

ACTUACIONES IRRELEVANTES E INCUMPLIMIENTO DE LAS CONDICIONES MATERIALES EXIGIDAS PARA LA INTERRUPCIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR

JOSÉ MARÍA TOVILLAS MORÁN

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

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2010** en la modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Rafael FERNÁNDEZ MONTALVO, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, don Francisco GUÍO MONTERO, don Miguel Ángel MARTÍNEZ LAGO, don José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE y don Pablo CHICO DE LA CÁMARA.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato del autor.

Extracto:

LA interrupción del plazo de prescripción de la obligación tributaria por una actuación administrativa tendente a la regularización de la situación fiscal exige, además de la notificación de la actuación, que la misma esté efectivamente destinada a comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. De ahí surge la necesidad de analizar la posible existencia de actuaciones irrelevantes en el procedimiento inspector que, en ocasiones, han sido denominadas diligencias-argucia por no cumplir el requisito material de estar dirigidas a hacer avanzar la regularización de la situación tributaria del contribuyente. Tales actuaciones irrelevantes presentan diferentes tipologías por lo que se procede a sistematizar las diversas causas de pérdida de la capacidad de interrupción del plazo de prescripción. Entre las mismas destacan las actuaciones nulas de pleno derecho, los requerimientos de información a los que ya puede acceder por sí misma la Administración o los relativos a cuestiones o periodos diferentes de los que son objeto de inspección, o las actuaciones anodinas.

Palabras clave: procedimiento de inspección, diligencia, irrelevante, prescripción y notificación.

IRRELEVANT INSPECTION ACTIVITIES AND MATERIAL REQUIREMENTS FOR TAX AUTHORITIES INSPECTION PROCEDURE EXPIRATION TERM INTERRUPTION

JOSÉ MARÍA TOVILLAS MORÁN

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

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2010** en la modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Rafael FERNÁNDEZ MONTALVO, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, don Francisco GUÍO MONTERO, don Miguel Ángel MARTÍNEZ LAGO, don José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE y don Pablo CHICO DE LA CÁMARA.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato del autor.

Abstract:

A regular tax inspection activity included in a tax inspection procedure may interrupt the four years' expiration term regarding duty to pay taxes whether this tax inspection activity is an effective one what requires the written communication of the proceedings to the taxpayer and that the proceeding is really aiming to audit the due following of the tax regulations. These requirements create the need to check if some of the formal activities in the tax auditing procedure lack of real substance –What has been called sometimes «diligencias-argucia» as they are not directly aimed to duly asses the tax return–. These «diligencias-argucia» are of different nature and can be summarized into different categories. The main ones are removed auditing activities, required information that tax officials already could obtain using their records o regarding non audited taxes or tax periods or unnecessary activities.

Keywords: inspection procedure, proceeding, irrelevant, expiration and notice.

Sumario

1. Interrupción de la prescripción.
2. De «diligencias-argucia» a «actuaciones irrelevantes».
3. Supuestos de actuaciones irrelevantes.
 - 3.1. Efectos de la nulidad o de la anulabilidad de los actos administrativos notificados.
 - 3.2. Diligencias que solicitan información.
 - 3.3. Trámite no contemplado en el procedimiento.
 - 3.4. Actuación anodina.
 - 3.5. Diligencias que no obran en el expediente.
4. Conclusiones.

Anexo.

1. INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

Tanto la Ley General Tributaria de 1963 (en adelante, LGT 1963) como la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) admiten la prescripción como posible fórmula conducente a la extinción de la obligación tributaria. Se ha previsto por el legislador que el transcurso del periodo de cuatro años acompañado del silencio de la relación jurídico-tributaria genere la extinción de una serie de derechos de la Administración que se encuentran integrados en el ámbito de la relación jurídico-tributaria. Son diversos los supuestos en los que la prescripción tributaria puede tener lugar ¹: el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación [art. 66 a)] ², el derecho de la Administración a exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas [art. 66 b)], el derecho a imponer sanciones tributarias (art. 189.2) y el derecho a exigir el pago de las sanciones tributarias (art. 190.2). Como es conocido, el *dies a quo* del cómputo del plazo de cuatro años se sitúa al día siguiente al de la finalización del plazo de presentación de la declaración o autoliquidación (art. 67). La extinción de los derechos anteriores titularidad de la Administración son reflejo de la autotutela de ésta manifestada mediante distintas facultades que, básicamente, son tres. La autotutela declarativa consistente en la facultad de determinar la deuda tributaria mediante el uso de las capacidades comprobadores e investigadoras y de liquidación, la autotutela sancionadora que es la acción para imponer sanciones tributarias y la autotutela ejecutiva para cobrar las obligaciones tributarias por vía de apremio administrativo.

En el caso de la prescripción del derecho a liquidar se da una peculiaridad propia de las obligaciones *ex lege*, en las que el acreedor no conoce inicialmente la cuantía de la deuda tributaria, porque ésta no ha nacido de un acto o contrato previo entre ella y otra parte, como ocurre en la prescripción civil, sino que, realizado el hecho imponible la Ley conecta al mismo el nacimiento de la obligación tributaria que se deduce de las normas y términos de la Ley. Esta razón justifica que el acreedor tributario tiene el derecho a comprobar la declaración o la autoliquidación y a determinar la cuantía de la deuda tributaria, o a investigar y hacer igual determinación, si el sujeto pasivo no ha presentado la correspondiente declaración o autoliquidación.

¹ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M.: «La prescripción de las obligaciones tributarias», *Monografías AEDAF* n.º 2, AEDAF, mayo 2007, pág. 30.

² La extinción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria por prescripción afecta tanto a la comprobación de las declaraciones, de las autoliquidaciones o de la propia liquidación provisional ya practicada durante el procedimiento. Lógicamente, todas las obligaciones tributarias de carácter pecuniario se ven afectadas por la potestad administrativa de comprobación (ej. obligación de efectuar el pago de la deuda tributaria; obligación de ingreso de retenciones y otros pagos a cuenta).

FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, pág. 27, expone que «resulta claro que los efectos del transcurso del tiempo en materia tributaria han de analizarse separadamente en relación con cada particular categoría de efectos jurídicos, lo que implica una sistematización adecuada de las distintas situaciones a que da lugar la aplicación del tributo, ya que obviamente, el tributo como tal, como conjunto de normas, no es susceptible de prescripción ni de caducidad. En este sentido, cabe afirmar que no existe, en puridad, "una prescripción tributaria" sino múltiples supuestos en que la prescripción puede entrar en juego en relación con determinados vínculos de naturaleza obligacional derivados del tributo, todo ello sin perjuicio de que, por economía del lenguaje se aluda abreviadamente a esta diversidad de supuestos con la mencionada expresión».

Aunque, en principio, sean independientes, la prescripción del derecho a liquidar y la prescripción del derecho al cobro se hallan interrelacionadas, pues si prescribiera el derecho a liquidar, a determinar el importe de la deuda tributaria, se produciría la extinción de la acción de cobro por falta de objeto. Si, a su vez, prescribiera la acción para exigir el pago, por no haberse iniciado la vía de apremio o por haberse paralizado ésta, se produciría, también, la extinción del derecho a determinar la deuda tributaria, por carencia de objeto. Tal interrelación adquiere, si cabe, mayor trascendencia en el caso de que el derecho a la determinación de la deuda tributaria por la Administración permanezca vivo como consecuencia del desarrollo de procedimientos revisores (recurso de reposición, reclamación económico-administrativa y recursos jurisdiccionales) y no se hubiera obtenido la suspensión de la ejecutividad de la liquidación tributaria. En tales supuestos, si la Administración permanece inactiva en el procedimiento ejecutivo (que no se ha suspendido) se puede producir la prescripción de la acción de cobro y la consiguiente extinción del derecho a liquidar. Además, si la liquidación es anulada o reducida, el procedimiento ejecutivo, no prescrito, se verá lógicamente afectado y deberá respetar el resultado de las sucesivas revisiones ³.

