

LA SUSPENSIÓN DEL PLAZO DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

LUIS ALFONSO MARTÍNEZ GINER

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Alicante*

Este trabajo ha obtenido el 2.º **Premio Estudios Financieros 2011** en la modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Gabriel CASADO OLLERO, don José Manuel CALDERÓN CARRERO, don Diego MARÍN BARNUEVO FABO, don Juan Manuel MORAL CALVO y don Eduardo RAMÍREZ MEDINA.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.



Extracto:

LA importancia práctica que en la actualidad está teniendo el correcto cómputo de los plazos de los procedimientos tributarios así como la incidencia que sobre los mismos proyectan ciertas incidencias temporales es el punto de partida de la reflexión que se presenta. La protección jurídica del contribuyente encuentra en el cómputo de los plazos y en la posible suspensión de los mismos un pilar esencial que debe permitir la correcta aplicación de los tributos. El análisis detallado del régimen jurídico de la suspensión de los procedimientos tributarios se sustenta en el estudio de las causas de interrupción justificada y en las dilaciones no imputables a la Administración. La tensión jurídica que rezuma entre la jurisprudencia de nuestros tribunales y la doctrina de la Administración en relación con las circunstancias que inciden en el cómputo de los plazos de los procedimientos tributarios conforma el eje sobre el que pivota nuestra construcción sobre la suspensión de estos. Señaladamente en el procedimiento inspector se manifiestan con mayor intensidad las lagunas y a veces distorsiones jurídicas que la aplicación e interpretación tanto de la Ley General Tributaria como del Reglamento de aplicación de los tributos generan en relación con el cómputo de su plazo.

Palabras clave: procedimientos tributarios, dilaciones, interrupciones justificadas, suspensión y procedimiento de inspección.

SUSPENSION OF PROCEEDINGS WITHIN TAXATION

LUIS ALFONSO MARTÍNEZ GINER

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Alicante*

Este trabajo ha obtenido el 2.º **Premio Estudios Financieros 2011** en la modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Gabriel CASADO OLLERO, don José Manuel CALDERÓN CARRERO, don Diego MARÍN BARNUEVO FABO, don Juan Manuel MORAL CALVO y don Eduardo RAMÍREZ MEDINA.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.



Abstract:

THE practical importance of the correct computation of deadlines for taxation proceedings and the influence of certain time-related events on the same are the starting points of the commentary presented in this paper. Currently, these are matters of high interest because the legal protection of the taxpayer depends on this calculation and the possible suspension of taxation terms. Detailed analysis of the relevant legal regime is based on the study of the causes of justified disruption and of delays not attributable to the Administration. The strained dialogue between the jurisprudence of our courts and the doctrine of the Administration, in relation to the circumstances that affect the calculation of terms in taxation procedures, form the spindle in which our text is wound. The legal gaps and distortions created by the application and interpretation of both the *Ley General Tributaria* (General Tax Act) and the *Reglamento* (Regulation) appear more intensely manifest in the inspection procedure.

Keywords: taxation proceedings, delays, justified disruption, suspension and tax investigation.

Sumario

- I. Introducción.
- II. Consideraciones generales sobre el cómputo del plazo de los procedimientos tributarios.
 1. Habilitación legal y desarrollo reglamentario.
 2. El cómputo de las interrupciones y dilaciones en días naturales.
 3. Suspensión del plazo y continuación de actuaciones.
 4. El derecho a conocer el estado del cómputo del plazo del procedimiento. La documentación de las circunstancias.
 5. Alcance de las dilaciones no imputables a la Administración e interrupciones justificadas.
 6. Ámbito objetivo y subjetivo de las dilaciones e interrupciones justificadas.
- III. Interrupciones justificadas.
 1. Petición de datos, informes, dictámenes o valoraciones.
 2. Remisión del expediente al Ministerio Fiscal.
 3. El informe preceptivo en la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.
 4. Actuaciones judiciales penales de las que dependa la obligación tributaria.
 5. La fuerza mayor.
 6. Conflictos ante las Juntas Arbitrales.
- IV. Dilaciones no imputables a la Administración.
 1. Consideraciones generales.
 2. Retrasos en comparencias o requerimientos de documentación: especial referencia a la advertencia al contribuyente.
 3. Aportación extemporánea de documentos.
 4. Concesión de aplazamientos y prórrogas.
 5. Inactividad del contribuyente en procedimientos iniciados a instancia de parte.
 6. Retrasos en notificaciones.
 7. Dilaciones en supuestos de aplicación de la estimación indirecta.
 8. Presentación de declaraciones, comunicaciones o solicitudes complementarias o sustitutivas.
 9. No presentación de la declaración informativa con los libros registro en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

I. INTRODUCCIÓN

El desarrollo de los procedimientos tributarios durante un lapso temporal está sujeto a múltiples incidencias que pueden afectar al cómputo del plazo de los mismos. El Reglamento General de aplicación de los tributos (RGAT) ¹, siguiendo la habilitación que concede la propia Ley General Tributaria (LGT) ha supuesto una suerte de nueva ordenación de tales incidencias temporales que, considerando la importancia e interés que en la jurisprudencia y doctrina administrativa ha suscitado, exige un análisis particular.

Un procedimiento tributario puede verse paralizado por la acción y actitud del contribuyente o un tercero (dilaciones no imputables a la Administración), por la propia Administración que de forma obligada haya de detenerse en su actuación en virtud de circunstancias especiales y objetivas (interrupciones justificadas) ² o por una paralización injustificada por inactividad de la propia Administración ³. La existencia o no de interrupciones justificadas o dilaciones no imputables a la Administración –así se estructuran las circunstancias que pueden afectar al cómputo del plazo de los procedimientos– puede afectar al cumplimiento del plazo máximo de resolución de los procedimientos. Precisamente por ello, tales circunstancias tendrán relevancia en relación con los efectos que el incumplimiento del plazo máximo de resolución pueda suponer, señaladamente respecto de la posible caducidad del procedimiento o de la consumación de la prescripción tributaria por la enervación del efecto interruptivo de la misma provocado por la iniciación del procedimiento tributario cuyo plazo de resolución se incumple.

La LGT en su artículo 104.2 constituye el marco general de la regulación de las causas de interrupción justificada o de dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración. Este precepto se enmarca en el Capítulo II del Título III de la LGT relativo a las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios, con lo cual debe entenderse que su aplicación es común a todos los procedimientos de aplicación de los tributos, sin perjuicio de que existan especificidades en algún concreto procedimiento, verbigracia el procedimiento de inspección. Por su parte el RGAT, con la habilitación de la LGT, desarrolla esta cuestión en sus artículos 102, 103 y 104 con aplicación general a todo procedimiento tributario al margen de reglas particulares. Por ello tanto las previsiones de la LGT como del RGAT son aplicables, como veremos y a pesar de algunas dudas suscitadas ⁴, al procedimiento de inspección, si bien es cierto que en este procedimiento su regulación

¹ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

² ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: «Limitaciones temporales en las actuaciones inspectoras y en el procedimiento de inspección», en *Estudios jurídicos en memoria de D. César Albiñana García-Quintana*, IEF, Madrid, 2009, pág. 1.191.

³ Este último supuesto –las interrupciones injustificadas del procedimiento por causa de la inactividad de la Administración– no será objeto de nuestro estudio.

⁴ DE JUAN CASADEVALL, J.: «El nuevo Reglamento de Gestión e Inspección: normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios», *Gaceta Fiscal*, n.º 277, 200/8, págs. 138 y 139.

específica además de remitirse expresamente a las normas generales ⁵, en alguna ocasión regula aspectos temporales propios.

Las incidencias temporales –interrupciones justificadas y dilaciones no imputables a la Administración– proyectan sus efectos sobre el cómputo del plazo del procedimiento ⁶, lo cual provoca la suspensión del cómputo de tal plazo durante el tiempo en el que estén presentes tales circunstancias. Desaparecidas las mismas, el plazo del procedimiento se reanudará en el momento temporal en el que se encontrara al tiempo de producirse una interrupción justificada o una dilación no imputable a la Administración. En la práctica estas circunstancias operan descontando el tiempo final de duración del procedimiento los días naturales durante los cuales se produjera alguna de estas incidencias. Es por ello por lo que entendemos que puede hablarse de suspensión del plazo procedimental en lugar de interrupción del mismo.

No obstante, tal y como recuerda el artículo 102.7 del RGAT «los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse». Por ello el efecto suspensivo que tales incidencias provocan se proyecta únicamente sobre el cómputo del plazo del procedimiento sin que pueda hablarse de suspensión del procedimiento de inspección puesto que la Administración podría, si fuera oportuno, realizar otras actuaciones investigadoras. Muchas son las cuestiones que la regulación de estas incidencias temporales suscita, pero sin lugar a dudas una de las grandes aportaciones de la regulación del cómputo de los plazos máximos de resolución es la consagración de una garantía específica para el contribuyente. Este tendrá derecho a conocer el estado del cómputo del plazo de duración del procedimiento y la existencia de interrupciones justificadas o dilaciones no imputables a la Administración, con indicación de las fechas de inicio y fin de cada una de ellas, siempre que así se solicite expresamente por el contribuyente, tal y como señala el artículo 102.6 del RGAT ⁷.

II. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE EL CÓMPUTO DEL PLAZO DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Los procedimientos tributarios, con carácter general, se rigen por el artículo 104 de la LGT que establece el plazo de resolución de los mismos, cifrándolo en un máximo de seis meses salvo plazo legal superior y expreso ⁸. Dentro de ese plazo habrá de notificarse la resolución del procedimiento, siendo suficiente con acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución, tal y como establece el artículo 104.2 de la LGT.

⁵ Artículo 150.1 de la LGT.

⁶ Artículo 104.2 de la LGT: «Los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución».

⁷ La importancia de este derecho, genéricamente contemplado en el artículo 93 del RGAT ha sido puesta de manifiesto por ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Los condicionantes temporales en el procedimiento de inspección tributaria: plazos, periodos y secuencias», en *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo II, Aranzadi-Thomson, 2010, págs. 632-633. Considera este autor que ello puede poner coto a ciertas prácticas filibusteras.

⁸ Artículo 150 de la LGT.

El aspecto más relevante que el cómputo de ese plazo sugiere es el de las incidencias temporales que pueden acaecer en el devenir del mismo. Por ello, la LGT ha tenido en cuenta tales circunstancias y ha establecido que «los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución ⁹». Esta exclusión opera de facto sumando el número de días de dilación o interrupción justificada a la fecha en que, en ausencia de dilaciones, vencería el plazo máximo de duración, obteniendo de esta manera la fecha en que, teniendo en cuenta las dilaciones, debe considerarse vencido el plazo máximo de resolución del procedimiento ¹⁰.

1. Habilitación legal y desarrollo reglamentario

Una cuestión que merece cierta atención tiene que ver con el desarrollo reglamentario de las causas de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la Administración ¹¹. El artículo 104 de la LGT únicamente constituye una habilitación legal para que el reglamento de desarrollo regule las causas que supongan una interrupción justificada del procedimiento, sin que para las dilaciones no imputables a la Administración exista una previsión similar. El hecho de que el Reglamento de aplicación de los tributos regule en sus artículos 103 y 104 tanto los periodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la Administración respectivamente no puede calificarse, sin embargo, como un exceso reglamentario porque aunque el artículo 104.2 de la LGT no supone una habilitación específica para las últimas, puede encontrarse una habilitación legal suficiente en la genérica cláusula general de la disposición final novena de la LGT, que habilita al Gobierno a dictar «cuantas disposición sean necesarias para el desarrollo y aplicación de esta ley» ¹². De tal manera que tanto la regulación de las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración en el Reglamento de aplicación de los tributos tienen habilitación legal suficiente.

A pesar de que las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración tienen un mismo régimen jurídico común en su incidencia sobre el cómputo del plazo de los procedimientos, lo cierto es que existe una diferente configuración: las dilaciones se configuran como un listado abierto mientras que las interrupciones justificadas constituyen una lista cerrada. Estas se regulan en el artículo 103 del RGAT y se plasman en un listado cerrado; se trata de causas tasadas y por lo tanto no pueden invocarse otras puesto que no existen otras causas de interrupción justificada ¹³. Por el contrario las dilaciones no imputables a la Administración son enunciadas a título de mero ejemplo

⁹ Artículo 104.2 segundo párrafo de la LGT.

¹⁰ DE VICENTE BENITO, F.: «Incidencia del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección aprobado por Real Decreto 1065/2007, en la duración del procedimiento inspector», *RCyT*. CEF, n.º 298, 2008, pág. 57.

¹¹ Desarrollo reglamentario que llegó con mayor tardanza de la deseada, aunque en el fondo responde a los condicionantes marcados por la propia LGT.

¹² DE JUAN CASADEVALL, J.: «El nuevo Reglamento de Gestión e Inspección: normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios», ob. cit., pág. 136.

¹³ MONTERO DOMÍNGUEZ/BERNARDO/CARPIZO: *Gestión e inspección tributaria*, Ciss, 2007, pág. 459.

en el artículo 104 del RGAT ¹⁴, pudiendo existir cualesquiera otras circunstancias que se puedan configurar como dilaciones no imputables a la Administración.

Este diferente alcance del listado de causas de interrupción justificada y de dilaciones no imputables a la Administración ha llevado a un sector de la doctrina a predicar un diferente efecto de unas y otras. Así se entiende que «el hecho de tasar las interrupciones justificadas en la norma implica que, de acaecer, su invocación y prueba de su existencia por parte de la Administración implicará que, *ex lege*, se produzca el efecto de interrupción del cómputo del plazo para la notificación de la resolución del procedimiento. En el caso de las dilaciones, no solo habrá que probar la concurrencia de aquella, sino que deberá quedar acreditado que no es posible continuar con la tramitación del expediente. El hecho de que la relación reglamentaria sea abierta abona esta tesis, en tanto en cuanto las dilaciones podrán ser de múltiples tipos. Lo trascendente es que provoquen la imposibilidad de continuar la tramitación ¹⁵». En todo caso, coincidimos en que el hecho de configurar una lista abierta de dilaciones puede provocar una dispersión normativa que genere una cierta incertidumbre contraria al principio de seguridad jurídica el cual exigiría un listado de causas tasadas ¹⁶.

2. El cómputo de las interrupciones y dilaciones en días naturales

El plazo máximo de los procedimientos tributarios se establece, con carácter general, en 6 meses, a excepción del procedimiento de inspección que tiene una duración de 12 meses ¹⁷. Sin embargo establece el artículo 102.5 del RGAT que los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración se computarán por días naturales. Ello ha llevado a considerar que –salvo en los casos en los que no se produjeran interrupciones ni dilaciones de este tipo, en cuyo caso sí se podría hablar de un periodo de 12 meses– los plazos de los procedimientos tributarios deberían computarse por días ¹⁸. Precizando algo más esta cuestión, podemos afirmar que en los supuestos en los que no existen interrupciones justificadas ni dilaciones no imputables a la Administración el cómputo deberá realizarse de fecha a fecha por meses o anualmente. Por el contrario en el caso de que existieran interrupciones justificadas o dilaciones no imputables a la Administración, computables por días naturales, habría que seguir la interpretación del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) cuando mantiene que habría que realizar el cómputo por días naturales (365 o 366 días si es bisiesto ¹⁹), y entonces sumar los días en los que existieran tales interrupciones justificadas o dilaciones no impu-

¹⁴ El artículo 104 del RGAT se refiere *entre otras* a las dilaciones por causa no imputable a la Administración.

¹⁵ MONTERO DOMÍNGUEZ/BERNARDO/CARPIZO/CORONADO: *Gestión e inspección tributaria*, ob. cit., pág. 462.

¹⁶ BERTRÁN GIRÓN, M.: Los procedimientos de aplicación de los tributos por los órganos de gestión, Aranzadi, 2008, pág. 103.

¹⁷ El artículo 48 de la Ley 30/1992 se refiere a las reglas generales relativas a los plazos fijados en meses: «2. Si el plazo se fija en meses o en años, estos se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo. Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes».

¹⁸ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: «Limitaciones temporales en las actuaciones inspectoras y en el procedimiento de inspección», ob. cit., pág. 1.192.

¹⁹ RTEAC de 19 abril de 2007: si en los plazos fijados en meses o años caben interrupciones de cómputo, no es posible aplicar el criterio de fecha a fecha sino que hay que traducir el plazo legal o anual a un número de días.

tables a la Administración, determinándose así el plazo máximo de resolución del procedimiento ²⁰. Solo en el caso de que el número de días transcurrido en el caso concreto entre la notificación de inicio del procedimiento hasta la notificación del acto final superara al que se deriva del mencionado cómputo de las dilaciones e interrupciones justificadas, habría que entender que se ha incumplido el plazo de resolución. No obstante debe señalarse, como veremos, que alguna causa de interrupción justificada se puede computar por meses, teniendo en tal caso que descartar el cómputo por días naturales del plazo máximo de resolución del procedimiento para volver al cómputo por meses ²¹.

En todo caso, llama la atención que el cómputo de tales incidencias temporales se realice en días naturales. Y ello porque la regla general es que los plazos sustantivos sigan el cómputo de días naturales, tal y como se deduce del artículo 5.2 del Código Civil ²², mientras que los plazos procesales se computan en días hábiles, tal y como se desprende de la regla general del artículo 48 de la Ley 30/1992, de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y de procedimiento administrativo común ²³. Por supuesto que el plazo de dilaciones e interrupciones es un plazo procesal y, por lo tanto, según la regla general, debería computarse en días hábiles. Y ello porque «solo en días hábiles pueden realizarse las actuaciones que justifican una interrupción o que dan lugar a una dilación ²⁴». La intención evidente de la previsión normativa no es otra que la de ampliar al máximo el número de días excluidos de cómputo en el plazo de resolución del procedimiento.

No obstante, la regulación del artículo 102.5 del RGAT no supone un desarrollo reglamentario *contra legem*; en primer lugar, porque el propio artículo 48 de la Ley 30/1992 constituye una regla general que admite regulaciones específicas para concretos procedimientos. Ahora bien, tal regla especial debería establecerse en norma de rango legal y no reglamentario. En todo caso, sería de aplicación en este punto la disposición adicional quinta de la propia Ley 30/1992 cuando establece que «en todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resolución, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria». Esta posibilidad es la que permite mantener una lectura generosa de los plazos de resolución en los procedimientos tributarios en tanto en cuanto dilaciones e interrupciones computan por días naturales, aun cuando no pueda cumplir, verbigracia, con una comparecencia el contribuyente en un día festivo, lo cual supone ampliar de facto el plazo de resolución por encima de la demora estrictamente provocada por una interrupción justificada o por una dilación no imputable a la Administración. En realidad, muchos supuestos de dilaciones pueden producirse en el curso de algún plazo reglado o tipificado, como por ejemplo en el periodo de alegaciones al acta, que como plazo procesal que es se computará en días hábiles, pudiendo colisionar con el tenor literal del artículo 102.5 del RGAT.

