribuyentes a través de un intento de camuflar la verdadera finalidad de la reforma con el pretexto del beneficio común que representa la lucha contra el fraude y unido esto al modo en el que esta fue aprobada en las cámaras (recordemos que fue en el mes de agosto, a dos meses de la disolución del Congreso de los Diputados por la convocatoria de elecciones generales y, lo que nos resulta aún más grave, con estricto respeto al juego de mayorías del partido que gobierna sin la consideración de ninguna de las enmiendas presentadas por el resto de grupos parlamentarios), no hace sino desmerecer la verdadera finalidad pretendida de esta norma incluyendo remiendos temporales que vulneran la seguridad jurídica cuya defensa, precisamente, motivó el precepto y que, a bien seguro, lejos de reducir la conflictividad económico-administrativa y judicial, llevarán al colapso de estos tribunales, aún más si cabe, con respecto a determinar cuándo se interrumpe la prescripción en los nuevos procedimientos inspectores. Los métodos y técnicas antielusivas a mejorar son otros.

Una última consideración a este respecto es que con esta nueva redacción dada la duración de las actuaciones inspectoras, ampliadora de plazos y despenalizadora de la inactividad de seis meses de la Administración tributaria, entendemos que, en lo que hace a la interrupción de la prescripción, resultará intrascendente la catalogación o no de «diligencias de argucia», pues la interrupción de la prescripción nacerá con la notificación de inicio del procedimiento inspector y, de ahí en adelante, dispone de dicho plazo sin obligación alguna, por tanto, para nada importa ya el modo en el que se lleve a cabo la labor de investigación, esto es, si bajo una apariencia de actividad (o, mejor dicho, del progreso de la misma) encubrían verdaderamente la ausencia de la misma.

B) PRESCRIPCIÓN Y RETROACCIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

Si ciertamente la nueva redacción dada por la Ley 34/2015 al artículo 150.7 de la LGT parecía cerrar la puerta a toda posibilidad de retroacción que no se deba a la apreciación de defectos o vicios de carácter formal por un tribunal económico-administrativo o judicial (coincidiendo, así mismo, con la también nueva redacción dada al art. 239 de la LGT), ello puede quedar confirmado con la modificación del apartado 8 del artículo 197 prevista en el texto del Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el RGGI.

Así es, cuando parecía que teníamos superadas las distorsiones ocasionadas en este campo, se introduce ahora con enorme relevancia una acepción que distingue, nuevamente, la naturaleza del vicio que invalidó la liquidación resultante del primer procedimiento de inspección tributaria que ha sido anulado, permitiendo, expresamente, y en función de ella, la retroacción de

las actuaciones inspectoras para defectos formales que hubiesen disminuido las posibilidades de defensa del contribuyente y dejando en caso negativo, esto es, para defectos materiales o de fondo, cerrada toda posibilidad de retroacción de actuaciones, restringiéndose las actuaciones de la Administración tributaria posteriores a la anulación, al marco de la ejecución de resoluciones.

Además, el efecto que introducen estos nuevos apartados 7 y 8 del artículo 150 de la LGT y 197 del RGGI, respectivamente, de cara a la posible interrupción o no de los plazos de prescripción es evidente, pues se refiera a un acto anulado y retrotraído (en el mismo o en otro procedimiento inspector distinto) o se trate de un acto de ejecución del mismo procedimiento inspector del que trae causa, no son los mismos (y por distintas razones claro está), y ello en la medida en que se ha suprimido la inactividad por periodo continuado de seis meses (*ex art.* 150.2 de la LGT).

En la primera opción, de acuerdo con una interpretación más acorde con la literalidad del régimen expuesto, sí habría interrupción de la prescripción, y ello tanto si la subsanación del vicio se tratase en el mismo procedimiento, como si fuese en otro distinto, pues cuando una resolución económico-administrativa o judicial aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, estas deberán finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. Dicho de otro modo, cuando de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 66.4 del RGRVA las mencionadas resoluciones hayan ordenado la retroacción de actuaciones, estas se desarrollarán de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.7 de la LGT.

Por el contrario, en cuanto a la segunda opción, continúa la duda aún no resuelta explícitamente ni en la ley ni en el reglamento sobre ¿cuál es el límite temporal del que dispone la Administración tributaria para dictar la nueva liquidación?