Dada la trascendencia del silencio de la relación jurídico-tributaria durante el plazo de cuatro años para la operatividad de la prescripción tributaria, la enumeración de los supuestos que dan lugar a la interrupción del plazo de prescripción ⁴ ha sido objeto de una especial atención por parte de la actual regulación de la LGT ⁵. Así, el legislador ha destinado el artículo 68 de la LGT a enumerar de forma muy clara cuáles son los supuestos aptos para producir la interrupción del plazo de prescripción para cada uno de los derechos y facultades titularidad de la Administración tributaria. Como expone GARCÍA NOVOA «la nueva regulación de la interrupción de la prescripción, contenida en el artículo 68 de la LGT/2003 ha optado por clarificar los supuestos de interrupción enunciando de forma independiente las causas o motivos que interrumpen la prescripción para cada uno de los derechos a los que se refiere la prescripción y especificando que, por un lado, el plazo de prescripción del derecho a liquidar se interrumpe por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria. Mientras que el derecho a exigir el pago de deudas liquidadas o autoliquidadas se interrumpe por cualquier acción de la Administración tributaria, también realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria. En

³ STS de 18 de junio de 2004 (recurso de casación núm. 6809/1999).

⁴ Que, a su vez, sirven de la más contundente manifestación de la naturaleza del plazo como de prescripción y no como de caducidad.

⁵ «Las causas de interrupción son aquellas circunstancias que determinan el efecto de interrupción de la prescripción. Estas causas de interrupción de la prescripción conllevan la ruptura del silencio e impiden que la prescripción se produzca, imponiendo que el tiempo tenga que volver a contarse de nuevo por entero».

DÍEZ PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema de Derecho Civil, I*, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 456.

Desde el punto de vista estrictamente tributario cabe traer a colación las palabras que hace mucho tiempo escribió la profesora JUAN LOZANO, Ana M.^a al justificar su objeto de estudio «las razones que nos impulsan a ello son de un declarado orden práctico, pues, si ya toda materia genéricamente referida a la prescripción aviva la defensa en vía de recursos y reclamaciones de los intereses tanto de los sujetos pasivos como de la propia Administración tributaria, quizá ninguno de sus aspectos se encuentra tan presente en la experiencia jurídica de ambas partes como el relativo a los actos con virtualidad interruptiva de la misma, y ello debido sin duda a la enorme trascendencia que implica la revigorización de los derechos objeto de prescripción, haciéndoles salir de la latencia determinante de ésta» en *La interrupción del plazo de prescripción tributaria*, Tecnos, Madrid, pág. 16.

grandes líneas, el derecho a liquidar se relaciona con actuaciones insertas en procedimientos de comprobación y liquidación y el derecho a exigir el cobro se relaciona con actos tendentes a cobrar o actuaciones orientadas a pagar, en el marco de procedimientos de recaudación»⁶.

Centrándonos en la letra a) del número 1 del artículo 68 de la LGT⁷, HUESCA explica que se trata del supuesto más frecuente de interrupción del plazo de prescripción a causa del desarrollo del sistema de gestión basado en la presentación de autoliquidaciones por los contribuyentes y obligados tributarios⁸.

Del contenido de este artículo se deduce que, tanto la comunicación que da lugar a la apertura del procedimiento de comprobación tributaria por parte de los órganos de la Administración ya sea en relación con una verificación de datos, con una comprobación limitada, con una comprobación de valores o con una inspección, como cualquiera de las diligencias que se van sucediendo a lo largo del procedimiento, hasta llegar al acta y a la liquidación expresa o presunta posterior, tienen la aptitud para producir la interrupción de la prescripción de las diversas obligaciones tributarias que son objeto de comprobación. Para el Dr. FERREIRO existe una analogía entre el supuesto de interrupción previsto en la LGT y la regulación civil de esta actividad ya que «todas esas actuaciones responden al mismo esquema de conducta al que se refiere el Código Civil al hablar de "reclamación extrajudicial del acreedor", englobando en esta concepción todos aquellos actos en los que el acreedor hace valer su derecho, afirmándolo o intentando su realización directamente frente al deudor, en un ámbito, el de los tributos, en el que el acreedor, la Administración, intenta por sí misma la realización coactiva de sus derechos»⁹.

La efectiva interrupción del plazo de prescripción debida a la intervención de la Administración exige el cumplimiento de un requisito formal, la notificación, y de un requisito material, el hecho de que la actuación iniciada o efectuada por la Administración sea una actividad efectivamente destinada a ejercer las tres potestades susceptibles de prescripción, esto es, liquidar, recaudar o sancionar. Según opinión manifestada por GARCÍA NOVOA, «las actuaciones llevadas a cabo por la Administración con virtualidad interruptiva deben ser serias y reales, tendencialmente dirigidas a liquidar el tributo, en caso de que lo que prescriba sea el derecho a liquidar»¹⁰.

⁶ GARCÍA NOVOA, C.: «La prescripción del tributo en la LGT/2003: Aspectos conceptuales y prácticos» en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., COLLADO YURRITA, M.A., y ZORNOZA PÉREZ, J. (directores), *Tratado sobre la Ley General Tributaria I*, Tomo I, Aranzadi -Thomson Reuters, Madrid, 2010, pág. 1.292.

⁷ Se ha previsto que el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar, a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, a ejercer la autotutela declarativa, se interrumpe, entre otras causas: «por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria».

⁸ «Es probablemente el supuesto más frecuente, ya que el mecanismo de autoliquidaciones, unido a la generalización del sistema tributario, provoca normalmente una previa actuación del sujeto pasivo, sin la cual, la Administración tendrá serias dificultades para intervenir. Y no es tanto problema la ausencia de declaración previa del sujeto pasivo, acompañada o no de liquidación, como la presentación de una declaración y más especialmente con autoliquidación, que adolezca de vicios difícilmente constatables por la Administración o necesitadas de una actuación administrativa pro activa». HUESCA BOADILLA, R. (coord.): *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, 2004, pág. 493.

⁹ FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero español, Instituciones*, Marcial Pons, 2006, pág.471. Artículo 1973 del Código Civil «La prescripción de las acciones se interrumpe por su ejercicio ante los Tribunales, por reclamación extrajudicial del acreedor y por cualquier acto de reconocimiento de la deuda por el deudor».

¹⁰ GARCÍA NOVOA, C.: «La prescripción del tributo en la LGT/2003...», *op.cit.*, pág. 1.293.

La notificación efectuada antes de finalizar el periodo de cuatro años adquiere, así, la condición de requisito imprescindible para que la actividad administrativa posea eficacia interruptiva. La aplicación de esta regla implica que la notificación de cada uno de los documentos derivados del procedimiento de comprobación conlleva la interrupción del plazo de prescripción que hubiera transcurrido desde la anterior notificación o desde la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación. Como corolario de lo anterior, una vez efectuada la notificación del acto administrativo se reinicia el cómputo del plazo de prescripción hasta la notificación siguiente ¹¹. En caso de falta de notificación del acto administrativo se podrá entender efectuada tal notificación a partir del momento en el que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido de la resolución o acto administrativo o interponga el recurso procedente, de acuerdo con lo previsto en el número 3 del artículo 58 de la Ley 30/1992, al cual se remite el artículo 109 de la LGT ¹².

No basta, por tanto, para que se produzca la interrupción de la prescripción que se efectúe la notificación o, en la forma que sea procedente, puesta en conocimiento del sujeto como exige la LGT.