²⁰ CHICO DE LA CÁMARA/GALÁN RUIZ/ RODRÍGUEZ ORDANZA: *Procedimientos tributarios. Teoría, cuestiones prácticas, jurisprudencia, doctrina administrativa y bibliografía*. Civitas-Thomson, 2010, pág. 264.

²¹ El artículo 103 a) del RGAT se refiere a la interrupción justificada motivada por la petición de datos, informes, dictámenes a otros órganos o unidades administrativas sin que la misma pueda exceder los seis meses, y en algún caso los 12 meses.

²² Artículo 5.2 del Código Civil: «En el cómputo civil de los plazos no se excluyen los días inhábiles».

²³ Artículo 48 de la Ley 30/1992: «Siempre que por ley o normativa comunitaria europea no se exprese otra cosa, cuando los plazos se señalen por días, se entiende que estos son hábiles, excluyéndose del cómputo los domingos y los declarados festivos».

²⁴ DE JUAN CASADEVALL, J.: «El nuevo Reglamento de Gestión e Inspección: normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios», ob. cit., pág. 137.

3. Suspensión del plazo y continuación de actuaciones

El apartado 7 del artículo 102 del RGAT establece que los periodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse. Ello supone que si la Inspección pide al interesado una documentación, el retraso en su cumplimentación sería imputable al inspeccionado pero mientras tanto podría hacer requerimientos a terceros u otras actuaciones. En el fondo, lo que se produce aquí es una suspensión del cómputo del plazo del procedimiento, pero no una suspensión del procedimiento ²⁵.

La jurisprudencia y doctrina administrativa han admitido que durante los periodos de dilaciones no imputables a la Administración ²⁶ y de interrupción justificada ²⁷ sí cabe realizar otras actuaciones. Esta referencia ha sido criticada por algún sector de la doctrina al entender que si el procedimiento prosigue y se realizan actuaciones no puede hablarse en rigor ni de interrupción ni de dilación. Se considera que no puede la Administración beneficiarse de una extensión en el plazo de resolución y al tiempo seguir realizando actuaciones bajo el pretexto de que existe una interrupción justificada ²⁸. En cierto modo la propia interpretación literal que la Audiencia Nacional efectúa al considerar las dilaciones no imputables y las interrupciones justificadas –exigiendo, más allá de su automatismo, que supongan un impedimento real y obstruccionista en la marcha del procedimiento–, no parece que permita sostener de manera absoluta la previsión del artículo 102.7 del RGAT al consentir realizar otras actuaciones no afectadas por tal incidencia temporal ²⁹.

La regulación del reglamento, más allá de la crítica expuesta, lo que supone es la consideración de las dilaciones y las interrupciones justificadas como causas de suspensión del plazo del procedimiento, pero no suponen la suspensión del propio procedimiento. Aun pareciendo una tautología, lo cierto es que las circunstancias que suponen la paralización del cómputo del plazo del procedimiento no impiden, si fuera posible para la Administración, que esta continúe realizando sus actuaciones. Dicho de otro modo, tales circunstancias no podrán perjudicar a la Administración en tanto en cuanto mientras existan tales circunstancias no podrá resolver el procedimiento, pero al tiempo no podrá impedir que la misma, en la medida en que pueda hacerlo, desarrolle las actuaciones que pueda realizar en el marco de ese procedimiento. La lógica en la aplicación del Derecho conduce a compartir

²⁵ HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M. (coord.): *Comentarios a la Ley General Tributaria*, volumen I. Thomson-Aranzadi, 2008, pág. 815.

²⁶ SSAN de 11 de marzo de 2005, 18 de julio de 2006, 10 de julio y 28 de octubre de 2008.

²⁷ RTEAC de 27 de julio de 2005; SAN de 10 de julio de 2009 en donde se argumenta que la interrupción provocada por las diligencias en el extranjero en el cómputo no obliga a la Administración a paralizar las restantes actuaciones pendientes, en tanto que no deriven o dependan de la diligencia pendiente de practicar en el extranjero, sin que el hecho de que prosigan las actuaciones, conforme a las normas aplicables y a los principios de eficacia, celeridad y economía, obligue a prescindir del periodo susceptible de exclusión justificada.

²⁸ Considera DE JUAN CASADEVALL, J.: «El nuevo Reglamento de Gestión e Inspección: normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios», ob. cit., pág. 137, que la norma reglamentaria nos conduce a un problema ontológico, o hay interrupción o no la hay. Lo que no puede ser es que la ley diga que no cuentan las interrupciones y dilaciones, y el reglamento nos diga que durante los mismos pueden seguir realizándose actuaciones.

²⁹ ALBA GONZÁLEZ, B.: «Dilaciones y periodos de interrupción justificada en el procedimiento inspector», en *Estrategia Financiera*, n.º 270, 2010, pág. 74. Incluso las SSAN de 23 de abril y 15 de octubre de 2009 cuestionan la suspensión del cómputo del plazo cuando hay actuaciones de la Inspección durante el tiempo de la dilación o interrupción justificada.

la opinión de quien considera que «la concurrencia de causas de interrupción justificada y dilaciones no impide que se puedan seguir desarrollando los procedimientos en aquellos aspectos en que dichas causas no tengan incidencia³⁰». En todo caso, el artículo 102.7 del RGAT aun respondiendo a una lógica solvente, debe aplicarse de manera prudente para evitar abusos que pudieran justificar la inactividad de la Administración cuando el interesado no cumple, comparece o no aporta ningún documento³¹. Ese parece ser el fundamento de tal medida.

4. El derecho a conocer el estado del cómputo del plazo del procedimiento. La documentación de las circunstancias

Muy positiva se debe valorar la incorporación de una importante garantía para el contribuyente inmerso en el curso de un procedimiento tributario. Establece el artículo 102.6 del RGAT el derecho a conocer el estado del cómputo del plazo de duración y la existencia de interrupciones justificadas o dilaciones no imputables a la Administración con indicación de las fechas de inicio y fin de las mismas. Una circunstancia muy común en el desarrollo de los procedimientos, y señaladamente el procedimiento de inspección, es la de desconocer el tiempo de que dispone la Administración para resolver el mismo; y ello porque a lo largo del mismo pueden acaecer múltiples circunstancias que afectan al cómputo del plazo de resolución y que hacen difícil al contribuyente saber en qué momento temporal se encuentra. Por ello, debe valorarse de manera muy positiva la incorporación de este derecho del contribuyente que facilita el armónico devenir de los procedimientos tributarios.

Este derecho no es sino una concreción del genérico derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte³². No obstante en este caso, este derecho incluye el conocimiento del momento en el que se inicia y finaliza cada interrupción justificada o dilación no imputable a la Administración, sin que sea posible, como señala la jurisprudencia, que se añadan al cómputo del plazo de resolución el total de días naturales de dilaciones o interrupciones aunque se hayan solapado³³.

³⁰ MONTERO DOMÍNGUEZ/BERNARDO/CARPIZO/CORONADO: *Gestión e inspección tributaria*, ob. cit., pág. 457.

³¹ PEÑA GARBÍN, J.M.: *La Inspección de Hacienda. Problemas y soluciones*. Ciss, Valencia, 2008, pág. 249.

³² Artículo 34 e) de la LGT: «Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes: (...) e) Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte», y artículo 93 del RGAT: «Los obligados tributarios que estén siendo objeto de un procedimiento podrán solicitar en cualquier momento información del estado en que se encuentra la tramitación de dicho procedimiento».

³³ En efecto, no es posible computar por dos veces idénticos periodos temporales aunque coincidan en ellos distintos supuestos de interrupciones justificadas o dilaciones no imputables a la Administración tributaria. Ha de evitarse computar por más de una vez los periodos temporales en los que haya coincidido varias de estas incidencias temporales. La superposición de diversos supuestos de interrupciones y dilaciones no puede suponer que los días de suspensión se computen por partida doble. El periodo total de suspensión del plazo se calculará computando los días naturales transcurridos desde que produce efectos el primer supuesto de interrupción o dilación no imputable a la Administración hasta la fecha en la que desaparecen los distintos supuestos de no cómputo que han coincidido total o parcialmente en el tiempo. La Resolución del TEAC de 12 de febrero de 2009 afirma con claridad la necesidad de que no se solape el cómputo de días coincidentes por dilaciones interrupciones justificadas en su fundamento de derecho segundo: «Por ello, para evitar que se solapen las interrupciones del procedimiento por dos motivos distintos, dilación imputable al contribuyente e interrupción justificada por solicitud de información al extranjero, por el primero de los motivos tan solo pueden computarse los días que van del 1 de junio al 4 de junio, ambos de 2004, 3 días». La SAN de 9 de octubre de 2008 se refiere a esta cuestión de las

El último inciso del artículo 102.6 del RGAT no parece aclarar mucho cuándo condiciona el ejercicio de este derecho «siempre que lo solicite expresamente». Parece lógico que el derecho del contribuyente se manifestará cuando se ejercite, para lo cual este ha de solicitar al órgano de la inspección o al órgano competente que le facilite la relación de interrupciones y dilaciones con sus días de inicio y fin, así como su incidencia en el plazo máximo de resolución al objeto de conocer el tiempo de que dispondría la Administración para cumplir y resolver en plazo.

Para poder ejercitar este relevante y útil derecho del contribuyente, será imprescindible la adecuada documentación en el expediente de todas las incidencias que pudieran afectar al cómputo del plazo. Por ello, el artículo 102.4 del RGAT obliga a que los periodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la Administración se documenten adecuadamente mediante las oportunas diligencias para que conste de manera clara y segura en el expediente administrativo, facilitando así no solo el cómputo del plazo de resolución para el actuario, sino el ejercicio del derecho del contribuyente a conocer el estado del plazo de resolución³⁴. Esta documentación de la existencia de toda incidencia temporal que pudiera afectar al plazo de resolución evita cualquier atisbo de arbitrariedad por parte de la Administración a la hora de considerar la existencia de las mismas. La norma establece, pues, un mandato obligatorio de documentación que permite justificar mediante las diligencias oportunas la existencia de supuestos que suspenden, y por lo tanto demoran, el plazo de resolución del procedimiento. En todo caso, parece que la consideración de tales incidencias temporales ha de realizarse al margen de cualquier automatismo, considerando el efecto de la misma en el procedimiento y aplicando como criterio que ha de guiar la aplicación de las incidencias en los procedimientos tributarios y señaladamente en el procedimiento inspector, el principio de buena fe³⁵.

La jurisprudencia y doctrina administrativa ha sido muy rigurosa con la obligación de documentación que comentamos y ha exigido una constancia clara de las razones que justifiquen la existencia de una dilación no imputable a la Administración. Todo ello deberá estar debidamente diligenciado en el marco del procedimiento tributario de que se trate³⁶. En relación con esta cuestión

dilaciones encadenadas o concurrentes en su fundamento jurídico décimo al afirmar que «la Inspección considera, a su interés y beneficio, que ha habido una dilación continua e ininterrumpida causada por la sociedad comprobada, no obstante la caudalosa aportación de información y la ausencia completa de lapsos de demora o retraso en el impulso del expediente, que no se ha visto dilatado o entorpecido en modo alguno, antes al contrario ha seguido un ritmo inalterado y constante, siendo la exclusiva causa por virtud de la cual se considera que hay dilación y que, además, resulta atribuible a la conducta del aquí recurrente, solamente que la copiosa documentación que se le exigía no era aportada en el tiempo conferido para ello, al margen de toda otra consideración. En este caso, observando la dinámica de las actuaciones, los plazos sucesivamente conferidos para aportación de datos se encabalgaban con los siguientes, encadenándose unos a otros, en un régimen de abundantísimas comparecencias y peticiones de información que desmienten absolutamente toda idea de dilación, menos aún que sea imputable a actitud renuente o poco colaboradora del sujeto pasivo».

³⁴ DE JUAN CASADEVALL, J.: «El nuevo Reglamento de Gestión e Inspección: normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios», ob. cit., pág. 137.

³⁵ SAN de 12 de marzo de 2009.

³⁶ La RTEAC de 24 de julio de 2008 considera que no hay dilación imputable al contribuyente en un caso en el que no aparece documentada en el expediente la razón por la que no se llevó a cabo una comparecencia del contribuyente. Del mismo modo la STSJ Andalucía (Sevilla) de 27 de febrero de 2009 considera que no existe dilación si no hay constancia en el expediente de cuál ha sido la dificultad u obstrucción imputable al contribuyente. La falta de evidencias en el expediente de incomparecencias o desatención de requerimientos impide considerar tales actuaciones como dilaciones no imputables a la Administración puesto que corresponde a esta la documentación y prueba de que se han producido y que además han obstaculizado el correcto proceder de la Administración. La SAN de 21 de abril de 2008 mantiene similar

ha de señalarse que el hecho de que la norma reglamentaria haya previsto unas causas de interrupción justificadas –tasadas– y unos supuestos de dilaciones no imputables a la Administración –ejemplificativos–, «no obsta para que en el expediente deba constar probada la concurrencia de la misma, más allá de su mera invocación³⁷». Es decir, ha de probarse la presencia de tal causa y justificar su existencia, sin que sea suficiente mencionar que la misma se ha producido. Ello debiera significar, en mi opinión, que una vez informado el interesado sobre el cómputo y dilaciones del procedimiento tributario en cuestión, no podrían invocarse otras incidencias distintas a las ya notificadas al contribuyente. En todo caso, la norma no valora las consecuencias de la negativa de la Administración a facilitar esa información, o los errores que esa información –entendemos que por escrito– pueda contener.

En relación con esta cuestión debe señalarse que la capacidad para apreciar la existencia de dilaciones e interrupciones –en definitiva incidencias temporales en el procedimiento, generalmente inspector– es el actuario sin que tales incidencias puedan ser recalculadas ni por el Inspector Jefe³⁸ ni por el Tribunal Económico-Administrativo Regional ni por el Central³⁹.

5. Alcance de las dilaciones no imputables a la Administración e interrupciones justificadas

Una cuestión que ha preocupado a la doctrina y que deriva del alambicado sistema de remisiones normativas y conexiones entre la LGT y el RGAT en estas cuestiones, fortalecido por la especialidad del procedimiento de inspección como procedimiento tributario, ha sido la relativa al alcance de los preceptos reglamentarios referentes a las interrupciones justificadas y a las dilaciones no imputables a la Administración. En particular se ha cuestionado la aplicación de tales causas de suspensión del procedimiento tributario al procedimiento de inspección.

argumentación cuando señala que «No hay constancia de los motivos por los que no se practicaron diligencias entre el 8 de marzo y el 9 de agosto de 2001, pese a que en la de 8 de marzo se acordaba la continuación el 6 de abril, por lo que ese periodo de tiempo no puede serle imputado al contribuyente».

³⁷ MONTERO DOMÍNGUEZ/BERNARDO/CARPISO/CORONADO: *Gestión e inspección tributaria*, ob. cit., pág. 456.

³⁸ En el caso de que a la luz del artículo 188.4 a) del RGAT procediera la realización de actuaciones complementarias y al tiempo se formalizara una segunda acta sustitutiva de la anterior, no cabría computar en la misma un periodo de dilación superior al originariamente calculado por el actuario. La SAN de 12 de marzo de 2009 afirma expresamente que «la demanda denuncia que la apreciación hecha por el Inspector Jefe, al margen de toda propuesta, de la existencia de dilaciones causadas por el contribuyente constituye una distorsión de las funciones asignadas, de forma sucesiva y jerárquicamente ordenadas, al actuario como instructor y al Inspector Jefe como órgano de resolución. Tiene razón la parte demandante en su queja, pues es el actuario quien posee la indiscutible capacidad para verificar no solo el dato objetivo de la dilación, atendido el factor cronológico, sino para comprobar la facilidad o dificultad en la obtención de los datos, así como apreciar la afectación que la conducta del contribuyente pueda suponer para la marcha adecuada del procedimiento».

³⁹ Los Tribunales económico-administrativos solo revisan la conformidad a derecho del acto administrativo de liquidación sin que puedan recalcular el plazo de dilaciones en tanto en cuanto pudiera suponer un efecto similar a la *reformatio in peius*. No obstante, tal y como ha dicho la SAN de 30 de septiembre de 2010, el TEAC puede corregir el error en la suma de los días considerados por la Inspección como dilación, siempre que ello no implique nuevos periodos de dilación sino únicamente una corrección de un error aritmético o material. En el fundamento jurídico quinto de la mencionada sentencia se dice: «... la Inspección por tres veces consecutivas yerra en la suma de los días resultantes de los periodos que aprecia como dilación, calculando que ascienden a 403 días (...). De tal error de cuenta de la Inspección –increíble que tan poderosa organización yerre tres veces consecutivas sin que nadie advierta el fallo– se apercebe el TEAC y asigna un periodo de dilación de 459 días... Ese solo dato no permite apreciar la existencia de una prohibida *reformatio in peius* porque el TEAC se ha limitado aquí a reparar un simple error aritmético, toda vez que la Inspección no ha sabido sumar correctamente los días».

En concreto el núcleo de la discusión deriva de que tanto el artículo 103 como el 104 del RGAT toman como punto de partida la habilitación del artículo 104.2 de la LGT. Sin embargo y aunque este precepto forma parte de las actuaciones comunes a los procedimientos tributarios, lo cierto es que el procedimiento de inspección goza de una especialidad que supone una normativa específica que prima sobre la general. De hecho ni el plazo general de resolución, ni la caducidad regulada en el artículo 104 de la LGT se aplica al procedimiento inspector ⁴⁰. El problema estriba en que los artículos correspondientes del Reglamento de aplicación de los tributos invocan la habilitación normativa del artículo 104.2 de la LGT a los efectos del cómputo del plazo de resolución, mientras que el procedimiento inspector sigue sus propias normas específicas que le permiten la ampliación del plazo por otros 12 meses. El artículo 150 de la LGT no contempla la remisión reglamentaria para la regulación de causas de interrupción justificada y de dilaciones no imputables a la Administración. Es más la propia LGT ha previsto concretas causas de interrupción justificada para el procedimiento de inspección: la suspensión por remisión del expediente al Ministerio Fiscal o al juez ante posible existencia de delito fiscal ⁴¹, o la solicitud de informe a la Comisión consultiva ante posible existencia de conflicto en la aplicación de la norma ⁴². Igualmente se ha regulado alguna previsión en relación con alguna causa de dilación no imputable al contribuyente de manera expresa para el procedimiento de inspección ⁴³.