Y es que, si atendemos al contenido de su artículo homólogo, el artículo 239 de la LGT, la nueva redacción de este establece (a su vez, de conformidad con el aludido art. 66 del RGRVA) que el plazo para la ejecución de resoluciones o sentencias que anulen por razones de fondo es de un mes a contar desde la recepción del expediente y la notificación del fallo a la Administración tributaria, no estableciendo ninguna consecuencia adicional en caso de incumplimiento por parte del órgano inspector, lo que nos plantea múltiples interrogantes hoy por hoy no resueltos tales como ¿quiere esto decir que volvemos al antiguo entendimiento de que, a falta de plazo, este se entiende novado?, es decir, al tratarse de un nuevo procedimiento distinto, el de ejecución, ¿dispone la Administración tributaria actuante de un nuevo plazo para su ejercicio ya que tampoco se regula ahora para esos casos consecuencia alguna por la inactividad continuada de los órganos de la Inspección? y con ello, ¿deben quedar en el olvido años de doctrina y jurisprudencia en la materia antes comentados? O, por contra, ¿se entiende que el plazo es el mismo que el de la retroacción de actuaciones por inactividad tras la reforma legislativa que entró en vigor el 12 de octubre de 2015?

En nuestra opinión, pese a que formalmente todo parece indicar que esto es así, es decir, que la retroacción de actuaciones tras una resolución anulatoria por motivos de fondo suponen actos de ejecución de las mismas y que, por tanto, no pueden formar nunca parte del procedimiento inspector que ha sido anulado, separándose nuevamente los tipos de resolución anulatoria en

virtud de la naturaleza del vicio, la inclusión de este nuevo párrafo en el precepto lo que viene a hacer es confirmar legislativamente lo que hasta ahora solo era una práctica jurídica cuya erradicación ha costado no pocos años y pronunciamientos jurisprudenciales, con sus correspondientes intereses económicos de contribuyentes en juego, pues con ello se vulnera la seguridad jurídica de los contribuyentes frente a la actuación inspectora de la Administración tributaria, quien, en caso de no prescripción del derecho a determinar la deuda en relación con esa misma obligación tributaria, parece que se novaría el plazo de cuatro años desde que se produjese la anulación por el tribunal económico-administrativo u órgano judicial.

Pero es que, como decimos, en ningún caso la inactividad de la Administración tributaria, en ninguna franja de tiempo, implica penalización alguna para esta en relación con la institución de la prescripción, pues, como se ha dicho, se ha suprimido el contenido del antiguo apartado 2 del artículo 150 de la LGT.

Razón por la cual rechazamos por completo la interpretación de la redacción de estos nuevos preceptos en este sentido, pues parece que nos devuelve a un tiempo pasado en donde los actos dictados por la Administración tributaria en ejecución de una resolución de los TEAR, TEAC o de un órgano judicial era, y ahora son otra vez, estrictamente, actuaciones inspectoras sometidas a un procedimiento específico sin plazo temporal para finalizarlo.

Si bien la redacción de este nuevo precepto parece reforzar el régimen anterior, en realidad, este refuerzo no hace sino confirmar o justificar, más si cabe, la necesidad de la doctrina tributaria a la que habían llegado el Tribunal Supremo y el TEAC y que hemos expuesto en el epígrafe anterior sobre que el transcurso del plazo de seis meses sin que finalice el procedimiento inspector tras la anulación de un TEAR, TEAC o Tribunal Contencioso-Administrativo, debe tener como consecuencia ineludible la solución que viene prevista dentro del mismo artículo 150, concretamente en el apartado 2, que determina que no se tendrán por interrumpidos los plazos de prescripción.

Bibliografía

- BEIRAS CAL, A. [2009]: «Welcome to the jungle», *Quincena Fiscal*, n.º 1-2, enero, págs. 107 a 117.
- FALCÓN Y TELLA, R. [2011]: «La reanudación de las actuaciones tras interrupción injustificada o el transcurso del plazo de doce meses», *Quincena Fiscal*, n.º 22, diciembre, págs. 7 a 11.
- [2014]: «La imprescriptibilidad del "derecho a comprobar e investigar" (que no es un "derecho", sino una potestad) y los límites derivados de la buena fe y la confianza legítima», *Quincena Fiscal*, n.º 20, noviembre, págs. 13 a 18.
- MARTÍN QUERALT, J. B. [2013]: «La discutida duración del plazo para continuar las "actuaciones inspectoras" tras haberse acordado la retroacción de actuaciones», *Tribuna Fiscal*, n.º 267, abril, págs. 4 a 6.
- MARTÍNEZ MICÓ, J. G. [2014]: «Retroacción de actuaciones inspectoras», *Tribuna Fiscal*, n.º 273, julio-agosto, págs. 8 a 19.