¹¹ La STS de 20 de junio de 2007 (recurso de casación para la unificación de doctrina) consideró prescritas las obligaciones tributarias derivadas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al no considerar apta para interrumpir el plazo de prescripción la notificación del resultado del expediente de comprobación de valores a la presentadora del documento por su mera condición de tal. La STS se apoya en el contenido de la STC 111/2005, de 5 de abril, que declara la inconstitucionalidad del artículo 36.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que preveía que «el presentador del documento tendrá por el solo hecho de la presentación el carácter de mandatario de los obligados al pago del Impuesto, y todas las notificaciones que se le hagan en relación con el documento que haya presentado, ya por lo que afecta a la comprobación de valores, ya a las liquidaciones que se practiquen así como las diligencias que suscriba, tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran entendido con los mismos interesados». Son varias las ocasiones en las que la jurisdicción contencioso-administrativa ha declarado la prescripción de la deuda tributaria como consecuencia de la nulidad de una notificación por haber tenido carácter edictal sin que se hubieran dado los presupuestos habilitantes para ello. En la STS de 20 de abril de 2007 (recurso de casación núm. 2270/2002) se declara la nulidad de una notificación edictal efectuada por el TEAR, mientras permaneció en vigor el Reglamento de procedimiento económico-administrativo de 1981, ya que se procedió a este tipo de notificación tras un solo intento de notificación al domicilio social que resultó haber sido modificado sin haber procedido a averiguar el domicilio real a través de otros medios teniendo en cuenta que la sociedad había comunicado el cambio de domicilio a la Administración tributaria y al Registro Mercantil. La nulidad de la notificación conlleva, lógicamente, la no interrupción del plazo de prescripción. La STSJ de Galicia núm. 506/2009, de 3 de junio, declara la prescripción del derecho a exigir el pago por parte de la Administración tributaria en un supuesto en el que no se da alcance interruptivo a la notificación del requerimiento de información ya que, si bien se había intentado por dos veces en el domicilio social y el domicilio del administrador social, en el momento de efectuar la notificación edictal se había dejado de efectuar la notificación en el tablón de anuncios de la Delegación o Administración de Hacienda y tampoco se había hecho en el tablón de edictos del Ayuntamiento del último domicilio. Por lo tanto, la notificación edictal carecía de eficacia. La STSJ de Cataluña núm. 168/2009, de 19 de febrero, no admite la interrupción del plazo de prescripción en un supuesto en el que existe un único intento de notificación en el domicilio designado por el reclamante sin ni siquiera acudir al sistema de notificación edictal. Queda prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria en un supuesto en el que consta dos intentos de notificación por correo certificado con acuse de recibo llevados a cabo en el domicilio del interesado devueltos por la ausencia del interesado sin que conste la realización de la notificación edictal (STSJ de Murcia núm. 1125/2008, de 26 de diciembre).

¹² La SAN de 27 de octubre de 2005 expone que «en el supuesto que nos ocupa si bien es cierto que no consta la notificación del acuerdo de liquidación, no es menos cierto que, con arreglo al artículo 125 de la LGT —"Las notificaciones defectuosas surtirán efecto a partir de la fecha en la que el sujeto pasivo se dé expresamente por notificado, interponga el recurso pertinente..."— dicha notificación surte efectos a partir de la fecha en la que la entidad interesada se dio por notificada de la liquidación tributaria e interpuso contra la misma la oportuna reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Regional».

La SAN de 3 de noviembre de 2005 ha declarado la no interrupción de la prescripción a causa de la deficiente notificación de la liquidación ya que no aparece ni en el acuse de recibo ni en la libreta de entrega los datos del DNI ni condición del receptor del acto que justificasen la permanencia de éste en el domicilio del destinatario del acto administrativo.

También es necesario el cumplimiento del aspecto material de la interrupción del plazo de prescripción por actuación administrativa. Ha de cumplirse el requisito sustantivo consistente en que los actos de la Administración estén ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos. Las notificaciones no han de responder a una mera finalidad de interrumpir la prescripción, sino que, efectivamente, han de contribuir, han de estar destinadas, han de conducir, a la liquidación, recaudación o imposición de sanciones, según los casos. El profesor PÉREZ ROYO expone que «hay que advertir que es necesario que se trata de (...) una actuación que efectivamente suponga el ejercicio de la acción que está prescribiendo: no basta con una mera notificación cuyo solo objeto sea rehabilitar el cómputo de la prescripción»¹³. A su vez, CALVO ORTEGA afirma que «la acción administrativa tiene que estar dirigida a la efectiva determinación de la deuda tributaria o a su cobro y no tener una función meramente interruptiva»¹⁴.

Ha de resaltarse, llegados a este punto, que el cumplimiento del requisito material tiene dos aspectos: el insertarse la actuación en el seno de un procedimiento¹⁵ que tenga por finalidad facilitar a la Administración la posibilidad de examinar el contenido de las declaraciones, autoliquidaciones y otros documentos emanados de las obligaciones formales de los sujetos pasivos, es decir, que habilite a la Administración a ejercer su función comprobadora dando lugar, en su caso, a la emisión de una liquidación tributaria que determine el importe de la deuda tributaria sin estar vinculada por la actuación previa del sujeto pasivo; y que las concretas actividades realizadas por la Administración sean las adecuadas y convenientes para comprobar el correcto cumplimiento de unas concretas y determinadas normas de carácter tributario ya estén relacionadas con la obligación tributaria principal o con cualquier otra obligación tributaria. Dicho de otra manera, los efectos de la interrupción de la prescripción no se extienden a todas las potestades administrativas ni a todos los ejercicios impositivos no prescritos, sino que la acción administrativa tiene virtualidad interruptiva respecto de la potestad de liquidación siempre y cuando la acción consista o esté relacionada con el ejercicio del derecho a liquidar por parte de la Administración¹⁶ y en relación con el tributo o periodo impositivo con el que esté conectada la liquidación¹⁷. Existe abundante jurisprudencia que declara la ineficacia de las actuaciones tendentes a interrumpir el plazo de prescripción de la acción para liquidar la deuda tributaria en orden a interrumpir el plazo de prescripción del derecho a cobrar dicha deuda¹⁸. Aunque la figura de la prescripción es una institución nacida y desarrollada en el seno del Derecho

¹³ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Ed. Thomson-Civitas, 2006, pág. 314.

¹⁴ CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte general. II. Derecho Presupuestario*, 13.ª edición, Thomson-Reuters, 2009, pág. 257.

¹⁵ Entendido como cada concatenación de hechos con trascendencia jurídica dirigidos a la conformación de la voluntad de la Administración, que, en cumplimiento del ordenamiento jurídico, desarrolla una función y determina la emanación de un acto administrativo.

¹⁶ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario...*, *op. cit.*, pág. 332.

¹⁷ La STS de 17 de marzo de 2008 (recurso de casación núm. 5697/2003) explica que «para la correcta resolución de este motivo se debe analizar, en primer lugar, si, con base en los datos fácticos, se puede considerar que existió una interrupción injustificada de actuaciones inspectoras, al haber actuaciones que carecen de efecto interruptivo por no guardar relación con el objeto y periodo de comprobación».

¹⁸ En las SSAN de 1 de diciembre de 2005 se puede leer que «la Sala reitera que los actos interruptivos del primero no se extienden a la acción de cobro, de manera que si en el caso de autos, la Administración Tributaria por las razones que fueran, entre las cuales no hay que descartar la incuria, pues la obligada providencia de apremio, de la liquidación no fue notificada hasta el día 12 de junio de 1992, es claro que prescribió la acción de cobro, aunque estuviera vivo el derecho a determinar la deuda tributaria, en sede de los procedimientos revisores, en curso».

privado, puede observarse cómo la misma ha pasado por el tamiz del Derecho público por lo que respecta a su régimen y configuración jurídicas y, lógicamente, en cuanto a su aplicación en el seno de procedimientos administrativos.

A modo de síntesis, se puede afirmar que «sólo interrumpe el plazo de prescripción la actividad administrativa en la que concurren las siguientes notas: 1.^a) actividad real dirigida a la finalidad de la liquidación o recaudación de la deuda tributaria; 2.^a) que sea jurídicamente válida; 3.^a) notificada al sujeto pasivo; 4.^a) y precisa en relación con el concepto impositivo de que se trata» (STS de 17 de marzo de 2008).

2. DE «DILIGENCIAS-ARGUCIA» A «ACTUACIONES IRRELEVANTES»

La interrupción del cómputo del plazo de prescripción por actuación de la Administración destinada a la comprobación de la situación tributaria del obligado supone conceder a la misma una potestad muy destacada y, para equilibrar la situación respecto del obligado tributario, la legislación, además de exigir el requisito de la notificación, exige, como se ha dicho, que se trate de una actuación que efectivamente suponga el ejercicio de la acción comprobadora. En ningún caso podrán interrumpir los plazos de prescripción aquellas actuaciones que no están encaminadas a ejercitar tales derechos.

Cuando los actos, especialmente diligencias, no contribuyan efectivamente a la regularización de la situación del obligado tributario se producen las denominadas «diligencias-argucia».