Todo ello pudiera dar a entender que en el procedimiento inspector no procede aplicar las interrupciones justificadas ni las dilaciones no imputables a la Administración previstas en los artículos 103 y 104 del RGAT, dado que fuera de los supuestos previstos legalmente para el procedimiento inspector no procedería ninguna novedad reglamentaria. No obstante, la solución contraria es la que se impone a la luz del artículo 150.1 de la LGT que establece que a los efectos del cómputo del plazo de resolución serán aplicables las reglas del artículo 104.2 de la LGT. Por ello y a pesar de la falta de claridad y del juego de remisiones y especialidades, las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración previstas en los artículos 103 y 104 del RGAT son plenamente aplicables al procedimiento inspector, «aunque pueda existir una duda razonable de legalidad en cuanto a los supuestos de interrupción o dilación no previstos legalmente ⁴⁴».

Del mismo modo, la aplicación de tales supuestos de interrupción justificada o dilaciones no imputables a la Administración al procedimiento sancionador resulta indubitada, a pesar de que la potestad sancionadora no forma parte del concepto relativo a la aplicación de los tributos, a la luz del artículo 211.2 de la LGT que expresamente señala que a los efectos del cumplimiento del cómputo del plazo para resolver serán aplicables las reglas contenidas en el artículo 104.2 de la LGT y que, como es conocido, se refieren a las incidencias temporales que pudieran suspender el cómputo del plazo del procedimiento.

⁴⁰ Recordemos que el artículo 150 de la LGT establece un plazo máximo de resolución de 12 meses y que expresamente se establece que el procedimiento inspector no caduca.

⁴¹ Artículo 150.4 de la LGT.

⁴² Artículo 159.3 de la LGT.

⁴³ El tiempo transcurrido desde la apreciación de las circunstancias que motivan la aplicación del método de estimación indirecta hasta la aportación de datos, pruebas o documentos antes de la propuesta de regularización no se tendrá en cuenta en el cómputo del plazo del artículo 150 de la LGT (art. 158.3 LGT).

⁴⁴ DE JUAN CASADEVALL, J.: «El nuevo Reglamento de Gestión e Inspección: normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios», ob. cit., pág. 139.

6. Ámbito objetivo y subjetivo de las dilaciones e interrupciones justificadas

Los procedimientos tributarios, y señaladamente el procedimiento de inspección, pueden tener por objeto varias obligaciones tributarias pudiendo referirse un procedimiento a varios conceptos tributarios –IRPF, IVA– o a varios periodos impositivos –2008, 2009...–⁴⁵. El problema que se plantea se refiere al ámbito de aplicación de las dilaciones e interrupciones justificadas en estos casos; es decir, si la concurrencia de estas circunstancias en el seno de un procedimiento tributario concreto han de computarse en relación con todos los conceptos y periodos impositivos o únicamente en relación con el concepto y periodo en el que se desarrollen las mismas.

Son dos las posibilidades de resolver esta cuestión: o bien se considera un único plazo del procedimiento inspector que afecta a todos los conceptos tributarios o periodos a los que se extiende la investigación, o por el contrario hay que considerar tantos plazos de duración del procedimiento como conceptos tributarios o periodos sobre los que recae la investigación. Ello significaría en relación con las interrupciones justificadas y dilaciones que estas, considerando la primera solución, deberían ser añadidas al plazo máximo de resolución del procedimiento con independencia de que afectaran a uno, varios o todos los conceptos o periodos objeto del procedimiento. Por el contrario, considerando la segunda opción, solo se aplicarían las dilaciones e interrupciones justificadas a los plazos de resolución de los procedimientos relativos al concepto o periodo al que se refirieran las mismas⁴⁶.

El legislador ha optado en su artículo 102.2 del RGAT por considerar un único plazo del procedimiento y aplicar las interrupciones justificadas y dilaciones al mismo sin considerar la existencia de varios conceptos tributarios o periodos objeto del procedimiento⁴⁷. Muy crítico con esta solución se ha mostrado un sector de la doctrina que considera que con esta interpretación se ha desbordado el sentido y alcance de lo que se debe entender por interrupción justificada o dilación no imputable a la Administración. La lógica obligaría a considerar que «solo las que se refieran a los elementos de la obligación tributaria y al concreto ejercicio fiscal objeto de regularización podrían calificarse como justificadas⁴⁸». Se mantiene que no podría hablarse de una interrupción justificada cuando la misma se refiere a otro concepto tributario u a otro periodo impositivo, y ello aunque todos ellos sean objeto de un único procedimiento de inspección.

Del mismo modo, se ha argumentado que la solución legal podría plantear algunas líneas de colisión con el principio de seguridad jurídica por entender que las garantías del contribuyente frente a la autotutela administrativa lo son para cada uno de los procedimientos que se corresponden con un concepto y periodo tributario, sin perjuicio de que puedan tramitarse acumuladamente⁴⁹.

⁴⁵ Artículo 178.1 del RGAT: «Las actuaciones del procedimiento inspector se extenderán a una o varias obligaciones y periodos impositivos de liquidación, y podrán tener alcance general o parcial en los términos del artículo 148 LGT».

⁴⁶ CHICO DE LA CÁMARA/GALÁN RUIZ/RODRÍGUEZ ORDANZA: *Procedimientos tributarios. Teoría, cuestiones prácticas, jurisprudencia, doctrina administrativa y bibliografía*, ob. cit., pág. 269.

⁴⁷ Artículo 102.2 del RGAT: «Los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y periodos objeto del procedimiento».

⁴⁸ DE JUAN CASADEVALL, J.: «El nuevo Reglamento de Gestión e Inspección: normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios», ob. cit., pág. 137.

⁴⁹ JUAN LOZANO, A.M.ª: «Análisis del Reglamento General de aplicación de los tributos en materia de actuaciones y procedimientos de inspección», *Actum Fiscal*, n.º 7, 2007, págs. 54 y 55. Afirma esta autora: «yo, francamente, lo encuentro

Por el contrario, el fundamento del que parte la norma y que es compartido por algún sector de la doctrina no es otro que la idea de la unidad del procedimiento. Lo que resulta afectado por las interrupciones justificadas y dilaciones es el procedimiento como tal al que se refiere la totalidad de las obligaciones y periodos objeto del mismo, y ello con independencia de que el origen de dichas causas pueda vincularse solo a alguna de dichas obligaciones y periodos ⁵⁰.

La jurisprudencia y doctrina administrativa han abogado mayoritariamente ⁵¹ por la consideración única del plazo del procedimiento tributario y el cómputo global y único de las dilaciones e interrupciones justificadas en relación con todos los conceptos tributarios y periodos a los que se refieren las actuaciones ⁵². A la luz de la normativa vigente, parece que no debe haber dudas en torno a la consideración única del plazo del procedimiento y a la aplicación de dilaciones e interrupciones con independencia de que afecten a todos o algunos de los elementos de las obligaciones y periodos objeto del procedimiento. A pesar de ello existe una línea argumentativa que, considerando la anterior normativa y sobre la base del principio de estanqueidad tributaria, mantiene la Audiencia Nacional al sostener que las dilaciones han de referirse al impuesto que se analiza, sin que pueda tener incidencia en otro concepto impositivo, puesto que no podría obstaculizar las actuaciones inspectoras respecto al otro impuesto examinado. Así, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de abril de 2008 señala que «tales circunstancias ofrecen relevancia dado que tal dilación puede tener efectos en el marco de las actuaciones referentes al Impuesto sobre el Patrimonio, pero no con relación a las llevadas a cabo para la comprobación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pues nada aportan ni podían aportar en relación con la liquidación por este concepto. En este sentido, hemos de recordar que la Sala (Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6.ª, Sentencia de 27 Sep. 2007) ha señalado en ocasiones anteriores, así en Sentencia de 19 de diciembre de 2002 (recurso 418/2000 de la Sección 2.ª), que el principio de estanqueidad tributaria impide que la eficacia interruptiva de una diligencia referida a un impuesto de un ejercicio sea también efectiva para otros impuestos del mismo ejercicio ⁵³».

un poco excesivo. Que concibamos un procedimiento único de inspección que abarca varios conceptos y periodos tributarios; que las causas de paralización justificada o las dilaciones que pueden venir circunscritas a algún concepto y periodo paralicen el transcurso del plazo máximo de duración respecto a todo el alcance sin cuestionar la posibilidad de extensión de las actas cuyo objeto no estuviera afectado por dichas incidencias (...). Yo no sé si esto se compadece muy bien con los principios que deben informar las situaciones respectivas frente a los efectos del transcurso del tiempo y las manifestaciones de actividad e inactividad imputables a cada cual».

⁵⁰ MONTERO DOMÍNGUEZ/BERNARDO/CARPIZO/CORONADO: *Gestión e inspección tributaria*, ob. cit., pág. 455.

⁵¹ No obstante, en algunas sentencias se ha mantenido que las dilaciones e interrupciones justificadas deben computarse de forma separada en relación con cada concepto tributario y periodo, aunque se trate de unas actuaciones inspectoras enmarcadas en un único procedimiento. Por ejemplo, bajo la normativa anterior, en la SAN de 27 de enero de 2009 se entiende que las dilaciones imputables al sujeto pasivo en relación con la aportación de documentación relativa a retenciones no se puede tener en cuenta para reducir el cómputo de la duración de actuaciones inspectoras en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁵² RTEAC de 16 de marzo de 2006, RTEAC de 28 de junio de 2007, RTEAC de 29 de enero de 2009 y en especial la STS de 4 de marzo de 2009 donde proclama el carácter unitario del procedimiento inspector aunque se refiera a más de un tributo o distintos periodos impositivos y amplía el plazo del procedimiento a todos los tributos y periodos a los que afecta la actuación, y ello aunque la causa que habilite la ampliación del plazo únicamente pueda predicarse de alguno de los tributos y periodos a los que afecta el procedimiento. Este criterio aparece ya anunciado en la STS de 27 de febrero de 2009.

⁵³ SAN de 30 de abril de 2008 (rec. 183/2008), Sección 4.ª, fundamento de derecho tercero. En apoyo de esta argumentación se cita la jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con su doctrina según la cual las diligencias no relacionadas con el impuesto analizado no tienen efectos interruptivos del plazo de prescripción por cuanto no suponen actuaciones que contribuyan a la liquidación, recaudación o imposición de sanción en el marco del impuesto controvertido (STS de 20 de abril de 2009, 6 de abril, 18 de septiembre de 2009). En cualquier caso, para considerar esta argumentación deberá ser posible constatar de manera clara si las diligencias o actuaciones del procedimiento inspector concretan el impuesto

No obstante, es muy interesante la opinión que mantiene que el procedimiento de inspección que se extiende sobre varias obligaciones tributarias es un procedimiento único solo hasta que se producen las actas de la inspección, porque a partir de las actas –tantas como conceptos o periodos impositivos– puede hablarse de que existen ya procedimientos diferentes, cada uno con su propia tramitación y con su propio acto de resolución⁵⁴. Se dice que las incidencias temporales del procedimiento deben considerarse de forma independiente respecto a cada concepto o periodo al que se refiere el acta⁵⁵. Esta sugerente argumentación nos permitiría coincidir al proponer reinterpretar el artículo 102.2 del RGAT añadiendo a la aplicación indistinta de las incidencias temporales a todo concepto y periodo objeto de un procedimiento tributario único, que si nos encontráramos en la fase de tramitación de las actas las dilaciones o interrupciones justificadas que se produjeran en relación con un único concepto y periodo tributario no pueden extenderse al resto de conceptos y periodos al entenderse que el procedimiento inspector que deriva de un acta es distinto del que deriva de otra acta diferente⁵⁶.

Por otro lado, el alcance subjetivo de las dilaciones e interrupciones justificadas viene delimitado por la extensión que realiza el artículo 102.3 del RGAT al procedimiento de declaración de responsabilidad. Se establece que «los periodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria acreditados durante el procedimiento de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones seguidos frente al deudor principal se considerarán, cuando concurren en el tiempo con el procedimiento de declaración de responsabilidad, periodos de interrupción justificada y dilaciones no imputables a la Administración tributaria a efectos del cómputo del plazo de resolución del procedimiento de declaración de responsabilidad». El sentido de este precepto es el de conectar los efectos de las incidencias temporales de los procedimientos tributarios seguidos contra el obligado principal al procedimiento de declaración del responsable que constituye un obligado tributario que actúa como garantía del cobro de la obligación tributaria principal y aun siendo un sujeto autónomo y específico presenta ciertas dosis de accesoriedad frente al deudor principal en tanto en cuanto responde ante el incumplimiento de este⁵⁷.

La responsabilidad puede declararse por los órganos liquidadores que están desarrollando un procedimiento de aplicación de los tributos mediante actuaciones de comprobación o investigación

y periodo al que la misma se refiere, tal y como los tribunales exigen (SSAN de 19 de diciembre de 2002 y 7 de febrero de 2007 en la que se concluye que la solicitud de información tributaria relativa al Impuesto sobre Sociedades no puede tener efectos interruptivos sobre el IRPF finalmente regularizado).

⁵⁴ CHICO DE LA CÁMARA/GALÁN RUIZ/ RODRÍGUEZ ORDANZA: *Procedimientos tributarios. Teoría, cuestiones prácticas, jurisprudencia, doctrina administrativa y bibliografía*, ob. cit., pág. 274.

⁵⁵ Si hay varias actas, de conformidad o disconformidad, no tiene sentido una comunicación de las incidencias temporales de unas a otras. Se plantea si tiene sentido que la solicitud de ampliación del plazo de alegaciones posterior al acta de disconformidad sea una dilación también para el concepto regularizado en el acta de conformidad; a esta cuestión se responde que no tiene sentido porque a partir del acta se produce una separación del inicial procedimiento único. (CHICO DE LA CÁMARA/GALÁN RUIZ/ RODRÍGUEZ ORDANZA: *Procedimientos tributarios. Teoría, cuestiones prácticas, jurisprudencia, doctrina administrativa y bibliografía*, ob. cit., pág. 274).

⁵⁶ CHICO DE LA CÁMARA/GALÁN RUIZ/ RODRÍGUEZ ORDANZA: *Procedimientos tributarios. Teoría, cuestiones prácticas, jurisprudencia, doctrina administrativa y bibliografía*, ob. cit., pág. 275.

⁵⁷ Muy crítica con esta cuestión y en general con la configuración procedimental de la declaración de responsabilidad en el seno de un procedimiento inspector se muestra JUAN LOZANO, A.M.ª: «Análisis del Reglamento General de aplicación de los tributos en materia de actuaciones y procedimientos de inspección», ob. cit., pág. 52, donde mantiene que la lógica jurídica no puede mantener esta regulación.

seguidas frente al deudor principal⁵⁸. Por ello, es posible que los elementos que son presupuesto de la responsabilidad aparezcan durante el procedimiento de comprobación o investigación que en el caso de verse afectados por dilaciones o interrupciones justificadas, puede afectar igualmente el procedimiento de declaración de responsabilidad que concurra en el tiempo y que ya se haya iniciado. En previsión de tal contingencia «la norma reglamentaria establece una regla de comunicación de la interrupción del cómputo entre dichos procedimientos, todos ellos de aplicación de los tributos: el de comprobación e investigación y el de declaración de responsabilidad que al mismo se anuda⁵⁹».

Un ejemplo particular objeto de regulación es el relativo a las incidencias temporales que se producen en un procedimiento de comprobación e investigación de entidades que tributan en régimen de consolidación fiscal. Algunos problemas se planteaban en relación con el cómputo del plazo de resolución –6 o 12 meses– en supuestos como estos en los que normalmente intervenían varias unidades. El artículo 195 del RGAT contiene varias normas interesantes sobre este particular, al establecer que la comprobación e investigación de la sociedad dominante y del grupo fiscal constituye un único procedimiento que incluye también las obligaciones tributarias propias de la dominante (IVA, retenciones)⁶⁰. Además, en cada entidad dependiente que sea objeto de inspección como consecuencia de la comprobación de un grupo fiscal se desarrollará otro procedimiento de inspección que incluirá sus propias obligaciones por Impuesto sobre Sociedades y otras actuaciones de colaboración respecto de la tributación del grupo en régimen de consolidación fiscal⁶¹. En principio en cada uno de esos procedimientos rige su propio plazo de resolución, pero la norma incluye una regla especial. Según el párrafo 4 del artículo 195 del RGAT, las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración que se produzcan en el seno de un procedimiento seguido con cualquiera de las entidades dependientes y que se refieran a la comprobación del Impuesto sobre Sociedades afectarán al plazo de duración del procedimiento seguido ante la sociedad dominante y el grupo fiscal siempre que la dominante tenga conocimiento formal de ello y solo desde ese momento. La jurisprudencia ha hecho hincapié en esta cuestión formal exigiendo a la sociedad dominante la constancia expresa del conocimiento de las interrupciones o dilaciones producidas en las sociedades dependientes miembros del grupo para poder extender sus efectos al procedimiento seguido frente al grupo-sociedad dominante⁶².

⁵⁸ Artículo 174 de la LGT: «1. La responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación a la presentación de la autoliquidación, salvo que la ley disponga otra cosa. 2. En el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del periodo voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación».

⁵⁹ MONTERO DOMÍNGUEZ/BERNARDO/CARPIZO/CORONADO: *Gestión e inspección tributaria*, ob. cit., pág. 456.

⁶⁰ Artículo 195.1 del RGAT: «La comprobación e investigación de la sociedad dominante y del grupo fiscal se realizará en un único procedimiento de inspección que incluirá la comprobación de las obligaciones tributarias del grupo fiscal y de la sociedad dominante objeto del procedimiento».

⁶¹ Artículo 195.2 del RGAT.

⁶² SSAN de 21 de septiembre y 8 de octubre de 2009. En estas sentencias se mantiene que «las dilaciones producidas en el seno de los expedientes de comprobación incoados a las tres sociedades del grupo (...) no pueden ser imputadas al sujeto pasivo del impuesto, pues no consta en modo alguno en el expediente tramitado a este que el mismo tuviera conocimiento de los requerimientos cuya desatención por las sociedades dominadas determinó las dilaciones imputadas, sin que la circunstancia de ser sociedad matriz, cabecera de grupo o sociedad dominante permita construir una presunción de conocimiento de lo actuado con sus dominadas que no se desprende, ni siquiera indiciariamente, de la normativa aplicable, ni deriva en absoluto del carácter general de las actuaciones de comprobación que nos ocupan».

En el fondo se trata de que los retrasos en la comprobación del Impuesto sobre Sociedades en cualquiera de las entidades dependientes no condicionen el plazo de terminación del procedimiento en el grupo-sociedad dominante ⁶³, extendiéndose los efectos suspensivos a este procedimiento, de tal manera que el grupo actúa como una unidad y las incidencias temporales que afecten a sus partes afectan a la sociedad dominante y al grupo como tal.