Son numerosas las SSTs (entre otras, 6 de noviembre de 1993, 28 de abril y 23 de junio de 2008) que exponen que «no cualquier acto tendrá la eficacia interruptiva que en dicho precepto se indica, sino sólo los tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder meramente a la finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, recaudación o imposición de sanciones en el marco del Impuesto controvertido». La acción administrativa de inspección debe tener realmente el propósito de determinar la deuda tributaria en una relación de causa a efecto, en cuanto la interrupción exige una voluntad clara exteriorizada por actuaciones cuyo fin es la intimación del acreedor tributario al deudor para que pague su deuda tributaria. En suma, en la interrupción de la prescripción subyace la idea esencial de «acción administrativa» con propósito directo de determinar la deuda tributaria, en una relación de causa a efecto, y que para su operatividad exige una voluntad clara exteriorizada en actuaciones teleológicamente encaminadas a la regularización tributaria. En este sentido, la STS de 22 de enero de 2000 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 2685/1996) explica que «no interrumpe la prescripción la actuación de la Administración Tributaria cuyo contenido es innecesario y puramente dilatorio, por ser un artificio generado en el uso impropio de unas potestades otorgadas para fines distintos, a la que no puede reconocerse virtualidad interruptiva de los plazos de prescripción». Por su parte, la STS de 11 de mayo de 2004 (recurso de casación núm. 4165/1999) expone que «el acto de interrupción de la prescripción tiene una finalidad propia, en cuanto produce la extinción de un derecho, como es el exigir el pago de la deuda tributaria por parte de la Administración. Es por ello un acto limitativo y restrictivo, o mejor dicho, *numerus clausus*, pues no cualquier

acto de la Administración, aun debidamente notificado al sujeto pasivo podrá producir el efecto pretendido de la interrupción de la prescripción». Cabe traer a colación el contenido de la STS de 22 de diciembre de 2008 (recurso de casación núm. 4080/2006) según la cual «Se trata de marginar las llamadas diligencias argucia con base en una idea esencial consistente en conceptualizar sólo como acción administrativa atendible aquella que realmente tiene el propósito de determinar la deuda tributaria en una relación de causa a efecto, y que, en cuanto a la interrupción de la prescripción, exige la presencia de actuaciones administrativas que tienden realmente a la regularización tributaria». Finalmente, en los últimos tiempos, la STS de 7 de mayo de 2009 (recurso de casación núm. 5351/2004) expone que estas diligencias «implican una actividad administrativa ficticia, que por prolongarse más de seis meses producen el efecto de que no se entienda interrumpida la prescripción que las actuaciones inspectoras iniciadas comportan».

El profesor PÉREZ ROYO define las diligencias-argucia como «concepto de creación jurisprudencial, que el Supremo emplea para referirse a los casos en que se desarrollan actuaciones que no están efectivamente orientadas a hacer avanzar el procedimiento, sino simplemente a interrumpir la prescripción o la consumación del periodo máximo de interrupción injustificada»¹⁹. Para DE VICENTE BENITO «las diligencias argucia son, en definitiva, aquellas diligencias extendidas por la inspección que documentan actuaciones innecesarias para el avance de las actuaciones de comprobación e investigación, y cuya finalidad no es otra que la de crear una apariencia de actividad antes de que transcurran seis meses desde la última actuación inspectora»²⁰. De acuerdo con la STS de 28 de abril de 2008 (recurso de reposición núm. 7719/2002) se trata de diligencias que «adolecen, a juicio de esta Sala, de inconsistencia objetiva». A su vez, la STS de 13 de febrero de 2007 (recurso de casación núm. 8094/2002) expone que «son las llamadas "diligencias argucia" en cuya base subyace una idea esencial consistente en conceptualizar como "acción administrativa" aquella que realmente tiene el propósito de determinar la deuda tributaria en una relación de causa a efecto, y que en cuanto a la interrupción de la prescripción exige una voluntad clara, exteriorizada por actuaciones cuyo fin es la regularización tributaria»²¹. El empleo de la expresión «diligencias-argucia» se explica por la propia naturaleza de la diligencia que, al ser el documento que se extiende para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o la persona con la que se entiendan las actuaciones, se trata de la clase de documento que suele ser más importante en número en los procedimientos de comprobación y ello desencadena que sea a través de este tipo de documento a través del que se van sucediendo las diferentes interrupciones del plazo de prescripción.

Más recientemente se ha introducido la expresión «diligencias irrelevantes». La nueva denominación es explicada en la STS de 7 de mayo de 2009 (recurso de casación núm. 5351/2004) de esta forma «las denominadas diligencias argucias, quizá mejor, "diligencias irrelevantes" a fin de que su denominación no contenga matices valorativos»²². Nos parece, sin embargo, más adecuado el empleo

¹⁹ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 18.ª edición, Thomson-Civitas, 2008, pág. 326.

²⁰ DE VICENTE BENITO, F.: «La duración del procedimiento inspector» en *La Inspección de Hacienda en el Reglamento general de aplicación de los tributos*, LII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Fundación para la promoción de los estudios financieros, IEF, Madrid, 2009, pág. 277.

²¹ La STSJ de Andalucía (sala de Granada) núm. 409/2009, de 29 de junio, utiliza la fórmula «algunas de ellas eran innecesarias y mero señuelo en evitación de la consumación del plazo cuatrienal de prescripción del derecho a la práctica de la liquidación por IVA».

²² Esta expresión también se emplea en la STS de 30 de noviembre de 2009.

de una expresión genérica como la de «actuaciones irrelevantes» o «actuaciones superfluas»²³ susceptible de incluir en ella cualquier clase de actuación efectuada por los órganos de la Administración tributaria y que quede reflejada en cualquier clase de documento de los que reflejan las actuaciones inspectoras y no, únicamente, en una diligencia. Una posible definición de estas actuaciones irrelevantes sería la de actuación notificada al obligado tributario y formalmente destinada al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria pero que, en realidad, no está destinada de forma efectiva a la determinación de la deuda tributaria sino a una mera interrupción del plazo de prescripción de la obligación tributaria. Tales actuaciones pueden adoptar la forma de diligencias que es el supuesto más frecuente pero también pueden consistir en otra clase de actos administrativos (ej. liquidaciones tributarias nulas de pleno derecho o requerimientos de información intrascendente o ya poseída por parte de la Administración).

El hecho de que la actuación que se notifica al obligado tributario objeto de comprobación no tenga la capacidad para interrumpir la prescripción conlleva dos importantes consecuencias jurídicas:

- La no interrupción del procedimiento puede conducir a que la anterior actuación válida sea la última susceptible de interrumpir la prescripción por lo que si hubiera transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años desde la presentación de la autoliquidación o desde la última actuación administrativa sin ulterior interrupción, se produciría la extinción de la obligación tributaria.
- Con anterioridad a que transcurra el plazo de prescripción de cuatro años, se puede producir el transcurso del plazo de seis meses de interrupción de las actuaciones que conduce a la consideración de que el inicio de las actuaciones comprobadores no produjo la interrupción de la prescripción de las obligaciones tributarias objeto de regularización y que tal plazo siguió transcurriendo²⁴. Ésta será una de las situaciones que con más frecuencia se van a producir tras la declaración de la incapacidad de la diligencia-argucia para interrumpir la prescripción.

²³ Esta denominación aparece en la SAN de 18 de mayo de 2009.

²⁴ Artículo 150 de la LGT.

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

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

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse».

Las SSTs de 27 de abril (recurso de casación núm. 9369/2003) y de 26 de noviembre (recurso de casación núm. 207/2004) de 2009 disponen que «Y esta misma característica de ordenación teleológica a los objetivos del procedimiento, adecuación y eventual eficacia de la actuación o diligencia (...) es también exigible a los actos de la Inspección para que puedan enervar las consecuencias derivadas de una paralización, no imputable al sujeto pasivo, por más de seis meses, según establece el artículo 31.4 del RGIT. O, dicho en otros términos, sólo puede entenderse que no se ha producido una interrupción de las actuaciones inspectoras, con la consecuencia de entender no producida la interrupción del cómputo de la prescripción, cuando las actuaciones realizadas antes de transcurrir el referido plazo de los seis meses merecen la consideración de idóneas y eventualmente útiles para la liquidación o regularización tributaria de que se trata».

Lógicamente, el interés de los obligados tributarios estriba en considerar que el plazo de cómputo de la prescripción tributaria no ha sido interrumpido por las actuaciones administrativas y, en virtud de tal necesidad, alegarán la presencia en el procedimiento de comprobación de actividades administrativas irrelevantes a efectos de la regularización de su situación tributaria y, en consecuencia, no aptas para interrumpir el plazo de prescripción de la obligación tributaria objeto de comprobación. Tal postura contrasta con la de la Administración favorable a considerar que la totalidad de las actuaciones llevadas a cabo son plenamente válidas para interrumpir el plazo de prescripción. La calificación final de la idoneidad de la actuación administrativa como instrumento de ruptura del plazo de prescripción ha precisado en numerosas ocasiones la intervención de la jurisdicción llegando, incluso, en numerosas ocasiones, a precisar de la intervención en casación o en interés de ley de la Sala Tercera del TS.

3. SUPUESTOS DE ACTUACIONES IRRELEVANTES

En términos genéricos, el TS (SSTS de 28 de abril y 23 de junio de 2008) ha negado la posibilidad de interrumpir la prescripción a «aquellas actuaciones que resultan puramente dilatorias, como las que, como en el caso de autos, se limitan a dar constancia de un hecho evidente, a anunciar la práctica de actuaciones futuras, a recoger la documentación presentada sin efectuar valoración alguna o reiterar la solicitud de una documentación que ya obra en el expediente». Esta enumeración de los supuestos genéricos de actuaciones irrelevantes ha de ser completada por otras. Destaca por su claridad en relación con la catalogación de los supuestos de actuaciones que no interrumpen la prescripción la SAN de 1 de junio de 2006 por la cual «sólo serían idóneas para impulsar el procedimiento inspector aquellas directamente encaminadas a impulsar el procedimiento, esto es, a la postre, a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y si bien tal actividad puede ser complementada con otras de naturaleza procedimental o de índole instrumental, habrá que prescindir de aquellas que vengan referidas a hechos distintos de los regularizados, o a ejercicios diferentes, las relativas a circunstancias indiferentes para obtener el conocimiento de los datos necesarios para la citada regularización, así como las puramente anodinas o dilatorias, como las que se limitan a dar constancia de un hecho evidente, a anunciar la práctica de diligencias futuras, a recoger la documentación presentada sin efectuar valoración o análisis alguno u ordenar respecto de ellas decisiones de cualquier clase»²⁵. También se puede citar en este sentido la STSJ de Cataluña de 23 de septiembre de 2004 que dice que no interrumpen la prescripción las diligencias-argucia «porque no hacían avanzar el procedimiento» y éstas pueden consistir en supuestos en los que «Hacienda se limitaba a pedir datos, petición que no iba acompañada de una auténtica iniciación del procedimiento inspector de comprobación o investigación; la confirmación de las liquidaciones provisionales, como tales, pero sin elevarlas a definitivas, etc.».

Con el transcurso del tiempo es posible constatar cómo se ha ido incrementando el número de sentencias y el diferente origen territorial de las mismas que se han acogido a la tesis de las actuaciones dilatorias de forma genérica o de la diligencia-argucia de forma específica para no

²⁵ Esta exposición se ha reiterado en numerosas otras Sentencias de la AN como la SAN de 9 de julio de 2009.

admitir la interrupción de la prescripción. De ahí nace la posibilidad de sistematizar los supuestos específicos en los que tanto el TS como otros órganos judiciales han calificado las actuaciones como meramente dilatorias.

3.1. Efectos de la nulidad o de la anulabilidad de los actos administrativos notificados

Una de las primeras cuestiones que se ha planteado en la práctica respecto de la idoneidad de los actos administrativos para interrumpir el cómputo del plazo de prescripción ha estribado en anudar o no tal consideración a los actos nulos y a los actos anulables.

Siguiendo los planteamientos de los profesores Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ²⁶ se puede distinguir entre nulidad absoluta, radical o de pleno derecho, y la anulabilidad o nulidad relativa. En el primero de los casos el acto o negocio posee una ineficacia intrínseca y por ello carece ab initio de efectos jurídicos sin necesidad de una previa impugnación. Este supuesto máximo de invalidez o ineficacia comporta una serie de consecuencias características: ineficacia inmediata, ipso iure, del acto, carácter general o *erga omnes* de la nulidad e imposibilidad de sanarlo por confirmación o prescripción. Sin embargo, el principio de legalidad de los actos administrativos y la posibilidad de la Administración de emplear la ejecución forzosa como mecanismo de materialización de la ejecución de los actos obligan en la práctica al administrado a reaccionar contra el acto a través del sistema de recursos correspondientes previsto so pena de soportar la modificación operada del ordenamiento jurídico a través del acto nulo. Dada la presunción de validez de las actuaciones administrativas, el legislador ha acotado los supuestos de nulidad absoluta o de pleno derecho mediante un listado cerrado (art. 62.1 Ley 30/1992)²⁷.

Junto a los supuestos de nulidad se encuentran los supuestos de anulabilidad o nulidad relativa que consisten en aquellos actos emanados de las Administraciones públicas que concurren en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder (art. 63 Ley 30/1992). Sin embargo, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados. Por otro lado, la realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas sólo implicará la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo.

²⁶ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho Administrativo I*, Editorial Civitas, 6.ª edición, Madrid, 1993, págs. 583-589.

²⁷ Artículo 62. Nulidad de pleno derecho (Ley 30/1992).

Los actos de las Administraciones públicas son nulos de pleno derecho en los casos siguientes:

- a. Los que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
- b. Los dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.
- c. Los que tengan un contenido imposible.
- d. Los que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.
- e. Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados.
- f. Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.
- g. Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

Desde la perspectiva del Derecho Tributario, el artículo 217 de la LGT²⁸ enumera los supuestos en los cuales se produce la nulidad del acto tributario. El profesor CALVO ORTEGA expone el interés innegable de la nulidad en el campo de los tributos «dada la existencia de factores peculiares: complejidad de las normas, existencia y concurrencia en muchos casos de diversos poderes, establecimiento de exenciones rogadas, y finalmente, la resolución de muchas situaciones de conflicto (potencial o real) mediante la prestación por el sujeto pasivo de su conformidad a la propuesta formulada por la Administración. Todos estos hechos pueden dar lugar a vicios de incompetencia o procedimentales que tengan carácter de esenciales»²⁹. En el mismo sentido, la profesora FERNÁNDEZ JUNQUERA afirma que «mientras los actos anulados sí interrumpen la prescripción, no sucede lo mismo con los declarados nulos de pleno derecho. La diferencia jurídica fundamental entre una clase y otra de actos radica en que si se declara la nulidad radical de un acto de la Administración sus efectos se producen "ex tunc", por lo que al privar al acto administrativo de existencia y eficacia, pero sobre todo, al producir sus efectos desde entonces, la solución no podría ser otra que la de entender que no se ha interrumpido la prescripción. Por el contrario, si el supuesto es de anulabilidad sus efectos se producen "ex nunc", por lo que, en este caso, al privar al acto de la Administración de eficacia desde el momento en que se declara y es por tanto desde ese momento desde el que queda interrumpida la prescripción»³⁰.

En este contexto las SSTs de 31 de enero de 1989 y de 19 de enero de 1996 establecen con rotundidad la tesis por la cual los actos nulos de pleno derecho no pueden interrumpir el transcurso del plazo de prescripción³¹ mientras que la STS de 25 de junio de 1987 ha declarado que «todo acto

²⁸ Artículo 217. Declaración de nulidad de pleno derecho.

1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

- a. Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
- b. Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.
- c. Que tengan un contenido imposible.
- d. Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.
- e. Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.
- f. Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.
- g. Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

²⁹ CALVO ORTEGA, R.; *Derecho Tributario. Parte general*, Thomson-Reuters, Madrid, 13.ª edición, 2009, pág. 378.

³⁰ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *La Prescripción de la Obligación Tributaria. Un Estudio Jurisprudencial*, Editorial Aranzadi, 1999, págs. 56-57. En apoyo de su tesis cita las SSTSJ de Andalucía (sala de Sevilla) de 22 de abril de 1999 y de Castilla y León (sala de Valladolid) de 26 de mayo de 1999.