III. INTERRUPCIONES JUSTIFICADAS

El artículo 103 del RGAT establece las causas de interrupción justificada del plazo de los procedimientos tributarios ⁶⁴. Lo primero que conviene precisar es que tales causas están tasadas en el reglamento, por lo que los establecidos en el artículo 103 del RGAT son los únicos supuestos admisibles ⁶⁵. Además, hasta la aprobación del RGAT estas causas de interrupción justificada eran aplicables únicamente al procedimiento de inspección –puesto que se regulaban en el Reglamento General de Inspección– mientras que en la actualidad las mismas pueden acaecer en cualquier procedimiento de aplicación de los tributos.

El Reglamento de aplicación de los tributos incorpora seis supuestos de interrupción justificada, si bien lo cierto es que únicamente tres son nuevos ⁶⁶, dado que los otros tres ya se incluían en el Reglamento de Inspección de 1986 ⁶⁷. Posiblemente, lo más relevante no sea la regulación de las nuevas causas de interrupción justificada sino los matices que se incorporan a las causas ya existentes ⁶⁸.

1. Petición de datos, informes, dictámenes o valoraciones

El apartado a) del artículo 103 del RGAT considera que está justificada la interrupción del plazo del procedimiento que se produzca como consecuencia de la petición de datos, informes, dic-

⁶³ PEÑA GARBÍN, J.M.: *La Inspección de Hacienda. Problemas y soluciones*, ob. cit., pág. 249.

⁶⁴ El artículo 150.1 de la LGT remite al artículo 104.2 de la LGT en relación con las causas de interrupción justificada en el procedimiento inspector.

⁶⁵ Esta es la principal diferencia entre estos supuestos y los de dilaciones no imputables a la Administración, lo cual ha llevado a considerar la diferente aplicación de unos y otros en el sentido de que la mera invocación de los supuestos tasados de interrupciones justificadas producirá los efectos previstos, mientras que en el caso de las dilaciones ha de probarse no solo su concurrencia sino que además imposibilite la continuación de la tramitación del expediente (MONTERO DOMÍNGUEZ/BERNARDO/CARPISO/CORONADO: *Gestión e inspección tributaria*, ob. cit., pág. 462).

⁶⁶ Son nuevos los siguientes supuestos: la petición a la Comisión consultiva del informe preceptivo para la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria; la dependencia de actuaciones judiciales en el ámbito penal para la determinación de la obligación tributaria, y el planteamiento de conflicto de competencias ante las Juntas Arbitrales.

⁶⁷ Son supuestos ya regulados en la normativa anterior: la petición de datos, informes, dictámenes a otras Administraciones; la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente; y la fuerza mayor: cualquier otro supuesto no tasado debería canalizarse a través de la fuerza mayor, que sería una cláusula de cierre (WERT ORTEGA, M.: «El plazo de las actuaciones inspectoras», *RCyT*. CEF, n.º 333, 2010, pág. 18).

⁶⁸ DE VICENTE BENITO, F.: «Incidencia del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección aprobado por Real Decreto 1065/2007, en la duración del procedimiento inspector», ob. cit., pág. 64.

támenes o valoraciones a órganos de la misma o de otras Administraciones ⁶⁹. La lógica del supuesto está fuera de toda discusión dado que durante ese tiempo la Administración no puede actuar, razón por la cual el plazo del procedimiento debe suspenderse hasta que se disponga del dato, informe... requerido y sin el cual no puede avanzar el procedimiento.

Este supuesto supone una ampliación del ámbito objetivo y subjetivo de la interrupción justificada. Y ello porque frente a la regulación anterior, el Reglamento de aplicación de los tributos extiende la interrupción justificada a la petición de dictámenes y valoraciones que no estaban incluidas en la anterior regulación. Además y desde un punto de vista subjetivo, la interrupción justificada acaecerá cuando se soliciten tales actuaciones a otros órganos o unidades de la misma o diferente Administración. La novedad estriba en que se considera interrupción justificada las peticiones formuladas a otras unidades administrativas encuadradas dentro de la misma Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y encuadradas en la misma Secretaría de Estado ⁷⁰, como por ejemplo peticiones de dictámenes a la Dirección General de Tributos, o de datos a la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF), o de valoraciones de arquitectos o incluso de informes de otras unidades inspectoras ⁷¹. Algún tipo de controversia pudiera plantear el hecho de que se entienda como interrupción justificada esta circunstancia puesto que, dada la personalidad jurídica única de la Administración, el incumplimiento de los plazos por la propia Administración pudiera conllevar una cierta ventaja para ella; la suspensión del cómputo y por lo tanto la ampliación del plazo para resolver. En mi opinión, la Administración ha de llevar a cabo un control estricto de las peticiones de información, cuya tramitación hace lógico, por imposibilidad, la suspensión del cómputo del plazo del procedimiento.

Desde un punto de vista objetivo, debe señalarse que la información solicitada ha de ser información con trascendencia tributaria y ha de coadyuvar de manera indubitada al desarrollo de las actuaciones inspectoras, de tal manera que incluso la carencia de la misma dificulte o impida el buen fin del procedimiento inspector ⁷². Una de las cuestiones sobre la que los Tribunales de Justicia se han pronunciado ha sido la relativa a la consideración de la petición de informes como supuesto de fuerza mayor. Frente al criterio de que la necesidad de un informe reclamado por la Inspección Tributaria fuera conspirado como un caso de fuerza mayor y por lo tanto se produjera una interrupción indefinida del procedimiento mientras persistiera la mencionada causa, los Tribunales consideran

⁶⁹ Artículo 103 a) del RGAT: «Cuando se pidan datos, informes, dictámenes o valoraciones a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes, valoraciones que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses».

⁷⁰ Anteriormente se consideraba que únicamente una interrupción era justificada cuando se tratara de petición de datos o informes de la AEAT a un órgano administrativo encuadrado en una Secretaría de Estado distinta (DE VICENTE BENITO, F.: «Incidencia del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección aprobado por Real Decreto 1065/2007, en la duración del procedimiento inspector», ob. cit., pág. 65).

⁷¹ Entre otros ejemplos: RTEAC de 27 de julio de 2005 considera interrupción justificada la petición de una comunidad autónoma a otra de una valoración de unos bienes inmuebles; SSAN de 11 de marzo de 2005, 18 de julio de 2006, 22 de mayo de 2009 consideran interrupción justificada la petición de información a las Administraciones de otros Estados; SAN de 14 de mayo de 2008 considera interrupción justificada la petición de un informe al Abogado del Estado.

⁷² SANZ CLAVIJO, A.: «Procedimiento inspector: conclusiones del I Seminario del Foro García Añoveros», *Documentos IEF*, n.º 16/10, pág. 9.

que estos supuestos deben encuadrarse bajo la rúbrica de petición de informes y someterse la suspensión al plazo máximo de seis meses fijado en la norma ⁷³.

La suspensión del plazo del procedimiento viene delimitada temporalmente en la normativa al establecer que esta causa de interrupción justificada se prolongará «por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos (se refiere a datos, informes, dictámenes o valoraciones) por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes o valoraciones que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses».

La primera reflexión que procede realizar en este punto tiene que ver con la conveniencia o no de comunicar al obligado tributario que se encuentra ante un supuesto de interrupción justificada, notificándole la petición de los datos, informes, dictámenes o valoraciones correspondientes, así como la recepción de lo requerido. La norma no impone tal deber de comunicación para poder entender que estamos ante un supuesto de interrupción justificada. Sin embargo la Ley 30/1992 de procedimiento administrativo común en su artículo 42.5 c) si establece que la suspensión del procedimiento por petición de informes preceptivos ha de comunicarse al interesado; y ello tanto la petición como la recepción del mismo ⁷⁴. En el ámbito tributario ha sido alguna novedosa jurisprudencia la que ha considerado que no puede considerarse como interrupción justificada la petición de una comunidad autónoma a otra de la valoración de unos bienes inmuebles porque no se notificó al contribuyente tal circunstancia ⁷⁵. Como se ha dicho, «de generalizarse esta doctrina jurisprudencial se producirían importantes efectos en la práctica puesto que no es usual que la Administración notifique al obligado tributario estas peticiones a otros órganos administrativos que suponen, por otra parte, el supuesto más habitual de interrupciones justificadas ⁷⁶». En todo caso y en alguna medida esta problemática ha quedado mitigada con la consagración del derecho a conocer el estado del cómputo del plazo del procedimiento y de la existencia de las circunstancias que puedan suspender el mismo con indicación de las fechas de inicio y fin de la interrupción, siempre que el obligado tributario lo solicite expresamente tal y como establece el artículo 102.6 del RGAT.

Otra cuestión que merece algún comentario es la referente al *dies ad quem* de la interrupción justificada, y más concretamente su conexión con la recepción del informe, dato..., por el órgano

⁷³ STSJ Aragón de 27 de mayo de 2009.

⁷⁴ Artículo 42.5 c) de la Ley 30/1992: «Cuando deban solicitarse informes que sean preceptivos y determinantes del contenido de la resolución a órgano de la misma o distinta Administración, por el tiempo que medie entre la petición, **que deberá comunicarse a los interesados**, y la recepción del informe, **que igualmente deberá ser comunicada a los mismos**. Este plazo no podrá exceder en ningún caso de tres meses». La negrita es nuestra.

⁷⁵ STSJ Madrid de 13 de julio de 2009. Este tribunal mantiene la necesidad de esta comunicación formal al interesado para que se produzcan los efectos inherentes a la interrupción justificada, tomando como argumento esencial el conocimiento formal que se exige para la aplicación de causas de interrupción de la prescripción tributaria por parte del contribuyente afectado. Se dice que tales circunstancias (la petición de datos, informes, dictámenes o valoraciones) suponen un hecho relevante que el sujeto ha de conocer y que no puede permanecer en el ámbito interno de la Administración puesto que despliega importantes efectos sobre el contribuyente.

⁷⁶ CHICO DE LA CÁMARA/GALÁN RUIZ/RODRÍGUEZ ORDANZA: *Procedimientos tributarios. Teoría, cuestiones prácticas, jurisprudencia, doctrina administrativa y bibliografía*, ob. cit., pág. 282.

competente para continuar el procedimiento. Debe valorarse esta referencia puesto que la suspensión del plazo debe finalizar cuando el órgano competente puede seguir actuando una vez recibido el dato, informe..., por ello, en los casos en los que el solicitante del dato, informe, dictamen o valoración sea un órgano distinto del competente en el procedimiento de que se trate, o bien sea su superior jerárquico, la suspensión por esta interrupción justificada durará hasta que el órgano competente para continuar el procedimiento reciba el dato, informe, dictamen o valoración.

En todo caso, la demora por esta circunstancia no podrá exceder de seis meses o de 12 si la petición es a otra Administración de otro Estado. Dos consideraciones debemos hacer. En primer lugar, debemos coincidir con la doctrina administrativa que entiende aplicable el plazo máximo de seis meses «tanto para aquellos supuestos en los que se recibe la información con posterioridad al mismo (puesto que la que se recibe con antelación a su transcurso el cómputo del periodo de interrupción alcanzará hasta la fecha de su recepción), como en aquellos casos en los que la información no se recibe ni antes ni después del transcurso del plazo aludido, como es el supuesto que nos ocupa, sin que por ello ese periodo deje de ser considerado interrupción justificada. Se trata, en definitiva, de una garantía del procedimiento de comprobación con objeto de que la interrupción no determine una ampliación de las actuaciones inspectoras *sine die* que exceda del mandato legal, en cuanto que la Administración no puede determinar de antemano si la información que solicita la recibirá o no y cuándo lo hará ⁷⁷». Es decir, que una vez solicitados los datos, informes, dictámenes o valoraciones, la interrupción se producirá hasta su recepción –si se recibe antes de los seis meses o 12– o hasta el transcurso de seis meses –o 12– tanto si la información se recibe pasado ese plazo como si nunca se recibe, puesto que la Administración cuando solicita tal información desconoce si la recibirá y cuándo lo hará. Como mínimo la Administración no podrá actuar durante el plazo de seis meses que sería el tiempo razonable para que se atienda un requerimiento de este tipo ⁷⁸.

Por otro lado, en el caso de petición de datos, informes, dictámenes o valoraciones a la Administración de otro Estado, el plazo máximo de suspensión será de 12 meses. Puede ser criticable que no se haya hecho ninguna distinción en función de si el Estado requerido es miembro o no de la Unión Europea o de la existencia de algún Acuerdo de intercambio de información específico con ese Estado, cuestiones estas que pueden tener relevancia en cuanto al plazo de respuesta. En este punto hemos de precisar que el intercambio de información bajo requerimiento entre Estados en el ámbito de la Unión Europea no estaba sujeto a ningún plazo. La Directiva 77/799/CEE se refería en su artículo 5 a esta cuestión al establecer que «La autoridad competente del Estado miembro que deba facilitar informaciones en virtud de los artículos precedentes procederá a su transmisión lo más rápidamente posible ⁷⁹». Esta indicación, siendo de gran relevancia interpretativa, no deja de adolecer de una gran imprecisión e indeterminación. En este sentido el Grupo *Ad Hoc* de alto nivel del Consejo de la Unión Europea en materia de lucha contra el fraude fiscal, ya señaló que la inexistencia de un límite tem-

⁷⁷ RTEAC de 6 de mayo de 2005, fundamento jurídico quinto

⁷⁸ Otro criterio se sigue en la SAN de 16 de marzo de 2009 al entender que, bajo el anterior reglamento y considerando aplicable el plazo de 12 meses solo a peticiones a Estados no comunitarios, el exceso de los seis meses en atender una petición de información a las autoridades irlandesas (tardó 8 meses) supone la consideración como interrupción injustificada del procedimiento aplicando los efectos del artículo 150.2 de la LGT.

⁷⁹ Artículo 5 de la Directiva 77/799/CEE. Continúa este precepto señalando que «en caso de dificultades o cuando se negare a facilitar tales informaciones, dicha autoridad competente deberá informar de ello inmediatamente a la autoridad solicitante indicando la naturaleza de las dificultades o razones de su negativa».

poral para responder las solicitudes de información no resultaba adecuado para prevenir y combatir a tiempo el fraude fiscal⁸⁰. Por su parte, el artículo 26 del Convenio Modelo OCDE no hace ninguna referencia a esta cuestión, quedando indeterminado el plazo de contestación al requerimiento de información en los convenios para evitar la doble imposición (CDI)⁸¹. Por su parte, la reciente Directiva del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad⁸² establece como gran novedad la fijación de un plazo máximo de respuesta a la petición de información por parte de un Estado miembro. El plazo para comunicar la información solicitada se cifra en seis meses a partir de la fecha de recepción de la solicitud⁸³. La seguridad jurídica que ello supone constituye una garantía esencial para el contribuyente y para la eficacia de la actuación administrativa. Con esta Directiva las peticiones de información a otros Estados comunitarios no se demorarán más de seis meses, aplicándose, de hecho, la demora de los 12 meses a los que se refiere el artículo 103 a) del RGAT para los casos de petición de información a Estados no comunitarios a los que no resulte de aplicación la Directiva.

En todo caso, y a la luz de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos y de su reglamento de desarrollo, parece lógico entender que las peticiones de datos, informes..., en buena medida se realizarán en formato electrónico, lo cual cuestiona que se establezca un plazo de seis meses para lograr el dato o documento que se encuentre en poder de la misma Administración y en formato electrónico, «pues la rapidez de acceso a los archivos y registros que permiten las nuevas tecnologías se compadece mal con esta larga duración y con la previsión legal cuando al referirse a la adaptación de los procedimientos administrativos decía que se deberán considerar especialmente aspectos tales como (...) la reducción de los plazos y tiempos de respuesta, así como la racionalización de la distribución de las cargas de trabajo y de las comunicaciones internas⁸⁴».

2. Remisión del expediente al Ministerio Fiscal

El apartado b) del artículo 103 del RGAT incluye un supuesto clásico y manifestación del principio *ne bis in idem* al considerar una interrupción justificada la remisión del expediente al Ministe-

⁸⁰ Documento del Consejo 8668/00 FISC 67 CRIMORG 83, de 22 de mayo de 2000, pág. 15.

⁸¹ La práctica convencional española demuestra que ningún CDI ha recogido en su articulado –art. 26 o equivalente– una disposición referida al plazo para responder a un requerimiento de información. Únicamente el CDI de España con Costa Rica contiene, no en el articulado sino en el Protocolo, una referencia expresa al plazo para responder al requerimiento de información: «Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comprometen a atender los requerimientos de información del otro Estado contratante en el plazo de seis meses, desde la recepción del requerimiento (Protocolo del CDI de España y Costa Rica, apartado XIII *ad art.* 26).

⁸² Directiva 2011/16/UE, del Consejo de 15 de febrero de 2011 (Diario Oficial UE, L64, de 11 de marzo de 2011).

⁸³ Artículo 7 de la Directiva relativa a la cooperación en materia de fiscalidad. En todo caso, ese plazo máximo de seis meses se reduce a dos meses cuando no sea preciso realizar investigaciones administrativas en los casos en los que la autoridad requerida dispusiera ya de la información solicitada. No obstante, el plazo general de seis meses admite excepciones o prórrogas en los supuestos de especial complejidad. La propuesta de Directiva no concreta el nuevo periodo prorrogable en tales casos y deja libertad a los Estados implicados para fijar plazos distintos (MARTÍNEZ GINER, L.A.: «Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la propuesta de Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad», *Quincena Fiscal*, n.º 12, 2009, págs. 54-57).

⁸⁴ CAYÓN GALIARDO, A.: «Modificaciones previstas en los procedimientos de aplicación de los tributos», *Técnica Tributaria*, n.º 86, 2009, pág. 13.

rio Fiscal o a la jurisdicción competente ⁸⁵. Esta causa de suspensión del plazo del procedimiento es, en buena parte, una reiteración de lo establecido para el procedimiento inspector en el artículo 150.4 a) de la LGT, donde se regula con carácter específico para este procedimiento la interrupción justificada del cómputo del plazo de dichas actuaciones por la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o del tanto de culpa a la jurisdicción competente.

Con carácter general, el artículo 180.1 de la LGT proclama la suspensión del procedimiento administrativo en los casos en que pueda existir delito contra la Hacienda Pública, mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal ⁸⁶. Lo que resulta evidente en tales casos es que la Administración no puede actuar produciéndose un efecto suspensivo en el cómputo del plazo y al tiempo la suspensión del plazo de prescripción ⁸⁷. El fundamento de esta interrupción justificada se encuentra en el propio artículo 180.1 de la LGT y no plantea problemas interpretativos. No obstante, debe señalarse que la figura de la suspensión de la prescripción tributaria resulta algo forzada a la luz del artículo 68 de la LGT que configura como interrupción de la prescripción la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal. En este sentido queremos señalar que la literalidad del artículo 180.1 de la LGT refiere que si la jurisdicción penal no aprecia la existencia de delito, la Administración continuará sus actuaciones y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción. La interpretación que sugerimos es la de que la desaparición de la causa de interrupción justificada supone reanudar el plazo del procedimiento suspendido, lo cual a la luz del artículo 180.1 de la LGT supondría reanudar el cómputo del plazo de prescripción suspendido igualmente. Propuestas *de lege ferenda* pudieran sugerir que lo que se reanuda es únicamente el plazo del procedimiento y que lo que realmente acaece es una interrupción de la prescripción del artículo 68 de la LGT, pero, en mi opinión, la imposibilidad de actuar, aunque quisiera, por parte de la Administración durante la suspensión del procedimiento debiera suponer igualmente la suspensión del plazo de prescripción, puesto que el silencio de la relación jurídica necesario para que se produzca la extinción por prescripción no se quebranta por actuación de la Administración tributaria sino por imposibilidad material de actuar.

Algún comentario ha merecido la duración de la suspensión del procedimiento tributario por tal motivo y su aplicación únicamente a los conceptos y periodos tramitados efectivamente como delito fiscal ⁸⁸. Establece el precepto reglamentario que la misma se prolongará «por el tiempo que

⁸⁵ Artículo 103 b) del RGAT: «Cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 180.1 de la LGT, se remita al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente, por el tiempo que transcurra desde dicha remisión hasta que, en su caso, se produzca la recepción del expediente devuelto o de la resolución judicial por el órgano competente para continuar el procedimiento».

⁸⁶ A la luz de la ratificación por España del Protocolo número 7 al CEDH (entrada en vigor el 1 de diciembre de 2009) y de la STEDH Ruotsalainen contra Finlandia de 16 de junio de 2009, puede interpretarse el principio *non bis in idem* en relación con el ámbito sancionador –no afectando por lo tanto al procedimiento inspector–, que una vez que el tribunal penal resuelva sobre el fondo del asunto, condenando pero también absolviendo al contribuyente, no será posible reanudar al procedimiento administrativo sancionador.

⁸⁷ MARTÍNEZ GINER, L.A.: «Suspensión e interrupción de la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria», *RCyT*, CEF, n.º 225, 2001, págs. 46 y ss.

⁸⁸ «La paralización del procedimiento administrativo como consecuencia de la vía penal debe limitarse a los conceptos y ejercicios que son incluidos en la querrela y que sean admitidos en el auto de incoación, pero en ningún caso a otros conceptos o ejercicios anteriores no incluidos en la causa penal, los cuales, aun cuando fueran denunciados por la Inspección ante el Ministerio Fiscal, al no incluirse en la querrela, pudieron ser regularizados en vía administrativa una vez que la Administración tributaria conoció su no inclusión en la vía criminal» (RTEAC de 20 de octubre de 2009).

transcurra desde dicha remisión hasta que, en su caso, se produzca la recepción del expediente devuelto o de la resolución judicial por el órgano competente para continuar el procedimiento», pensando en este último supuesto en que se abra efectivamente juicio y del mismo resulte sentencia absolutoria. El problema se suscita por la determinación del *dies ad quem* de la suspensión. Bajo la normativa anterior la interrupción justificada de actuaciones concluía cuando el expediente era devuelto o la resolución judicial notificada al Servicio Jurídico de la AEAT. Por lo tanto era responsabilidad de la Administración el tiempo que transcurría desde la notificación del expediente al Abogado del Estado hasta la reanudación de las actuaciones. Con el nuevo Reglamento de aplicación de los tributos, el lapso de tiempo que medie entre la recepción del expediente o la resolución judicial por el Servicio Jurídico de la AEAT y su remisión a la unidad de la Inspección que deba continuar las actuaciones, se considera como interrupción justificada y no ha de computar dentro del plazo máximo de resolución, puesto que se exige la devolución o notificación al órgano que deba continuar las actuaciones.

Muy crítica se ha mostrado parte de la doctrina al afirmar que «según la previsión reglamentaria no sirve de nada la notificación judicial a la Abogacía del Estado, que asume la representación procesal de la Hacienda Pública, de la sentencia absolutoria, auto de sobreseimiento o archivo de actuaciones ⁸⁹». Se mantiene que «se trata de una norma cuya justificación es difícilmente comprensible, ya que no encontramos argumento jurídico alguno que sustente que la demora de la propia AEAT en reanudar las actuaciones deba excluirse del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones ⁹⁰». Ello ha llevado a mantener que mediante la regulación de la duración de la suspensión por esta interrupción justificada se ha producido un exceso reglamentario puesto que se acota temporalmente la suspensión de actuaciones hasta la recepción de expediente o resolución judicial por el órgano competente para continuar las actuaciones cuando del artículo 180.1 de la LGT puede colegirse que el término final de la interrupción justificada puede producirse con la notificación a la representación procesal de la Administración tributaria de cualquiera de las circunstancias alternativas que contempla el artículo 180.1 de la LGT (sentencia, sobreseimiento, archivo actuaciones) ⁹¹.

En principio la devolución del expediente a la que se refiere el artículo 103 b) del RGAT no es en realidad una forma de terminación del proceso penal, sino que se trata en realidad de una actuación administrativa interna en el marco de las relaciones entre el Ministerio Fiscal y la AEAT, y precisamente por ello tiene un carácter potestativo, dado que de hecho la norma se refiere «en su caso» a la recepción del expediente devuelto. En realidad, las opciones que plantea el artículo 103 b) del RGAT y el artículo 180.1 de la LGT son todas las posibles vicisitudes que pueden acontecer cuando la AEAT remite el expediente al Ministerio Fiscal y se abstiene de continuar el procedimiento: o bien continua el procedimiento penal y finaliza en sentencia, o se acuerda el sobreseimiento o en el caso de que los hechos no sean constitutivos de delito, se devuelve el expediente a la AEAT ⁹².

⁸⁹ DE JUAN CASADEVALL, J.: «El nuevo Reglamento de Gestión e Inspección: normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios», ob. cit., pág. 140

⁹⁰ DE VICENTE BENITO, F.: «Incidencia del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección aprobado por Real Decreto 1065/2007, en la duración del procedimiento inspector», ob. cit., pág. 64.

⁹¹ Véase nota 89.

⁹² DE JUAN CASADEVALL, J.: «El nuevo Reglamento de Gestión e Inspección: normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios», ob. cit., pág. 142.

3. El informe preceptivo en la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria

La solicitud del informe preceptivo del artículo 159 de la LGT a la Comisión consultiva para declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria constituye una causa de interrupción justificada del cómputo del plazo de los procedimientos tributarios, en particular del procedimiento inspector. Como es conocido, el artículo 15 de la LGT establece que para que la inspección pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, debe emitirse un informe favorable de una comisión consultiva con una determinada composición⁹³. La interrupción justificada producida por la solicitud de tal informe viene ya establecida en la propia LGT, lo cual hace redundante la referencia reglamentaria a esta causa. Establece el artículo 159.3 de la LGT que «el tiempo transcurrido desde que se comunique al interesado la procedencia de solicitar el informe por el órgano de inspección será considerado como una interrupción justificada del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras previsto en el artículo 150 de esta ley».

A pesar de tal carácter, el artículo 103 c) del RGAT precisa el alcance de la interrupción justificada al señalar que la misma se prolongará «por el tiempo que transcurra desde la notificación al interesado a que se refiere el artículo 194.2 de este reglamento⁹⁴ hasta la recepción del informe por el órgano competente para continuar el procedimiento o hasta el transcurso el plazo máximo para su emisión». El procedimiento queda en suspenso hasta la emisión y recepción del informe de la comisión consultiva por el órgano competente para continuar –la Inspección. Una vez recibido el citado informe el cómputo del plazo máximo para resolver dejaría de estar suspendido y continuaría en el punto en que quedó detenido. La norma reglamentaria limita el efecto suspensivo del plazo del procedimiento provocado por la solicitud de este informe al establecer como máximo el límite de plazo que tiene la Comisión consultiva para la emisión del informe que será de tres meses ampliable un mes más⁹⁵.

4. Actuaciones judiciales penales de las que dependa la obligación tributaria

Una novedad que ha de valorarse positivamente es la inclusión de una nueva causa de interrupción justificada basada en la existencia de actuaciones judiciales en el ámbito penal de las que dependa la determinación o imputación de la obligación tributaria⁹⁶. Este supuesto es complemen-

⁹³ Artículo 159.1 de la LGT. El artículo 194 del RGAT en su apartado 4 se refiere a la composición de esta comisión consultiva: dos representantes de la Dirección General de Tributos y dos representantes de la Administración tributaria actuante.

⁹⁴ El artículo 194.2 del RGAT se refiere a esa notificación señalando que cuando el órgano competente para liquidar considera que concurren las circunstancias para declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, habrá de remitir a la Comisión consultiva los informes previos para que esta emita su informe motivado sobre la procedencia o no de tal declaración. «La remisión a la comisión consultiva se notificará al obligado tributario con indicación de la interrupción prevista en el apartado 3 de dicho artículo».

⁹⁵ Artículo 159.4 de la LGT.

⁹⁶ Artículo 103 d) del RGAT: «Cuando la determinación o imputación de la obligación dependa directamente de actuaciones judiciales en el ámbito penal, por el tiempo transcurrido desde que se tenga conocimiento de la existencia de dichas actuaciones y se deje constancia de este hecho en el expediente o desde que se remita el expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal hasta que se conozca la resolución por el órgano competente para continuar el procedimiento. No obstante, cuando ello sea posible y resulte procedente podrán practicarse liquidaciones provisionales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

tario al establecido en la letra b) del artículo 103 del RGAT y referido a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, aunque el establecido en la letra d) es distinto de ese y con un contenido más amplio y no referido exclusivamente a la remisión por presunto delito contra la Hacienda Pública ⁹⁷. En realidad esta interrupción justificada está prevista para «supuestos en que un procedimiento penal pueda poner de manifiesto rentas o bienes susceptibles de gravamen, de los que haya tenido conocimiento la Administración directa o indirectamente ⁹⁸».

Esta causa de interrupción justificada ha sido muy bien valorada por la doctrina puesto que la concurrencia de una actuación judicial penal de la que dependa la determinación de una obligación tributaria o su imputación con un procedimiento tributario planteaba muchos problemas prácticos que suponían un conflicto entre la seguridad jurídica y el principio *non bis in idem* porque la continuación del procedimiento tributario podía suponer una auténtica doble sanción por unos mismos hechos ⁹⁹.

Es lógico admitir que en tales casos no puede sancionarse una misma conducta por dos órganos, pero no es menos cierto que tampoco puede mantenerse una pendencia ilimitada del procedimiento tributario en función del pronunciamiento judicial penal. Además un problema añadido es que en muchas ocasiones la Administración tributaria no era parte en tales procesos penales y desconocía en otras tantas ocasiones el resultado de los mismos.

Por ello el procedimiento tributario se suspenderá «por el tiempo transcurrido desde que se tenga conocimiento de dichas actuaciones y se deje constancia de este hecho en el expediente o desde que se remita a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal hasta que se conozca la resolución por el órgano competente para continuar el procedimiento». Son dos, pues, los momentos que pueden actuar como *dies a quo* en esta suspensión del procedimiento, en función de si la activación del proceso penal tiene o no su origen en la Administración tributaria; en el primer caso la interrupción justificada computaría desde la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, mientras que en el segundo caso, sería desde que se conozca la existencia de dichas actuaciones penales. Algo más cuestionable es el momento de finalización de tal suspensión que la norma concreta en el conocimiento de la resolución judicial por el órgano competente para continuar el procedimiento. Y lo es porque en muchas ocasiones es muy complicado «conocer la resolución del órgano competente en un proceso judicial donde no está personada la Administración». Por ello se ha criticado que el precepto adolece de una cierta falta de concreción y se aboga por establecer la necesidad de notificar al órgano judicial la existencia de un procedimiento administrativo en curso que se suspende a resultas de la decisión judicial, condicionando la reanudación del procedimiento tributaria a la comunicación del fin del proceso y permitiendo –en su caso– a la Administración informarse del resultado o estado del mismo en cualquier momento ¹⁰⁰».

⁹⁷ MONTERO DOMÍNGUEZ/BERNARDO/CARPIZO/CORONADO: *Gestión e inspección tributaria*, ob. cit., pág. 460.

⁹⁸ DE JUAN CASADEVALL, J.: «El nuevo Reglamento de Gestión e Inspección: normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios», ob. cit., pág. 143. Se pone como ejemplo los casos en que se inspecciona al receptor de unas *facturas falsas* mientras se procesa al emisor de las facturas.

⁹⁹ En el caso de procesos penales con posibles estafas, falsedad de firmas o facturas falsas, cuando los sujetos son objeto de una comprobación tributaria, pueden ser relevantes las consecuencias fiscales del documento cuya validez se cuestiona penalmente y ello puede afectar a la comprobación administrativa (HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M. (coord.): *Comentarios a la Ley General Tributaria*, volumen I, ob. cit., pág. 817).

¹⁰⁰ HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M. (coord.): *Comentarios a la Ley General Tributaria*, volumen I, ob. cit., pág. 817.

5. La fuerza mayor

El apartado e) del artículo 103 del RGAT recoge una causa clásica de interrupción justificada presente en la normativa anterior y que ha sido objeto de interpretación por parte de la doctrina y jurisprudencia. La concurrencia de alguna causa de fuerza mayor que obligue a la Administración a interrumpir sus actuaciones justifica la suspensión del procedimiento tributario de manera ilimitada por el tiempo que dure esa causa.

La fuerza mayor es un concepto indeterminado que no es precisado por la norma, lo cual permite un cierto margen de actuación por el aplicador del derecho. El problema ha venido por su uso e invocación excesiva por parte de la Administración que ha alegado causas de fuerza mayor –como cajón de sastre– en supuestos que no encajan de manera adecuada en ese concepto, con la intención de conseguir una suspensión del procedimiento por todo el tiempo que durara tal circunstancia de fuerza mayor, sin considerar ningún límite temporal máximo como sí que ocurre en otras causas de interrupción justificada ¹⁰¹.

Esta circunstancia ha llevado a mantener que la fuerza mayor como causa de interrupción justificada ha de interpretarse de manera restrictiva de acuerdo con su carácter excepcional y no habitual. La jurisprudencia y doctrina administrativa han mantenido, con acierto, una interpretación moderada y restrictiva en relación con esta causa de interrupción justificada en múltiples pronunciamientos. Así se ha declarado que la necesidad de un determinado informe reclamado por la Inspección a otro órgano no es un supuesto de fuerza mayor sino de petición de datos, informes del apartado a) del artículo 103 del RGAT ¹⁰². Del mismo modo no se considera como un supuesto de fuerza mayor las demoras en los procedimientos provocadas por las vacaciones del representante del obligado tributario o de los trabajadores de una empresa ¹⁰³. Tampoco constituye supuesto de fuerza mayor que justifiquen la suspensión de un procedimiento ni los permisos ni la enfermedad ni cambios en unidades inspectoras ¹⁰⁴, aunque en algún caso sí que se consideró justificada la interrupción por cambio de inspector actuario debido a circunstancias del servicio ¹⁰⁵. Igualmente no se ha considerado como un supuesto de fuerza mayor el hecho de que una vez iniciada una inspección frente a un obligado tributario, se inicien paralelamente actuaciones con las dos sociedades en las que aquel participa, de modo que no fuera posible realizar las actuaciones con aquel mientras no concluyan las de las citadas sociedades ¹⁰⁶. La fuerza mayor como causa de interrupción justificada debe ser de tal magnitud que haya de obligar a la Administración a detener sus actuaciones, siendo además imposible de prever o pudiendo estar prevista resulta inevitable ¹⁰⁷. La

¹⁰¹ Recordemos que la interrupción justificada por petición de datos, informes, dictámenes y valoraciones se limita a los seis meses –y en algún caso a 12 meses–.

¹⁰² STSJ Aragón de 27 de mayo de 2009; RTEAC de 20 de abril de 2005.

¹⁰³ SSAN de 25 de febrero de 2004, 11 de octubre de 2006 y 30 de septiembre de 2010. Se trata de un derecho que tienen reconocido y no puede reputarse como un supuesto de fuerza mayor. Puede ser considerado, como veremos, como una dilación imputable al contribuyente. STSJ Asturias de 30 de junio de 2008.

¹⁰⁴ PEÑA GARBÍN, J.M.: *La Inspección de Hacienda. Problemas y soluciones*, ob. cit., pág. 245.

¹⁰⁵ RTEAC de 28 de septiembre de 2006.

¹⁰⁶ STSJ Valencia de 17 de mayo de 2006.

¹⁰⁷ FORTUNY/DE CASSO: «Análisis del procedimiento inspector. Novedades del nuevo Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección», en *Actum Fiscal*, n.º 7, 2007, pág. 69.

conceptualización relativa a qué se entiende por fuerza mayor en el ámbito tributario ha de remitirse a la doctrina propia del ámbito del Derecho Administrativo con las modulaciones que lleva a cabo la jurisprudencia tributaria que ha rechazado la práctica de amparar bajo un supuesto de fuerza mayor, con efectos suspensivos no limitados en el tiempo, a supuestos de petición de datos, informes que están expresamente configurados autónomamente en la normativa aplicable. En todo caso, ha de evitarse una excesiva ampliación de la idea de fuerza mayor contraria a su verdadera naturaleza que permitiría incluir bajo la misma cualquier situación de cierta necesidad o conveniencia de actuación de la Administración ¹⁰⁸.

En relación con la fuerza mayor como causa de interrupción justificada se establece que a pesar del efecto suspensivo que provoca en el procedimiento, se podrán practicar liquidaciones provisionales cuando sea posible, por no afectar la causa a todas las obligaciones y periodos objeto del procedimiento ¹⁰⁹.

6. Conflictos ante las Juntas Arbitrales

Se trata de un supuesto novedoso de interrupción justificada ante el planteamiento de conflictos de competencias ante las Juntas Arbitrales, tanto la de régimen común como ante la Junta Arbitral del País Vasco y la Junta Arbitral de Navarra ¹¹⁰. La interrupción por esta causa se prolongará por el tiempo que transcurra desde el planteamiento del conflicto hasta su resolución dictada por la respectiva Junta Arbitral ¹¹¹.