³¹ «Lo notificado fue un "acto" sin contenido, un "acto" que (manifiestamente) ningún órgano competente dictó, y al que no procedió ni acompañó ninguno de los trámites previos o coetáneos (ni siquiera firma alguna) que las Leyes exigen para dictar actos municipales. Un acto inexistente, si se admitiera que los actos inexistentes existen, o, en todo caso, nulo de pleno Derecho por las causas que prevén los artículos 47 de la Ley de Procedimiento y 153.1 de la General Tributaria. Esta Sala, en Sentencias con la de 5 de diciembre de 1983, ha dicho ya que la prescripción regulada en los artículos 64 a 66 de esta Ley no puede interrumpirse "por la práctica de notificaciones irregulares... ni por las actividades de la Administración no materializadas en actos administrativos concretos". Y en este caso no existió, ni se notificó, un "acto administrativo concreto"; sólo la "actividad" descrita en el precedente fundamento 4.º, que no desembocó en ningún "acto administrativo concreto", sino en un acto "inexistente", o, al menos, afectado de nulidad de pleno Derecho (que es insubsanable e imprescriptible) y que no puede producir efecto alguno, ni directo ni indirecto».

La STS de 19 de enero de 1996 señala que «los actos inexistentes o en todo caso nulos de pleno derecho por las causas que prevén los artículos 47 de la Ley de Procedimiento de 1958 y 153.1 de la Ley General Tributaria, no pueden producir efecto alguno, ni directo ni indirecto».

afectado de un vicio de anulabilidad puede ser convalidado y produce el efecto de interrumpir el plazo de prescripción, sin que ello signifique que la Administración tenga la posibilidad de interrumpir la prescripción dictando cualquier acto anulable, ya que para ello sería necesario que dicho acto tuviera las finalidades establecidas en el artículo 66 de la LGT, y que, como ha señalado la jurisprudencia, no sea un simple pretexto para interrumpir la prescripción»³².

Son numerosos los ejemplos en los que se ha admitido por vía jurisprudencial la capacidad de los actos anulables para interrumpir el transcurso del plazo de prescripción: liquidaciones anuladas por estar basadas en comprobaciones de valores faltas de motivación³³, liquidaciones anuladas por

En este sentido, MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 18.ª edición, Tecnos, Madrid, 2007 citan abundante jurisprudencia págs. 545-546 sobre la cuestión (SSTSJ de Andalucía, sala de Sevilla, de 22 de abril de 1999 y 7 de enero de 2000; de Canarias, sala de Las Palmas, de 20 de junio de 2001, de Castilla-La Mancha de 3 de enero de 2003 y del País Vasco de 3 de julio de 2003).

A título de ejemplo, la STSJ de Andalucía (sala de Sevilla) de 22 de abril de 1999 señala que «Y es que se hace preciso diferenciar entre vicio determinante de la declaración de nulidad de pleno derecho del acto administrativo por encajar en alguno de los supuestos del artículo 153 de la LGT, ya que en el ámbito tributario nos movemos, de aquellos otros en los que la anulación no es por motivo recogido en dicho precepto. Así, y éste es el sentido que parece desprenderse de la Sentencia del TS de 31 de enero de 1989, un "acto inexistente" (si se admite tal figura) o en todo caso nulo de pleno derecho, no tendría eficacia interruptiva de la prescripción, en tanto que no hace desaparecer dicha eficacia el vicio del acto no determinante de la nulidad radical, siempre, claro está, que concurran los demás requisitos legalmente exigidos», y la STSJ de Andalucía (sala de Sevilla) de 7 de enero de 2000 dispone que «la declaración de nulidad por ser de pleno derecho, produce efectos "ex tunc" y no "ex nunc", es decir, que los mismos no se generan a partir de la declaración sino que se retrotraen al momento mismo en que se inició el expediente de comprobación de valores declarado nulo; por tanto, producida la autoliquidación en 11 de junio de 1986, la declaración de nulidad ha hecho desaparecer del mundo jurídico los actos declarados como tales, no han producido efectos, y en lo que aquí interesa el expediente de comprobación de valores anulado no ha producido los efectos interruptivos que le otorga la ley, y dado que desde la fecha señalada 11 de junio de 1986, hasta el siguiente acto, nueva comprobación notificada el 22 de noviembre de 1995, ha transcurrido el plazo de cinco años del artículo 64 de la LGT, procede estimar la prescripción alegada respecto de la acción de comprobación de la Administración».

³² En el mismo sentido se puede citar la STS de 19 de enero de 2006.

³³ La profesora FERNÁNDEZ JUNQUERA cita la Sentencia del TSJ de Andalucía de 31 de marzo de 1999, la del TSJ de Canarias de 26 de enero de 1999, la del TSJ de Cantabria de 23 de junio de 1998, la de la AN de 3 de junio de 1997. A su vez, los profesores MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO citan la SAN de 18 de octubre de 2001, las Sentencias del TSJ de Murcia de 27 de septiembre de 2000, de 18 de octubre de 2001, de 20 de marzo de 2002, de 23 de enero de 2002, de 30 de marzo de 2002, de 31 de mayo de 2002, del TSJ de Castilla y León (sala de Burgos) de 2 de enero de 2002, del TSJ de Castilla-La Mancha de 31 de enero de 2002, STSJ de Aragón de 10 de junio de 2004, STSJ de la Comunidad Valenciana de 6 de mayo y de 1 de diciembre de 2005, STSJ de Castilla-La Mancha de 11 de julio de 2005, STSJ de Andalucía (sala de Sevilla) de 22 de diciembre de 2005, y STSJ de Canarias (sala de Santa Cruz de Tenerife) de 9 de mayo de 2006. Más recientes son la STS de 29 de junio de 2009 («Por tanto, si ha de unificarse doctrina es para resaltar que la procedente es que la que sustenta la *ratio decidendi* de la sentencia objeto del presente recurso de casación, al seguir una jurisprudencia que puede resumirse en los siguientes términos: 1.º) La anulación de una comprobación de valores (como la de una liquidación) no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante los Tribunales Económicos-Administrativos, manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos (Cfr. STS de 19 de abril de 2006). 2.º) La anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración Tributaria a retrotraer las actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados. La Administración Tributaria conserva el derecho a determinar la deuda tributaria mediante la previa comprobación de valores durante el plazo de prescripción cumpliendo rigurosamente con los requisitos propios del acto, entre los que se encuentra la motivación. 3.º) El derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad o insuficiencia de motivación en las comprobaciones de valores, no tiene carácter ilimitado, pues está sometido en primer lugar a la prescripción, es decir puede volver a practicarse siempre que no se haya producido dicha extinción de derechos y en segundo lugar a la santidad de la cosa juzgada, es decir si se repite la valoración con la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación, comportaría la pérdida —entonces sí— del derecho a la comprobación de valores y en ambos casos (prescripción o reincidencia) la Administración había de

errores aritméticos³⁴, liquidaciones anuladas por errónea inclusión de los intereses de demora³⁵, actos de derivación de responsabilidad (subsidiaria al administrador social o por sucesión de empresa) anulados³⁶, o liquidaciones derivadas de actas de conformidad firmadas por quien carecía de representación para ello³⁷.

En la STSJ de Madrid de 21 de septiembre de 2009 recaída en un caso de anulación de una liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones derivada de la aplicación de la disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos que, a su vez, fue reproducida por el artículo 14.7 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad de esta norma por la STC 194/2000, de 19 de julio, se estimó que la liquidación anulada no había de producir la declaración de interrupción de la prescripción. Se justificó tal decisión en base a que la anulación constitucional de la norma de sujeción del hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones implicaba la sujeción del negocio jurídico a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y tal modalidad impositiva era diferente de aquella en relación con la cual se había emitido la liquidación posteriormente anulada por lo que la prescripción del apropiado supuesto de hecho inicial había continuado transcurriendo sin ser interrumpida en ningún momento. Es decir, que la incapacidad para interrumpir la prescripción nacía del diferente tributo respecto del cual se había emitido la liquidación.