Las Juntas Arbitrales son órganos colegiados de deliberación y resolución de conflictos que se susciten entre la Administración tributaria del Estado y comunidades autónomas o diputaciones forales del País Vasco o la Comunidad Foral de Navarra, teniendo como objeto la aplicación de puntos de conexión, competencias en relación con procedimientos de gestión, recaudación, inspección o la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido, así como la interpretación y aplicación del Concierto Económico con el País Vasco y el Convenio Económico con Navarra. Se trata de un órgano creado ad hoc para resolver conflictos derivados de la fragmentación del poder tributario que debe pronunciarse, en la mayoría de casos, sobre la atribución de una

¹⁰⁸ CHICO DE LA CÁMARA/GALÁN RUIZ/ RODRÍGUEZ ORDANZA: *Procedimientos tributarios. Teoría, cuestiones prácticas, jurisprudencia, doctrina administrativa y bibliografía*, ob. cit., pág. 280.

¹⁰⁹ Artículo 103 e) del RGAT: «(...) No obstante, cuando sea posible y resulte procedente podrán practicarse liquidaciones provisionales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

¹¹⁰ Artículo 103 f) del RGAT.

¹¹¹ La normativa reglamentaria de desarrollo relativa a las Juntas Arbitrales (el RD 2451/1998, de 13 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos cedidos a las comunidades autónomas; el RD 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco; el RD 353/2006, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra) no regula expresamente un plazo máximo de resolución por lo que en atención a su articulado, el procedimiento de la Junta Arbitral se regirá supletoriamente por las normas contenidas en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, sobre Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común aplicándose el plazo general de seis meses.

competencia tributaria controvertida. En tales casos se justifica una suspensión del cómputo del plazo del procedimiento hasta que se resuelva el conflicto por la Junta Arbitral. En realidad, sería más preciso mantener la suspensión del procedimiento hasta la notificación de la resolución de la Junta Arbitral a las Administraciones tributarias en conflicto, en lugar de fijar el *dies ad quem* de dicha suspensión en el momento de la resolución. De hecho las normas reglamentarias que regulan el procedimiento ante las Juntas Arbitrales exigen la notificación mencionada.

IV. DILACIONES NO IMPUTABLES A LA ADMINISTRACIÓN

1. Consideraciones generales

El artículo 104 del RGAT regula las dilaciones no imputables a la Administración como causas que no han de computarse a la hora de determinar el plazo máximo de resolución de los procedimientos. Se trata de una lista de causas que encuentran su habilitación legal no en el artículo 104.2 de la LGT ¹¹², sino en la habilitación general de la disposición final 9.^a de la LGT que habilita al Gobierno a dictar cuantas disposiciones sean necesarias para la aplicación y desarrollo de la LGT. En este sentido Pérez Royo considera que no mediando habilitación legal expresa, no era menester de una norma reglamentaria fija qué debe entenderse por dilación no imputable a la Administración, siendo esta tarea labor de los órganos jurisdiccionales ¹¹³.

Es por ello, por lo que la lista de dilaciones no imputables a la Administración es meramente ejemplificativa, al no incluir un número tasado de dilaciones. El Reglamento de aplicación de los tributos se refiere a las mismas, «entre otras». Ello permite afirmar que es posible que existan dilaciones no imputables a la Administración distintas de las recogidas en el artículo 104 del RGAT y con los mismos efectos suspensivos del cómputo del plazo del procedimiento. El hecho de tratarse de una lista abierta ha generado algunos problemas lo cual ha merecido la crítica de la doctrina en aras a la mejor salvaguarda de la seguridad jurídica.

Estas circunstancias dilatorias no constituyen una novedad en cuanto a su existencia y contenido, aunque sí en cuanto a su denominación. Ya en el anterior Reglamento General de Inspección se regulaban las dilaciones imputables al contribuyente con los mismos efectos. Ahora, el legislador ha decidido asignar efectos suspensivos del procedimiento a ciertas dilaciones siempre que las mismas no sean imputables a la Administración. La diferencia es sensible. Bajo el nuevo reglamento toda incidencia dilatoria no imputable a la Administración no será computada en los plazos de los procedimientos, con independencia de quién sea el responsable de la misma ¹¹⁴. En

¹¹² Este precepto solo se refiere al desarrollo reglamentario específico de las interrupciones justificadas. Por ello la lista de dilaciones no imputables a la Administración no es una lista cerrada sino abierta.

¹¹³ Citado por SANZ CLAVIJO, A.: «Procedimiento inspector: conclusiones del I Seminario del Foro García Añoveros», ob. cit., pág. 10.

¹¹⁴ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: «Limitaciones temporales en las actuaciones inspectoras y en el procedimiento de inspección», ob. cit., pág. 1.193.

todo caso, la carga de la prueba corresponde a la Administración que deberá probar que ella misma no es la responsable en la demora correspondiente y por lo tanto se trata de una dilación no imputable a la misma.

De este modo, se amplía considerablemente el ámbito y eficacia de las dilaciones excluidas del cómputo del plazo de los procedimientos tributarios fundamentalmente por dos razones. En primer lugar, ahora las dilaciones se aplican a todo procedimiento tributario y no exclusivamente al procedimiento inspector¹¹⁵. En segundo lugar, lo relevante para su aplicación es que la dilación no sea imputable a la Administración, con independencia de si la misma es por causa y culpa del contribuyente o incluso de un tercero¹¹⁶. Con el nuevo precepto legal, se excluye del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones aquellas dilaciones que, sin ser directamente imputables al obligado tributario, tampoco lo son a la Administración, como verbigracia las debidas a retrasos de terceros en la cumplimentación de requerimientos de información. En el fondo, da la sensación de que la enunciación abierta de tales dilaciones es el reflejo de la plasmación legal de la práctica administrativa que ha demostrado la existencia de circunstancias impositivas de la actuación tributaria por razones ajenas a la Administración. De facto se amplía el plazo de resolución y se objetivan las circunstancias que pueden suspenderlo.

La particular naturaleza de las dilaciones que no son imputables a la Administración y los efectos suspensivos que provocan exige considerar las particularidades que permiten a las mismas desplegar su plena eficacia. En particular se puede debatir si para la operatividad de estas dilaciones basta con probar la existencia de las mismas o si por el contrario se requiere constatar que además impide la continuación de las actuaciones por interferir el normal devenir del procedimiento. En este sentido hay quien entiende que en el caso de las dilaciones del artículo 104 del RGAT la Administración ha de probar que las mismas impiden la continuación de las actuaciones, siendo esta una diferencia palmaria en relación con las causas de interrupción justificada que al estar tasadas la prueba de su existencia implica la detención automática del cómputo del plazo para resolver. Por el contrario en el caso de las dilaciones además de su concurrencia ha de quedar acreditado que no es posible continuar la tramitación del expediente. En justificación de tal tesis se argumenta el carácter de lista abierta de las dilaciones no imputables a la Administración. Pueden existir múltiples tipos de dilaciones, siendo lo realmente relevante que las mismas imposibiliten la continuación de la tramitación.

Esta interpretación viene confirmada de alguna manera por la Audiencia Nacional en sus Sentencias de 12 de marzo y de 23 de marzo de 2009 de las que se extrae la idea de que no puede existir automatismo en la consideración de una dilación. En este sentido se mantiene que para que exista

¹¹⁵ El artículo 104 del RGAT se ubica en el Capítulo III relativo a «Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios». En todo caso ha de señalarse que aunque en realidad la mayor parte de las dilaciones reguladas en el artículo 104 del RGAT son aplicables sin ningún problema al procedimiento inspector, lo cierto es que existen algunas de ellas que por la propia naturaleza de las mismas no son aplicables al mismo: en concreto, no podrían acaecer en el procedimiento de inspección las dilaciones enumeradas en la letra d) (el procedimiento de inspección no se inicia a instancia de parte), g) y h).

¹¹⁶ CHICO DE LA CÁMARA/GALÁN RUIZ/ RODRÍGUEZ ORDANZA: *Procedimientos tributarios. Teoría, cuestiones prácticas, jurisprudencia, doctrina administrativa y bibliografía*, ob. cit., pág. 283. En realidad la mayor parte de las dilaciones del artículo 104 del RGAT son imputables al contribuyente.

dilación imputable al contribuyente es necesaria una conducta obstruccionista por parte de este de tal manera que suponga una objetiva demora en la duración de las actuaciones y que dificulte o impida el procedimiento ¹¹⁷. El mero incumplimiento del plazo otorgado al sujeto o la constatación de que se ha producido la dilación no implica detener automáticamente el cómputo del plazo, sino que hay que analizar caso por caso la influencia de la misma en el resultado final ¹¹⁸. Por ello se mantiene que no se producirá dilación suspensiva cuando a pesar de la misma la Inspección practique con normalidad diligencias en ese plazo ¹¹⁹. Recientemente la Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de febrero de 2010 considera que no toda superación del plazo para facilitar la documentación da por sí sola y al margen de la evaluación de las circunstancias concurrentes a la existencia de una dilación imputable al contribuyente. Se precisa, pues, no solo la concurrencia de la dilación sino la existencia de auténticos efectos paralizadores sobre el procedimiento. De hecho la jurisprudencia considera que para que pueda hablarse de dilación se requiere una actuación diligente por parte de la Administración ¹²⁰.

Una particularidad específica que presentan las dilaciones no imputables a la Administración se manifiesta en el procedimiento de devolución derivada de la normativa de cada tributo. En concreto el artículo 125.4 del RGAT establece que «cuando la Administración tributaria acuerde la devolución en un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o inspección por el que se haya puesto fin al procedimiento de devolución deberán satisfacerse los intereses de demora que procedan de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.2 de la LGT. A efectos del cálculo de los intereses de demora no se computarán los periodos de dilación por causa no imputable a la Administración a que se refiere el artículo 104 de este reglamento y que se produzcan en el curso de dichos procedimientos». Resulta lógico no hacer caer el peso de la demora ajena a la Administración en el cómputo de los intereses de demora que haya de satisfacer la misma en un procedimiento de devolución.

El artículo 104 del RGAT enumera ocho dilaciones no imputables a la Administración que podrían provocar el efecto suspensivo en el cómputo del plazo para resolver. Si bien ya hemos mencionado que se trata de una lista abierta, siendo posibles otras actuaciones que se consideren dilatorias, nos centramos en el análisis de las dilaciones establecidas en el reglamento.

2. Retrasos en comparencias o requerimientos de documentación: especial referencia a la advertencia al contribuyente

El artículo 104 a) del RGAT señala como dilación no imputable a la Administración «los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de com-

¹¹⁷ Doctrina que la sala ya mantuvo en SSAN de 2 de octubre y 9 de octubre de 2008.

¹¹⁸ FUSTER ASENCIO, M.ª C.: «Duración del procedimiento inspector», *Tribuna Fiscal*, n.º 224, 2009, pág. 34; GIL CRUZ, E.M.ª: «Distinción entre los plazos para la tramitación de las actas ya formalizadas y para la documentación de las actuaciones inspectoras», *Quincena Fiscal*, n.º 8, 2010, pág. 105.

¹¹⁹ Opinión distinta se mantiene por parte del TEAC que considera en Resolución de 4 de diciembre de 2008 la aplicación automática de la dilación por el mero retraso en el cumplimiento por parte del contribuyente. Del mismo modo la resolución del TEAC de 17 de diciembre de 2008 mantiene que el hecho de que la Inspección realice actuaciones durante ese plazo no impide la consideración de dilación.

¹²⁰ SAN de 12 de marzo de 2009.

parecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria». Podemos distinguir dos supuestos vinculados e incluidos en el tenor de la norma analizada: los retrasos en comparecencias y los retrasos en aportación de documentación. En el fondo muchas de las cuestiones que analizamos son predicables de ambas circunstancias, aunque en los casos que así lo requieran distinguiremos si se trata de retraso en comparecer o en aportar documentación.

Una de las primeras cuestiones que deben señalarse es la relativa al cómputo de la dilación que según la norma se prolongará desde el día siguiente al fijado para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para atender el requerimiento de documentación hasta el íntegro cumplimiento de aquello que se solicitó. Entender otra cosa sería anticipar impropriamente el cómputo de la dilación a un momento en el que todavía de forma voluntaria podía cumplir con lo requerido ¹²¹. Esta circunstancia enlaza con la necesidad de que exista un plazo para cumplir el requerimiento para poder hablar de dilación no imputable a la Administración cuando, precisamente, se incumpla dentro de ese plazo o fecha. De hecho los tribunales han entendido que no se puede hablar de dilación si se realiza un requerimiento de documentación omitiendo el plazo para la entrega ¹²². La existencia de un plazo para comparecer ¹²³ o aportar documentación es necesaria pero no suficiente para entender que existe una dilación no imputable a la Administración por incumplir lo requerido. Es preciso, además, que ese plazo sea razonable y suficiente para poder cumplir con lo que se solicita ¹²⁴. Incluso algún tribunal ha considerado que cuando se concede un plazo inferior a los 10 días del artículo 55.2 del RGAT (antiguo 36.4 Reglamento General de Inspección) para aportar la documentación y se incumple –en el caso que analiza la Audiencia Nacional, siete días–, no cabe imputar ninguna dilación ¹²⁵. En relación con esta cuestión adquiere un valor esencial el principio de seguridad jurídica que ha de cohererse con el principio de seguridad jurídica a la hora de realizar requerimientos de documentación ¹²⁶.

Resulta evidente que el incumplimiento de un plazo para cumplir una comparecencia o una solicitud de información motivará que se inicie una dilación no imputable a la Administración, pero del mismo modo ha de señalarse que tal plazo no puede mantenerse abierto de manera irracional por la Administración, sino que únicamente por el tiempo necesario para constatar que tal requerimiento no ha sido cumplido ¹²⁷. Por otro lado y retomando la conveniencia de no considerar automatismos

¹²¹ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: «Limitaciones temporales en las actuaciones inspectoras y en el procedimiento de inspección», ob. cit., pág. 1.193.

¹²² SAN de 26 de junio de 2008.

¹²³ SAN de 25 de enero de 2010. En todo caso debe recordarse que el propio plazo concedido para aportar no puede ser considerado como plazo de dilación.

¹²⁴ Como se ha dicho, el plazo del artículo 55.2 del RGAT y del 171.3 del RGAT de 10 días como mínimo puede no resultar suficiente cuando la información solicitada no se encuentre a su disposición, o cuando el procedimiento se dirija a sucesores de personas o entidades que no disponen de la información de manera inmediata (BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Duración de las actuaciones inspectoras e interrupción de la prescripción», en *Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi*, n.º 17, 2006, pág. 105).

¹²⁵ SSAN de 3 de marzo de 2009, 11 de febrero y 30 de septiembre de 2010, 26 de enero de 2011.

¹²⁶ Así la SAN de 26 de enero de 2011 señala que «no es posible prescindir del principio de proporcionalidad que exige equilibrar las consecuencias jurídicas de los actos de decisión a la intensidad y gravedad de los hechos que los provocan».

¹²⁷ Así se mantiene en las SSAN de 21 de noviembre de 2008 y 12 de marzo de 2009. «No es razonable que ante una incomparecencia la Administración deje transcurrir 76 días sin actuación alguna» (STSJ Valencia de 9 de noviembre de 2007).

en la aplicación de las causas de dilación, ha de señalarse que no resulta admisible computar como dilación una no comparecencia del obligado tributario, si la Inspección no reacciona de manera inmediata tras la incomparecencia. Si las actuaciones continúan con normalidad a pesar de no aportar documentación o no comparecer, no sería adecuado considerar la existencia de una dilación ¹²⁸, salvo que las actuaciones no puedan concluir sin el cumplimiento de lo requerido. La idea de dilación sería inaplicable en los supuestos en los que la Inspección ha practicado con normalidad una o varias diligencias del procedimiento en el tracto temporal afectado por tales demoras o incumplimientos defectuosos pues estas no habrían requerido un tiempo extra para concluir satisfactoriamente el procedimiento ¹²⁹. Solo podría hablarse de dilación cuando existiera un verdadero entorpecimiento en el desarrollo normal de las actuaciones. Incluso hay quien cree que resultaría absurdo considerar como dilación continuada la no aportación de documentos en reiteradas peticiones de los mismos en las que se acumularían dilaciones que no se cerrarían nunca ¹³⁰. Aún más, las peticiones de documentación que no sean claras y no resulten suficientemente concretadas no deben generar dilación no imputable a la Administración puesto que tal efecto negativo debería estar basado en un mandato claro y preciso para el obligado, de tal manera que siendo de otro modo no deberían asignarse efectos negativos al incumplimiento de tal requerimiento, y ello aunque el obligado no hubiera pedido aclaración sobre la petición de documentación, puesto que una actuación incorrecta de la Inspección no puede trasladar efectos negativos sobre el contribuyente.

En este sentido hasta que no se cumpla íntegramente lo requerido no puede entenderse atendido el requerimiento: ello ha de advertirse al obligado tributario. Así lo especifica el artículo 104 a) del RGAT, lo cual ha generado una intensa discusión en torno a la existencia de dilación en los casos en los que no se advierte al contribuyente de que no ha cumplido y de que se encuentra en dilación, haciendo constar esta advertencia en la diligencia oportuna. En esencia, puede sintetizarse la polémica en el hecho de que la existencia o no de tal advertencia puede determinar la existencia o no de dilación no imputable a la Administración.

Esta cuestión ya generó discusión bajo la normativa reglamentaria anterior, pudiendo mantenerse los mismos argumentos bajo el reglamento actual ¹³¹. Básicamente son dos las posturas en torno a esta cuestión. Por un lado, el TEAC en múltiples resoluciones ha mantenido que la constancia

¹²⁸ Otra opinión es la mantenida por el TEAC (RTEAC de 4 de diciembre de 2008 y de 17 de diciembre de 2008) quien considera el automatismo en la aplicación de las dilaciones y mantiene que el mero retraso en el cumplimiento determina la dilación, pues al no atender los requerimientos en plazo se priva a la Inspección de una información que considera relevante en el procedimiento, y ello aunque no exista una actitud obstruccionista del obligado. Incluso el hecho de que la Inspección realice actuaciones durante ese plazo no impediría la consideración como dilación.

¹²⁹ GIL CRUZ, E.M.ª: «Distinción entre los plazos para la tramitación de las actas ya formalizadas y para la documentación de las actuaciones inspectoras», ob. cit., pág. 104; FUSTER ASENCIO, M.ª C.: «Duración del procedimiento inspector», ob. cit., pág. 34, en relación con la SAN de 12 de marzo de 2009. Similar opinión se mantiene en SAN de 9 de octubre de 2008 y en las SSTSJ Valencia de 30 de mayo de 2006, 17 de enero de 2008: la inactividad de la Administración posterior a la incomparecencia es inadmisibles y sin justificación lo cual impide ser considerada como dilación no imputable a la Administración.

¹³⁰ WERT ORTEGA, M.: «El plazo de las actuaciones inspectoras», ob. cit., pág. 27.