En aquellos supuestos en los que la anulación se produce respecto de la providencia de apremio por la ausencia de válida notificación de la liquidación tributaria de la que trae causa, se puede constatar un cambio en la doctrina jurisprudencial, debido, quizás, a la nueva sistemática de la regulación de la interrupción de la prescripción en la actual LGT. Así, es posible constatar la existencia de Sentencias como la de la AN de 6 de mayo de 1999, la STSJ de Navarra de 30 de junio de 2003, la STSJ de Andalucía (sala de Granada) de 16 de septiembre de 2003, o la STSJ de Canarias (sala de Santa Cruz de Tenerife) de 10 de marzo de 2006, en las que se otorga capacidad interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria a las actuaciones propias del procedimiento de impugnación de la providencia de apremio (interposición de la reclamación económico-administrativa, presentación de alegaciones, actuaciones de ordenación de los órganos económico-administrativos) considerada como la institución clave del procedimiento de recaudación en vía ejecutiva. Sin embargo, siguiendo las tesis de la STS de 18 de junio de 2004³⁸ en la STSJ de Madrid de 23 de septiembre de

pasar por la valoración formulada en su día por el contribuyente (Cfr. STS de 22 de septiembre de 2008)), la SAN de 20 de enero de 2010 o las SSTSJ de Murcia de 29 de junio de 2009 y de la Comunidad Valenciana de 2 de octubre de 2009.

En sentido contrario cabe citar la STSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de junio de 2005 según la cual «pues cualquiera que fuera el grado de invalidez que afectase a un acto administrativo, sea la nulidad de pleno derecho, o simplemente la anulabilidad, ese acto inválido e ineficaz, no puede producir efecto alguno, y en razón de su ineficacia no puede serle reconocida virtualidad interruptiva de la prescripción, y afirmar lo contrario sería ir contra la naturaleza de las cosas, pues un acto contrario a derecho produciría efectos, concretamente el de interrumpir la prescripción, es decir, produciría efectos precisamente frente a quien no es el responsable del vicio de que adolece el acto que se anula».

³⁴ SSTSJ de Aragón de 31 de mayo y 10 de junio de 2004.

³⁵ STSJ de Andalucía (sala de Sevilla) de 15 de diciembre de 2005.

³⁶ SSTSJ de Andalucía (sala de Sevilla) de 16 de diciembre de 2005 y de 18 de mayo de 2009.

³⁷ STSJ de la Comunidad Valenciana de 23 de marzo y de 15 de julio de 2009 y STSJ de Cataluña de 22 de octubre de 2009.

³⁸ Un análisis detenido de esta sentencia se encuentra en la obra «La prescripción tributaria ante el derecho a liquidar y el derecho a recaudar y cuestiones conexas», PONT MESTRES, M., Ed. Marcial Pons, Madrid, 2008, págs. 93-102.

2009 se ha advertido un cambio en las tesis jurisprudenciales por las cuales, como ya habíamos señalado, se consagran las diferencias en cuanto a las causas de interrupción del plazo de prescripción en función de cuál sea el derecho de la Administración que se extingue por prescripción. De esta forma, el ejercicio del derecho de autotutela ejecutiva administrativa manifestado por el derecho al cobro de la deuda (emisión de providencia de apremio) no produce la interrupción del derecho de autotutela declarativo manifestado mediante el derecho a liquidar la deuda tributaria ya que en uno y otro caso las causas previstas de interrupción del plazo de prescripción no son las mismas (números 1 y 2 del art. 68 LGT). La anulación de la providencia de apremio por falta de liquidación exigirá la emisión de este último acto administrativo y el mismo, probablemente, no pueda crearse porque el transcurso del plazo de prescripción del derecho a liquidar ha seguido transcurriendo sin ser interrumpido por las actuaciones administrativas vinculadas con la autotutela ejecutiva.

Dadas las diferentes consecuencias previstas para los actos nulos y para los actos anulables, los Tribunales se han decantado, en ocasiones, por calificar determinados actos enmarcados dentro de los procedimientos de comprobación como meramente anulables y, por lo tanto, susceptibles de interrumpir la prescripción aunque consideramos que, en realidad, tales actos son acreedores de la condición de actos nulos de pleno derecho³⁹. En este sentido, se puede citar el supuesto en el que en el procedimiento de comprobación se obvie el trámite de audiencia al interesado antes de emitir la liquidación y ello es calificado como supuesto de anulación y no de nulidad de pleno derecho. A nuestro modo de ver, la solución tendría que ser totalmente diferente ya que en los supuestos en los que la comprobación efectuada por la Administración tiene la condición de abreviada (de acuerdo con lo previsto en el art. 123 de la LGT de 1963), de verificación de datos (arts. 131 a 133 LGT) o de comprobación limitada (arts. 136 a 140 LGT) deben incluirse dentro de la categoría de actos nulos de pleno derecho aquellas liquidaciones adoptadas habiéndose obviado el trámite de alegaciones pues, en cualquiera de estos procedimientos de comprobación, la Administración actúa, básicamente, utilizando la información con trascendencia tributaria que ya posee en sus archivos y la intervención del obligado tributario en el procedimiento sólo está garantizada a través, precisamente, del trámite de audiencia. Eliminar por la vía de hecho esta intervención del interesado supone una vulneración de los elementos esenciales del procedimiento. Es dejar al procedimiento vacío de contenido ya que el mismo queda concentrado en una resolución administrativa adoptada sin garantía alguna para el contribuyente y vulnerando expresamente la letra l) del artículo 34 y el número 8 del artículo 99 de la LGT⁴⁰. Tal situación conlleva prescindir absolutamente de la idea misma de procedimiento y la realización de uno de los supuestos tipificados como de nulidad de pleno derecho⁴¹. Además, el hecho de que la primera noticia que reciba el obligado tributario de la comprobación

³⁹ La STSJ de Murcia núm. 260/2009, de 23 de marzo, que atribuye la condición de meramente anulable a una liquidación en la que se había obviado el trámite de audiencia.

⁴⁰ «Artículo 34 de la LGT. Derechos y garantías de los obligados tributarios.
(...) l) Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.
Artículo 99 de la LGT. Desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios.
(...) 8. En los procedimientos tributarios se podrá prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución cuando se suscriban actas con acuerdo o cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta. En este último caso, el expediente se pondrá de manifiesto en el trámite de alegaciones.»

⁴¹ Artículo 217.1 e) de la LGT: «Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados».

consista en una liquidación tributaria inmediatamente ejecutiva y que exige para su suspensión la aportación de garantía puede suponer una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la Constitución Española dando lugar, por lo tanto, a otra causa de nulidad de pleno derecho ⁴².

3.2. Diligencias que solicitan información

Como es conocido, el cumplimiento del principio de generalidad en la imposición contenido en el artículo 31.1 de la Constitución Española de 1978 exige del legislador la adopción de medidas jurídicas a favor de las Administraciones tributarias mediante las cuales les sea posible la obtención de información con trascendencia tributaria tanto del propio sujeto objeto de comprobación como de los terceros que con él se relacionen ⁴³. De ahí surgen las normas contenidas en el número 3 del artículo 93 de la LGT (art. 111 LGT 1963) que atribuyen a la Administración tributaria la facultad de efectuar requerimientos individualizados de información respecto de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos a los obligados tributarios. Tales requerimientos pueden efectuarse en el marco de un procedimiento de comprobación o de inspección tributaria o fuera de él.

3.2.1. Requerimientos de información efectuados fuera de un procedimiento de comprobación o de inspección

Quedarían amparados estos requerimientos por los números 2 y 3 del artículo 93 de la LGT desarrollados, a su vez, por los artículos 55 a 57 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprue-

⁴² Artículo 217.1 a): «Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional».