¹³¹ La polémica existente llevó a la Administración a dotarse de una normativa interna sobre el funcionamiento y documentación de actuaciones inspectoras que aclarara la situación. Y así la Instrucción 2/99, de 6 de octubre de 1999 del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria exigía diligenciar la advertencia correspondiente cuando el no cumplimiento integro motivara una dilación.

en diligencia de que ha existido una advertencia al contribuyente en el sentido del artículo 104 a) del RGAT no es un requisito indispensable para que exista una dilación¹³². Según la doctrina del TEAC la Inspección no estaría obligada a advertir al contribuyente de que si no aporta la documentación tal demora no computará en el plazo del procedimiento y habrá una dilación. No obstante, el TEAC matiza su postura en los casos en los que no cumpliéndose el requerimiento, se reitera la petición de información con posterioridad. En este sentido, se ha mantenido que existe dilación aun cuando no haya constancia expresa en diligencia de la advertencia referida, argumentando que la reiteración posterior de la petición de información indica que el contribuyente no puede desconocer que no había aportado la información completa en su momento y que por lo tanto hay dilación no imputable a la Administración¹³³.

Por otro lado, la Audiencia Nacional ha señalado reiteradamente que la advertencia de que existe una dilación por no haber cumplido íntegramente lo solicitado es un requisito indispensable para poder imputar una dilación del artículo 104 a) del RGAT¹³⁴. En el caso de que se dé esa advertencia, «la dilación computaría desde la advertencia o desde el exceso del plazo perentorio conferido en esta para la entrega de los datos necesarios¹³⁵». Para nuestros tribunales dicha advertencia es una carga obligada de la Inspección cuya inexistencia implica que no pueda hablarse de dilación. El principio de buena fe que preside las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes impediría que se pudieran excluir de los plazos máximos de resolución aquellos periodos respecto de los cuales la Administración decide por sí sola que se deben a dilaciones del sometido a comprobación sin que este conociera siquiera que son tales dilaciones ni sus consecuencias¹³⁶.

En nuestra opinión, la necesidad de tal advertencia se justifica por la necesaria buena fe que ha de presidir las relaciones entre el fisco y el ciudadano. Abundando en esta cuestión, parece que para cumplir con la observancia de la adecuada diligencia de la advertencia del artículo 104 a) del RGAT, no será necesaria una mención genérica sino que habrá que verificar una expresa advertencia de cuáles son las consecuencias de no aportar documentación en plazo¹³⁷. En este sentido no parece que esta obligación pueda cumplirse con la advertencia genérica al inicio de las actuaciones inspectoras de que la no aportación de documentación puede suponer una dilación a efectos del cómputo del plazo del procedimiento. El mandato del artículo 104 a) del RGAT exige que tal advertencia se produzca en el momento en el que se incumple total o parcialmente la obligación de aportar documentación¹³⁸. En definitiva, en los supuestos en los que no se aporta la documentación requerida sin que se reitere la solicitud de la misma y no se advierta de forma expresa que se está incurriendo en una dilación, considero que la obstrucción a la continuación del procedi-

¹³² Entre otras, RTEAC de 16 de marzo de 2005, 1 de junio de 2006, 19 de abril de 2007, 25 de julio de 2007, 24 de julio, 20 de noviembre y 4 de diciembre de 2008.

¹³³ RTEAC de 16 de marzo de 2005.

¹³⁴ SSAN de 26 de junio, 9 de octubre de 2008; 12 de marzo, 27 de mayo de 2009; 25 de enero de 2010.

¹³⁵ SAN de 11 de febrero de 2010, fundamento jurídico quinto.

¹³⁶ SSAN de 26 de febrero, 23 de abril, 29 de octubre y 10 de diciembre de 2009.

¹³⁷ GIL CRUZ, E.M.ª: «Distinción entre los plazos para la tramitación de las actas ya formalizadas y para la documentación de las actuaciones inspectoras», ob. cit., pág. 104.

¹³⁸ DE VICENTE BENITO, F.: «La duración del procedimiento inspector», en *La Inspección de Hacienda en el Reglamento General de los Tributos*, LII Semana de Estudios de Derecho financiero, IEF, Madrid, 2010, pág. 270.

miento –y por lo tanto la dilación– se produce desde que se le advierte al interesado de que al no aportar la documentación solicitada incurre en dilación mostrándose así una actitud que entorpece las actuaciones de la Administración. Recordemos en este punto que el artículo 102.4 del RGAT obliga a documentar los periodos de dilación, reflejando en la oportuna diligencia los documentos pendientes de aportar y las incidencias producidas, de tal manera que si no se cumple con ello se vaciaría de contenido el mandato del artículo 102.4 del RGAT y la obligación de advertencia del artículo 104 a) del RGAT ¹³⁹.

Una cuestión que surge al analizar el precepto deriva del propio ámbito subjetivo al que se refiere el artículo 104 a) del RGAT. Y ello porque se refiere exclusivamente a los retrasos en compareencias o presentación de documentación por parte del obligado tributario. Se plantearía, pues, si los retrasos por parte de terceros a los que se les haya requerido información durante el procedimiento podrían considerarse como dilaciones a efectos del artículo 104 del RGAT. En realidad, el tenor literal del apartado a) del artículo 104 se refiere exclusivamente a retrasos del contribuyente al que se refiera el procedimiento, sin que pueda incluirse en este apartado las dilaciones provocadas por terceros ante incumplimientos de requerimientos de información. No obstante, no hay que olvidar que las dilaciones que regula el artículo 104 del RGAT no constituyen una lista cerrada, antes al contrario, conforma una enumeración abierta que no impide considerar como dilación no imputable a la Administración las imputables a terceros que no atienden requerimientos de información ¹⁴⁰. No obstante, bajo la anterior normativa que imputaba la dilación al contribuyente para tener efectos suspensivos del cómputo del plazo, existían pronunciamientos judiciales que entendían que si la información pedida no obraba en poder del contribuyente o no podía acceder a ella no habría dilación imputable al contribuyente ¹⁴¹, aunque a la luz de la normativa actual podría considerarse una dilación no imputable a la Administración.

En relación con esta causa de dilación, lo cierto es que se ha generado una importante casuística judicial que responde a la existencia de problemas reales derivados de la interpretación y aplicación del artículo 104 del RGAT. En todo caso debemos recordar que el artículo 29.2 f) de la LGT establece el deber de colaboración del contribuyente que ha de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Del mismo modo el apartado g) de ese mismo precepto obliga al contribuyente a facilitar las inspecciones y comprobaciones administrativas. Por su parte, el artículo 171.3 del RGAT establece que los obligados tributarios deben poner a disposición del personal inspector toda la documentación que refiere en un apartado anterior, entre la que se incluye cualquier otro documentos con trascendencia

¹³⁹ DE VICENTE BENITO, F.: «Incidencia del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección aprobado por Real Decreto 1065/2007, en la duración del procedimiento inspector», ob. cit., pág. 59.

¹⁴⁰ En todo caso, no debe olvidarse que el artículo 190.3 b) del RGAT ha previsto como un supuesto de liquidación provisional la derivada de un procedimiento de inspección cuando no hubiera sido posible la definitiva comprobación e investigación de los elementos de la obligación tributaria como consecuencia de no haberse obtenido los datos solicitados a terceros.

¹⁴¹ STSJ Valencia de 1 de diciembre de 2008. La STSJ Murcia de 22 de enero de 2010 entiende que la tardanza del banco en facilitar la información requerida no es imputable ni a la Administración ni al contribuyente, pero a la luz del nuevo Reglamento de aplicación de los tributos es una dilación no imputable a la Administración.

tributaria ¹⁴². Por otra parte, ha de recordarse que el artículo 203 de la LGT tipifica como infracción la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria. Se ha cuestionado si las dilaciones por esta causa además deben ser sancionadas como infracciones. Más allá de la posible similitud entre la dilación y la infracción, lo cierto es que responden a fundamentos distintos, de manera que la dilación pone de manifiesto un retraso o incomparecencia que impide a la Administración disponer de una información trascendental para el procedimiento, pero ello aunque no sea este el fin del obligado ni incluso sea voluntario, razón por la cual la Inspección al calificar la dilación no pretende sancionar sino computar adecuadamente el procedimiento.

Generalmente los pronunciamientos judiciales difieren en alguna medida de los pronunciamientos administrativos del TEAC. Una primera circunstancia que puede ayudar a entender el ámbito de esta dilación tiene que ver con el incumplimiento del requerimiento de presentar documentación que se considera innecesaria, irrelevante o superflua ¹⁴³, fundamentalmente porque es información que ya posee la Administración o porque se demuestra que la no aportación no impide a la Administración regularizar la situación del obligado tributario incluso cuando estos datos o documentos ya obtenidos no se vuelcan en el expediente ¹⁴⁴; en todos estos casos los tribunales entienden que no puede considerarse que hay dilación que demore el procedimiento. En argumentación de la Audiencia Nacional, si la documentación es irrelevante y su omisión causó nulo efecto en la liquidación, de tales inanes actuaciones no puede surgir una dilación que no tiene otro origen que el empecinamiento de la Administración en obtener datos inservibles para el procedimiento en que se exigen ¹⁴⁵. En este sentido, la Audiencia Nacional en su Sentencia de 12 de marzo de 2009 ha señalado que no puede constituir una dilación el retraso en presentar una documentación que no es de obligada aportación por el interesado ¹⁴⁶. En particular no se consideró dilación el no aportar el libro mayor contable, al no ser el mismo un libro de llevanza obligatoria según la normativa tributaria ¹⁴⁷. Igualmente, no puede considerarse que la dilación no es imputable a la Administración y por lo tanto no suspendería el plazo del procedimiento aquellas demoras motivadas por la petición de una documentación que no se encuentra a disposición del contribuyente sino que obra en poder de la Administración, en particular, de los órganos de gestión, de tal manera que la Inspección debiera reclamar esa información a tales órganos y no al contribuyente, no pudiéndose computar como tal dilación no imputable a la Administración ¹⁴⁸. En nuestra opinión la petición de información por parte de la Administración ha

¹⁴² Artículo 171.1 e) del RGAT.

¹⁴³ STSJ Valencia de 3 de octubre de 2005; SSAN de 12 de mayo, 19 de mayo y 30 de junio de 2005. En sentido contrario, hay una sentencia de la Audiencia Nacional que considera que existe dilación, siendo irrelevante que los datos requeridos sean o no trascendentes para la regularización tributaria (SAN de 11 de febrero de 2008).

¹⁴⁴ BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Duración de las actuaciones inspectoras e interrupción de la prescripción», ob. cit., pág. 107.

¹⁴⁵ SAN de 11 de febrero de 2010.

¹⁴⁶ En similar sentido, SAN de 2 de octubre de 2008.

¹⁴⁷ SSAN de 26 de junio y 4 de diciembre de 2008. Debe recordarse que el artículo 99.2 de la LGT confiere el derecho a no aportar la documentación no exigida por la normativa tributaria. Por el contrario el TEAC en Resoluciones de 29 de junio de 2006 y 19 de abril de 2007 consideran dilación al margen de que la documentación requerida sea o no de llevanza obligatoria. En todo caso, una cosa es que la no aportación de una documentación no obligatoria no genere dilación y otra distinta es que no esté obligado a aportarlo si dispone de él. A la luz del artículo 171 del RGAT considero que debería aportar ese documento con trascendencia tributaria.

¹⁴⁸ SAN de 21 de noviembre de 2008. No obstante, la STSJ Asturias de 14 de septiembre de 2006 considera que la Administración es libre para decidir qué documentos solicita al obligado, sin que sea necesaria la conformidad del mismo para

de estar motivada por su necesidad para la continuación del procedimiento, pudiendo el contribuyente no aportar la misma alegando, bien que esa documentación no es de llevanza obligatoria, bien que la misma ya es accesible a la Administración por estar en su poder.

El deber de aportar documentos obligatorios por parte del obligado tributario no debe entenderse de una manera tan absoluta que obligue al mismo a realizar labores propias de la Administración tributaria tales como cotejar, valorar o conciliar diferentes informaciones que posea el obligado tributario. Así se deriva de una jurisprudencia constante de la Audiencia Nacional que considera que «el contribuyente en su deber de colaboración está obligado a aportar libros, documentos, datos, etc., pero no obviamente a verificar, cotejar o valorar la trascendencia de las informaciones o su relación con otras aportadas o procedentes de otras fuentes de conocimiento ¹⁴⁹». Tales actividades exceden el deber de colaboración y pudiendo rehusar tales requerimientos no puede existir entonces dilación ¹⁵⁰.

La casuística que los tribunales han de resolver es muy amplia, pero lo cierto es que existe una cierta coherencia al mantener la necesidad de valorar una cierta proporcionalidad al considerar la existencia o no de una dilación, aplicando el principio de buena fe que ha de presidir las relaciones entre Administración y administrado y rehusando los automatismos a la hora de aplicar el artículo 104 del RGAT ¹⁵¹.

3. Aportación extemporánea de documentos

El apartado b) del artículo 104 del RGAT califica como dilación la aportación de nuevos documentos y pruebas por el obligado una vez vencido el trámite de audiencia o de alegaciones. En tal caso, deberá computarse la dilación desde el día siguiente al del fin del trámite de audiencia o alega-

ello. Así, se argumenta por este tribunal que si no se aporta la documentación alegando que la misma es innecesaria o que la Administración ya tiene en su poder esa documentación, nos encontraríamos ante una dilación por parte del contribuyente que produce el efecto paralizador del plazo consecutivo.

¹⁴⁹ SAN de 20 de julio de 2008.

¹⁵⁰ SSAN de 2 y 9 de octubre de 2008 y 11 de febrero de 2010. En similar sentido la SAN de 26 de febrero de 2009 manifiesta que no se puede considerar como dilación la no puesta a disposición de la Administración de documentación simplemente para tenerlos a la vista durante una comparecencia que se iba a desarrollar en la sede de la Inspección tributaria.

¹⁵¹ Entre otras situaciones que han tratado nuestros tribunales podemos mencionar el caso en el que existe un retraso en la aportación de la documentación en la situación en la que en el requerimiento de la misma existe un error al haber pedido documentación relativa a un ejercicio no investigado. En tal caso no puede existir una dilación puesto que hay una falta de diligencia por parte de la Administración (STSJ Valencia de 4 de noviembre de 2009). Una reflexión merece considerar si la aportación en tiempo de una documentación falsa constituye o no una dilación del artículo 104 a) del RGAT. Es indudable que la aportación de facturas falsas, verbigracia, puede dilatar el procedimiento de manera considerable. No obstante en la RTEAC de 12 de febrero de 2009 se llega a la conclusión que aportar documentación falsa en tiempo no constituye una dilación. Y ello porque aunque es cierto que solo se cumple con el requerimiento de documentación aportando lo pedido, sin que el mismo se verifique aportando información distinta o información falsa, lo cierto es que el reglamento no tipifica como dilación la aportación de documentación falsa. Es más, la falsedad de la misma es asumida exclusivamente por parte de la Inspección, aceptando el contribuyente la realidad de las mismas. El TEAC mantiene que la prueba de la falsedad incumbe a quien la mantiene y no a quien la niega, pero aún en tal caso, la aportación en tiempo al actuario de tales facturas falsas no puede considerarse como dilación.

ciones hasta la fecha en que se aportan ¹⁵². Ello será así salvo que se trate de documentos ya solicitados durante la tramitación del procedimiento, en cuyo caso operará la causa de dilación del apartado a) ya analizado.

Lo primero que sorprende es el automatismo con el que se proclama la dilación ¹⁵³. Es cierto que este precepto trata de evitar las típicas maniobras dilatorias fraudulentas del contribuyente, el cual tiene derecho a presentar documentos y formular cualesquiera alegaciones que serán tenidos en cuenta al redactar la propuesta de resolución (art. 34.1 LGT); ahora bien, todo ello dentro de los plazos establecidos por la normativa. En este sentido hay que recordar que el artículo 96.4 del RGAT establece que una vez realizado el trámite de audiencia o el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite. Solo podrá aportarse documentación extemporánea si se demuestra la imposibilidad de aportación anterior al fin del plazo de alegaciones o audiencia. Este extremo resulta de una gran indeterminación y genera dificultad para apreciar tal imposibilidad. Todo parece indicar que la Administración interpretará restrictivamente tal imposibilidad para negar la incorporación de documentación extemporánea ¹⁵⁴. Ello supondrá que no se consideren pruebas que pudieran ser decisivas por el hecho de haber vencido el trámite de audiencia o alegaciones.

De la interpretación sistemática de la normativa puede afirmarse que el legislador no admite la posibilidad de incorporar documentación una vez vencido el trámite oportuno, y únicamente en casos muy restrictivos –demostrada la imposibilidad de aportación anterior– se admite tal documentación, aunque en tal caso se considerará como dilación a efectos del artículo 104 b) del RGAT. Debemos ser críticos con este supuesto, dado que es posible que una vez vencido el plazo de alegaciones o audiencia existan documentos nuevos o de nueva aparición o que hasta ese momento no pudieran ser aportados. Considerar que en tales supuestos existe en todo caso una dilación con el consecuente efecto suspensivo del plazo del procedimiento resulta en mi opinión excesivo. No pueden valorarse de igual manera actitudes realmente obstruccionistas con situaciones que escapan al control del obligado. Es cierto que el nuevo reglamento ya no se refiere a dilaciones imputables al contribuyente sino a dilaciones no imputables a la Administración. No obstante entiendo que para su consideración debe prescindirse de cualquier automatismo y verificar la incidencia de tal demora en el procedimiento así como la actitud del obligado tributario. En mi opinión, por estas razones, no debería considerarse de manera automática como dilación no imputable a la Administración la aportación extemporánea de documentos de imposible aportación previa.

¹⁵² En el caso de actas de disconformidad y el trámite de alegaciones posterior al acta, DE VICENTE BENITO, F.: «La duración del procedimiento inspector», ob. cit., pág. 271, considera que el cómputo de la dilación por aportación extemporánea de documentos debiera ser otro, puesto que el tiempo transcurrido entre el fin del plazo de alegaciones posterior al acta y la aportación extemporánea de documentación puede ser imputable a la Administración puesto que ese lapso temporal pudiera ser imputable a la Administración –tratándose de menos de un mes. De otro lado, el tiempo que transcurre desde que se presenta extemporáneamente la documentación hasta la notificación del acuerdo de liquidación está motivado por la necesidad de valorar las nuevas pruebas.

¹⁵³ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: «Limitaciones temporales en las actuaciones inspectoras y en el procedimiento de inspección», ob. cit., pág. 1.195.

¹⁵⁴ DE VICENTE BENITO, F.: «Incidencia del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección aprobado por Real Decreto 1065/2007, en la duración del procedimiento inspector», ob. cit., pág. 61.

4. Concesión de aplazamientos y prórrogas

El apartado c) del artículo 104 del RGAT califica como dilación la concesión de la ampliación de un plazo por la Administración, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones del obligado a solicitud suya. La duración de la misma será el tiempo transcurrido entre el día siguiente a la finalización del plazo hasta la fecha fijada en segundo lugar. A la vista del precepto pueden distinguirse dos situaciones, la ampliación del plazo por parte de la Administración o la solicitud de aplazamiento o prórrogas por parte del contribuyente de plazos referidos a sus actuaciones.

En principio resulta lógico convenir –a falta de otros argumentos– que cuando es el contribuyente el que solicita la ampliación o prórroga del plazo o las actuaciones, tal demora no se compute dentro del plazo máximo para resolver el procedimiento puesto que no se trata de una dilación imputable a la Administración¹⁵⁵. Posteriormente valoraremos si procede en todos los casos considerar tal dilación puesto que es evidente que la solicitud de ampliación de un plazo constituye un derecho del contribuyente. En todo caso, resulta claro que si tras la fecha de la ampliación del plazo no se reanudan las actuaciones, no procede considerar dilación el periodo transcurrido tras el aplazamiento¹⁵⁶.

El artículo 91 del RGAT recoge el derecho a la ampliación de los plazos de los procedimientos¹⁵⁷. La consideración como dilación de este supuesto del artículo 104 c) del RGAT no exige la concesión expresa del aplazamiento solicitado –tal y como exigía el art. 31 bis del anterior Reglamento General de Inspección¹⁵⁸– puesto que el apartado 4 del artículo 91 admite el silencio positivo para la concesión de aplazamientos solicitados por el contribuyente¹⁵⁹. Por lo tanto, aun no contestando la solicitud de ampliación de plazo por parte de la Administración, hay que entender que se produce una dilación, puesto que se entiende concedida por silencio la citada ampliación.

Una incidencia muy recurrente que ha motivado numerosos pronunciamientos judiciales tiene que ver con el aplazamiento de las actuaciones por vacaciones del personal de una empresa objeto de una investigación. La posible consideración como dilación o no ha supuesto una evolución jurisprudencial que ha tenido en la Audiencia Nacional su máximo exponente. Puede ser frecuente que una documentación o comparecencia tenga lugar durante el periodo en el que se suele disfrutar de vacaciones –generalmente el mes de agosto, que en principio es hábil administrativamente. En este sentido se

¹⁵⁵ Por ejemplo, se considerarían dilaciones en el sentido del artículo 104 c) del RGAT: el aplazamiento solicitado para la entrega de una documentación (STSJ Cataluña de 4 de diciembre de 2008); el aplazamiento para una primera comparecencia (STSJ Madrid de 15 de diciembre de 2006) o el aplazamiento de unas actuaciones inspectoras solicitado por el contribuyente (STSJ Madrid de 25 de abril de 2008).

¹⁵⁶ Si se concede un aplazamiento en una actuación por 15 días y tras ellas la Administración sigue inactiva dos meses, la dilación únicamente incluirá los 15 días concedidos.

¹⁵⁷ Este derecho es un trasunto del artículo 49 de la Ley 30/1992, de procedimiento administrativo.

¹⁵⁸ El artículo 31 bis del RGI consideraba como dilación «el aplazamiento o retraso en las actuaciones solicitado por el propio contribuyente, en los casos en que se considere procedente», lo cual llevaba a mantener que para existir dilación era precisa la resolución expresa a la solicitud de aplazamiento. Esta exigencia derivada de la normativa anterior es reforzada con la SAN de 25 de abril de 2008.

¹⁵⁹ Artículo 91.4 del RGAT: «La ampliación se entenderá automáticamente concedida por la mitad del plazo inicialmente fijado con la presentación de la solicitud, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de finalizar el plazo que se pretende ampliar».

ha discutido si el aplazamiento de las actuaciones por vacaciones del personal de la empresa investigada puede considerarse como dilación no imputable a la Administración. En un primer momento, la Audiencia Nacional consideró que dado que el disfrute de las vacaciones constituye un derecho de los trabajadores y que además el periodo de disfrute es fijado con antelación, no puede entenderse que las vacaciones se fijen por parte de la empresa como maniobra para dilatar el procedimiento. Por lo tanto en un primer momento se consideró que no era posible imputar una dilación al contribuyente por el aplazamiento provocado por el disfrute de las vacaciones ¹⁶⁰. No obstante, este criterio ha sido modificado por una pléyade de pronunciamientos judiciales que han admitido, sin dudar, que este supuesto constituye una dilación no imputable a la Administración. Entre los argumentos empleados se mantiene que el ejercicio del derecho a las vacaciones se desenvuelve en el ámbito de la relación laboral pero no se encuentra regulado en la normativa tributaria entre las excepciones a la suspensión de las actuaciones inspectoras por causa del contribuyente ¹⁶¹. Por lo tanto sí ha de considerarse como dilación a los efectos del artículo 104 del RGAT el aplazamiento de actuaciones por vacaciones del personal de la empresa investigada; hay una imposibilidad real de realizar actuaciones durante ese periodo de vacaciones y además no es imputable a la Administración, y ello con independencia de las razones que motiven esa imposibilidad por vacaciones. En todo caso, la dilación por vacaciones debe limitarse al tiempo estrictamente previsto como periodo de disfrute de vacaciones, el cual en su sentido más amplio abarcará del 1 al 31 de agosto. Por lo tanto «la dilación no debe abarcar la totalidad del periodo que se prolonga las actuaciones hasta la fecha de la siguiente diligencia, pues no es responsabilidad del comprobado la fijación del día de reanudación –el 18 de septiembre–, razón por la que la dilación debe limitarse a los 31 días del mes de agosto, que sería la causa de posposición de las actuaciones ¹⁶²».

Finalmente otro supuesto que ha merecido especial atención es el relativo a las ampliaciones tanto del plazo para formular alegaciones previas al acta como del plazo para formular alegaciones a las actas de disconformidad. Como ya dijimos es el artículo 91 del RGAT el que habilita al contribuyente para solicitar tales ampliaciones con carácter general. Es por ello por lo que la Audiencia Nacional ha argumentado que tal ampliación del plazo para formular alegaciones al acta no constituye una dilación imputable al contribuyente sobre la base de dos ideas ¹⁶³: en primer lugar «el contribuyente tiene un derecho subjetivo reconocido por la ley a la ampliación del plazo, por lo que no puede convertirse en una carga para el mismo, situación que se produciría si se computa dicha ampliación como una dilación imputable al contribuyente»; y en segundo lugar, se dice que «dado que se trata de un trámite procedimental, cualquiera que sea su plazo –inicial o prorrogado–, no puede constituir una dilación imputable al contribuyente ¹⁶⁴».

¹⁶⁰ SAN de 25 de febrero de 2004.

¹⁶¹ SSAN de 11 de octubre de 2006; 22 de marzo, 29 de junio, 2 de julio y 20 de septiembre de 2007; 9 de abril y 22 de septiembre de 2008; 28 de enero y 26 de febrero de 2009; 25 de enero y 30 de septiembre de 2010; STSJ de Asturias de 30 de junio de 2008.

¹⁶² SAN de 30 de septiembre de 2010; en similar sentido, *vid.* la SAN de 22 de septiembre de 2008, que considera igualmente que la demora que se produce desde el 1 de septiembre en adelante no es imputable al contribuyente sino a la Administración.

¹⁶³ EL TEAC ha mantenido la idea de que la prórroga del plazo de alegaciones solicitada por el contribuyente era una dilación imputable a él, y por lo tanto suspendía el plazo de resolución (RTEAC de 2 de marzo de 2005).

¹⁶⁴ SAN de 25 de enero de 2010, fundamento jurídico sexto. En idéntico sentido: SSAN de 26 y 29 de junio, 20 de septiembre, 3 de octubre y 20 de diciembre de 2007; 30 de abril y 27 de noviembre de 2008; 29 de enero, 26 de febrero, 3 de marzo y 13 de julio de 2009; de 20 de mayo de 2010 y de 26 de enero de 2011.

5. Inactividad del contribuyente en procedimientos iniciados a instancia de parte

La paralización de los procedimientos iniciados a instancia del obligado tributario –no se refiere por lo tanto al procedimiento inspector–, por no cumplir con un trámite indispensable para dictar resolución constituye una dilación no imputable a la Administración que abarcará el tiempo que transcurra desde el día siguiente a aquel en que debiera cumplimentar ese trámite hasta su cumplimentación. Esta dilación del apartado d) del artículo 104 del RGAT se vincula directamente con la caducidad del procedimiento por inactividad del contribuyente. Debe recordarse que el artículo 104.3 de la LGT regula la caducidad del procedimiento iniciado a instancia de parte cuando se produzca la paralización del mismo por causa exclusivamente imputable al obligado tributario durante más de tres meses. Por lo tanto cuando el contribuyente paralice este tipo de procedimientos por no cumplimentar algún trámite indispensable, el efecto que sobre el procedimiento que provocará dependerá de la duración de la paralización: tratándose de menos de tres meses se producirá un efecto suspensivo sobre el plazo de resolución al considerarse que se trata de una dilación no imputable a la Administración. Por el contrario si tal paralización por causa del contribuyente se prolonga más allá de tres meses, la Administración podrá declarar –previa advertencia– la caducidad del procedimiento y la terminación del mismo. Esta interpretación es la que se deduce del último inciso del artículo 104 d) del RGAT al señalar que se considerará dilación «sin perjuicio de la posibilidad de que pueda declararse la caducidad, previa advertencia al interesado».

En el fondo se trata, como se ha dicho, de evitar que la paralización del procedimiento por causa del contribuyente durante menos de tres meses produzca –dado que no cabría caducidad y de no existir esta dilación no habría suspensión del plazo– la expiración del plazo de resolución en los procedimientos iniciados a instancia de parte y por consiguiente generara un efecto positivo o favorable para el contribuyente derivado de la aplicación del silencio positivo ex artículo 104.3 de la LGT ¹⁶⁵; no resultaría lógico asignar un efecto positivo a una conducta negativa o no colaborativa. Es por ello por lo que se regula de esa manera esta dilación que sería directamente imputable al contribuyente.

6. Retrasos en notificaciones

El apartado e) del artículo 104 del RGAT considera dilación los retrasos en la notificación de propuestas de resolución o liquidación o en la notificación del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones previamente a la notificación del acta ¹⁶⁶. El ámbito de la dilación abarcará el tiempo que transcurra desde el día siguiente a la realización de un intento de notificación hasta que la notificación se haya producido. En principio parece razonable considerar que lo que la norma intenta es evitar las maniobras dilatorias del contribuyente a la hora de ser notificado, considerando tales retrasos en la notificación como una dilación y por lo tanto suspensión del plazo máximo para

¹⁶⁵ DE JUAN CASADEVALL, J.: «El nuevo Reglamento de Gestión e Inspección: normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios», ob. cit., pág. 144.

¹⁶⁶ Artículo 156.3 b) de la LGT.

resolver ¹⁶⁷. No obstante, puede cuestionarse que todo retraso provocado en una notificación deba suponer una consecuencia –en forma de incidencia temporal suspensiva– en contra del obligado. Y ello porque no toda la demora producida desde el primer intento hasta su efectiva notificación ha de ser atribuida en exclusiva al contribuyente, en otras palabras: en esa demora puede que la Administración tenga alguna responsabilidad.

En todo caso, este precepto debe relacionarse y relativizarse en alguna medida con el contenido del artículo 104.2 de la LGT que señala expresamente que a los efectos de entender cumplido la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, basta con acreditar un intento de notificación con el texto íntegro de la resolución. Del mismo modo, ha de señalarse que el rechazo de la notificación por parte del interesado o de su representante implicará que se tenga por efectuada la notificación ¹⁶⁸. Por todo ello, el artículo 104 e) del RGAT parece, en mi opinión, que carecería de sentido a la luz de la normativa de la LGT en relación con la notificación de los acuerdos de liquidación o resolución. No obstante, considero que sí que tendría sentido esta causa de dilación por retraso en notificaciones en relación con la notificación de actos distintos del acuerdo de liquidación dado que el artículo 104.2 de la LGT solo se consideraría «a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de resolución» ¹⁶⁹.

7. Dilaciones en supuestos de aplicación de la estimación indirecta

El artículo 158.3 a) de la LGT solo admite la consideración de datos, documentos o pruebas relacionados con las circunstancias que motivaron la aplicación del método de estimación indirecta cuando se aportan antes de la propuesta de regularización. En tal caso el periodo transcurrido desde que se apreciaron las circunstancias que motivaron la estimación indirecta hasta la aportación de tales datos, documentos..., no se incluirá en el cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras del artículo 150 de la LGT. En lógica coherencia con ello la letra f) del artículo 104 del RGAT configura como dilación no imputable a la Administración la aportación de tales documentos relacionados con la estimación indirecta, remitiéndose el reglamento expresamente al artículo 158.3 a) de la LGT. Ambos preceptos tratan de dar respuesta a las tácticas dilatorias en las que el contribuyente no aportaba inicialmente ninguna documentación, forzando así la aplicación de la estimación indirecta, para posteriormente aportar esa documentación en la regularización o en la vía económico-administrativa o en vía contenciosa, alegando entonces la improcedencia de la estimación indirecta. Contra tales prácticas y para evitar la consumación del plazo máximo de resolución se declara expresamente y con el alcance señalado que tal proceder conforma una dilación no imputable a la Administración. En el fondo esta dilación tiene su origen en la propia LGT y pretende por otro lado estimular la diligencia

¹⁶⁷ En la STSJ Baleares de 18 de julio de 2006 (fundamento de derecho tercero) se considera tal dilación por una notificación infructuosa «no como consecuencia de la actividad errónea o desviada de la Administración sino por el cambio de domicilio, desaparición de este... de dicho interesado».

¹⁶⁸ Artículo 111.2 de la LGT.

¹⁶⁹ DE VICENTE BENITO, F.: «Incidencia del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección aprobado por Real Decreto 1065/2007, en la duración del procedimiento inspector», ob. cit., pág. 63, considera que con este precepto se extrapola la regla contenida en el artículo 104.2 de la LGT a la notificación de cualquier acto distinto del acuerdo de liquidación.

del contribuyente al que se le aplique algunas de las circunstancias del artículo 53 de la LGT relativo a la estimación indirecta ¹⁷⁰.

8. Presentación de declaraciones, comunicaciones o solicitudes complementarias o sustitutivas

El apartado g) del artículo 104 del RGAT configura un supuesto de dilación imputable directamente al obligado tributario y que tiene que ver con la presentación de declaraciones, comunicaciones o solicitudes que sean complementarias o sustitutivas a otras anteriormente presentadas. Resulta evidente que, estando abierto el procedimiento tributario de que se trate, tal actuación motivará que exista una suspensión en el cómputo del plazo del procedimiento con la finalidad de que tal comunicación o declaración complementaria o sustitutiva pueda ser valorada por la Administración. La dilación abarcará desde el día siguiente al de la finalización del plazo de presentación de declaración, comunicación de datos o solicitud de devolución o desde el día siguiente al de la presentación fuera de plazo hasta la presentación de la declaración, comunicación de datos o solicitud de devolución complementaria o sustitutiva.

Las declaraciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas se regulan en el artículo 122 de la LGT facultando al obligado para presentarlas dentro o fuera del plazo de presentación correspondiente pero siempre dentro del plazo de prescripción. La finalidad última es la de completar o reemplazar las presentadas con anterioridad ¹⁷¹. La lógica obliga a considerar como dilación –y por lo tanto suspensión del plazo para resolver– la realización de tales actuaciones complementarias o sustitutivas.

9. No presentación de la declaración informativa con los libros registro en el Impuesto sobre el Valor Añadido

Con efectos desde el 1 de enero de 2009 ¹⁷², se considera dilación la falta de presentación en plazo de la declaración informativa con el contenido de los libros registro que han de presentar los obligados tributarios al pago del Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido o Impuesto General Indirecto Canario que han de presentar su declaración o autoliquidación por medios telemáticos ¹⁷³. Esta declaración informativa, que se encuentra regulada en el artículo 36 del RGAT,

¹⁷⁰ DE JUAN CASADEVALL, J.: «El nuevo Reglamento de Gestión e Inspección: normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios», ob. cit., pág. 145.

¹⁷¹ Los artículos 118 a 121 del RGAT regulan con detalle las declaraciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución complementarias y sustitutivas. Tales preceptos definen como complementarias aquellas actuaciones que se refieren a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad en las que se incluyan nuevos datos no declarados o se modifique parcialmente el contenido de las anteriormente presentadas (declaraciones y solicitud de devoluciones); o en las que se modifiquen o incluyan nuevos datos de carácter personal, económico o familiar (comunicación de datos). En tales casos, las anteriormente presentadas subsistirán en la parte no afectada. Por otro lado, se consideran sustitutivas aquellas declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución que referidas a la misma obligación tributaria y periodo tengan el efecto de reemplazar las anteriormente presentadas.

¹⁷² El Real Decreto 2126/2008, de 26 de diciembre, añade el inciso h) del artículo 104 del RGAT.

¹⁷³ La Orden EHA/3787/2008, de 29 de diciembre, aprueba el modelo 340 de declaración informativa regulada en el artículo 36 del RGAT.

ha de presentarse por cada periodo de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido o Impuesto General Indirecto Canario (mensual o trimestralmente) en su plazo correspondiente y ha de contener todos los datos anotados hasta el último día del periodo de liquidación a que se refiera. La dilación durará desde el inicio del procedimiento en el que pueda surtir efectos hasta la fecha de su presentación ¹⁷⁴. Por ello la particularidad de esta dilación estriba en que el procedimiento en el que resulte de aplicación nacería ya dilatado *ab origine* ¹⁷⁵. La incorporación de esta causa de suspensión responde a una problemática muy específica y que deriva de la necesidad de luchar contra el fraude fiscal y controlar la información relativa a operaciones incluidas en los libros registro de Impuesto sobre el Valor Añadido. En alguna medida esta dilación sería una especialidad de la dilación genérica contenida en la letra a) de este mismo precepto relativa a los retrasos en la aportación de documentos e información con trascendencia tributaria.

¹⁷⁴ Artículo 104 h) del RGAT. La aplicación de este supuesto de dilación encontrará mejor acomodo en los procedimientos de gestión puesto que realizan sus actuaciones en periodos más cercanos a la presentación de las declaraciones, verbigracia para verificar la procedencia o no de una devolución puede resultar precisa la información procedente de la declaración informativa del modelo 340.

¹⁷⁵ Un procedimiento inspector iniciado el 2 de junio para comprobar el Impuesto sobre el Valor Añadido de los tres primeros meses, en el que el obligado no hubiera presentado la declaración informativa con el contenido de los libros de enero, febrero y marzo hasta el 11 de julio, podría aplicar una dilación por esta causa desde el 2 de junio hasta el 11 de julio que es cuando presenta la declaración informativa.