⁴³ En este sentido se puede citar el fundamento jurídico 3.º de la STC 110/1984, de 26 de noviembre, en el cual se expone que «De ahí la necesidad de una actividad investigadora especialmente vigilante y eficaz aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta. De ahí también la imposición del deber jurídico de colaborar con la Administración en este aspecto fundamental del bien público, deber que recae no sólo sobre los contribuyentes directamente afectados, sino que también puede extenderse, como lo hace la LRF, a quienes puedan prestar una ayuda relevante en esa tarea de alcanzar la equidad fiscal, como son los Bancos y demás Entidades de crédito». En este punto también debe citarse la STC 76/1990, de 26 de abril, en cuyo fundamento jurídico 10.º se pueden hallar las siguientes palabras: «En la STC 110/1984 tuvimos ya la oportunidad de declarar que la Inspección tiene por finalidad verificar la conducta fiscal del contribuyente y comprobar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda Pública. Esta actividad investigadora puede conducir, en efecto, a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que con ello no se está exigiendo a aquél la difícil prueba de su inocencia, ya que lo único que se le impone es el "deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación". Se comprende, por lo demás, que sin la colaboración del contribuyente y la aportación por éste de datos personales de alcance económico la labor inspectora resultará prácticamente imposible cuando no fuera factible solicitar los mismos datos de terceras personas. Todavía con mayor rotundidad, en el ATC 642/1986 (fundamento jurídico 2.º) se afirmó que no puede haber duda de "que la Administración está habilitada también desde el plano constitucional para exigir determinados datos relativos a la situación económica del contribuyente" y que esta exigencia es predicable "de todos y cada uno de los ciudadanos en cuanto recaiga en ellos la cualidad de sujetos pasivos del impuesto" y no sólo de terceros como son las Entidades intermediarias en el área económica y las crediticias; doctrina en parte reiterada también en el ATC 982/1986. Y si en la Sentencia antes citada sostuvimos que el derecho a la intimidad personal (art. 18.1 de la Constitución) no puede entenderse de tal modo que constituya un obstáculo que haga imposible o dificulte el cumplimiento del deber declarado en el artículo 31 de la Constitución, otro tanto cabe decir cuando se invoca con pareja finalidad el artículo 24.2 de la norma suprema, como ahora ocurre, pues es una misma la razón de decidir allí y aquí».

ba 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 (en adelante, RGGI) y respecto de los mismos se plantea la cuestión de determinar si se trata de actuaciones aptas para interrumpir el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar.

Resulta obvio que los requerimientos de información efectuados a terceros no pueden dar lugar a la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar ya que no se cumple el requisito de la notificación de la actuación al sujeto inspeccionado exigido en el artículo 68.1 a) de la LGT.

Por lo que respecta a los requerimientos de información relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida, se ha previsto expresamente en el RGGI que tales actuaciones no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación⁴⁴. De hecho, ninguno de los posibles procedimientos de gestión (verificación de datos, comprobación de valores o comprobación limitada) o de inspección previstos contempla el requerimiento de información al obligado tributario como una de las formas de iniciación de los mismos⁴⁵. Como consecuencia de lo anterior, cabe entender que los requerimientos de información autónomos no pueden encuadrarse dentro de los supuestos de actuaciones de la Administración destinadas a la regularización o liquidación de la deuda tributaria que tienen por efecto la interrupción del plazo de prescripción del ejercicio de la autotutela declarativa.

3.2.2. *Requerimientos de información efectuados en el marco de un procedimiento de comprobación o de inspección*

Lógicamente, la LGT ha dotado a los órganos de la Administración financiera de la facultad de requerir información con trascendencia tributaria a los obligados tributarios en el marco de los

⁴⁴ Artículo 30 del RGGI.

⁴⁵ «Artículo 132 de la LGT Iniciación y tramitación del procedimiento de verificación de datos.

1. El procedimiento de verificación de datos se podrá iniciar mediante requerimiento de la Administración para que el obligado tributario aclare o justifique la discrepancia observada o los datos relativos a su declaración o autoliquidación, o mediante la notificación de la propuesta de liquidación cuando la Administración tributaria cuente con datos suficientes para formularla. (...)»

«Artículo 134 de la LGT. Práctica de la comprobación de valores.

1. (...) El procedimiento se podrá iniciar mediante una comunicación de la Administración actuante o, cuando se cuente con datos suficientes, mediante la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración a que se refiere el apartado 3 de este artículo.»

«Artículo 137 de la LGT. Iniciación del procedimiento de comprobación limitada.

1. Las actuaciones de comprobación limitada se iniciarán de oficio por acuerdo del órgano competente.

2. El inicio de las actuaciones de comprobación limitada deberá notificarse a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance de las mismas e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

Cuando los datos en poder de la Administración tributaria sean suficientes para formular la propuesta de liquidación, el procedimiento podrá iniciarse mediante la notificación de dicha propuesta.»

«Artículo 147 de la LGT Iniciación del procedimiento de inspección.

1. El procedimiento de inspección se iniciará:

a) De oficio

b) A petición del obligado tributario, en los términos establecidos en el artículo 149 de esta Ley.

2. Los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.»

procedimientos destinados a verificar el correcto cumplimiento de la normativa fiscal. Sin embargo, la praxis de los procedimientos de inspección ha permitido detectar cierto abuso de la facultad administrativa de solicitud de información con trascendencia tributaria con el objetivo de interrumpir de forma sucesiva el plazo de prescripción a través del requerimiento de datos que ya son conocidos o que resultan inútiles para la concreta actuación que se está desarrollando. Tales requerimientos suponen una especie dentro del género de los actos irrelevantes en el procedimiento de comprobación y, en virtud de tal circunstancia, no están habilitados para producir la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar.

Así, se puede destacar que no se producirá el efecto de interrupción del plazo de prescripción en los siguientes supuestos:

- a) Solicitudes de información y comunicaciones relativas a cuestiones que no son objeto del procedimiento de comprobación

En sede de regulación del procedimiento de inspección, el artículo 148.2 de la LGT contempla el alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección en el sentido de disponer que las mismas tienen carácter parcial cuando no afectan a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de comprobación. Esta posibilidad que ejercen los órganos de inspección en la generalidad de los casos y que se ha de comunicar a los obligados tributarios en el momento de iniciar el procedimiento de inspección, de acuerdo con el artículo 147.2 de la LGT ⁴⁶, es absolutamente compatible con el uso de la facultad de solicitar información con trascendencia tributaria a los inspeccionados o a terceros. Sin embargo, el ejercicio de dicha opción por parte de la Administración actuante sí que limita el ámbito material y temporal de aspectos de las obligaciones tributarias cuya prescripción ha quedado interrumpida. Sólo aquellos elementos de la obligación tributaria (ej. exenciones, gastos deducibles, tipos específicos, deducciones, regímenes especiales) y periodos impositivos o de liquidación que entran dentro del objeto de la actuación inspectora habilitan la pertinencia de las diligencias y otras actuaciones para interrumpir el plazo de prescripción. La efectividad de la acción investigadora exige centrar los esfuerzos informativos respecto del ámbito temporal y objetivo sobre el que recae la facultad administrativa y, como consecuencia de ello, se ha de excluir de la condición de acciones conducentes a la regularización tributaria a las actuaciones vinculadas con otros ejercicios o aspectos de las obligaciones tributarias que no son objeto de regularización. Cabe fundamentar esta solución en la teoría de los actos propios de las Administraciones públicas ya que la elección de la parcialidad de las actuaciones de regularización es una opción que exige una manifestación expresa de los órganos inspectores y también se puede justificar en base al principio de la seguridad jurídica de los obligados tributarios. La opción del sujeto inspeccionado por extender el carácter de la inspección de carácter parcial a una inspección de carácter general respecto al tributo afectado y, en su caso, periodos afectados contemplada en el artículo 149 de la LGT tiene, por lo tanto, como uno de sus efectos el de ampliar el ámbito objetivo y temporal de los requerimientos de información con trascendencia tributaria aptos para interrumpir el plazo de prescripción. En este

⁴⁶ «Artículo 147.2 de la LGT.

2. Los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones».

sentido la SAN de 30 de septiembre de 2009 explica que «esta Sala y Sección viene declarando reiteradamente que sólo se interrumpe la prescripción por cada hecho imponible, lo que significa que el contenido del acto o diligencia ha de ser homogéneo con el concepto tributario a que se refiera, así como respecto al periodo o ejercicio. Es decir, habrá que prescindir de aquellos que vengan referidos a hechos distintos de los regularizados, o a ejercicios diferentes, o a los relativos a circunstancias diferentes para obtener el conocimiento de los datos necesarios para la citada regularización».

Son varios los ejemplos extraídos de la jurisprudencia en los que, examinando la aptitud de las solicitudes de información que no tienen como ámbito objetivo de aplicación las cuestiones o periodos que son objeto de comprobación, la decisión judicial no ha sido otra que la de excluir a tales acciones la capacidad de interrumpir el plazo de prescripción:

- En la STS de 17 de marzo de 2008 (recurso de casación núm. 5697/2003) la inspección revisa el cumplimiento de las normas sobre retenciones del ejercicio 1992. Las cuatro diligencias en las que se solicita información sobre las diversas promociones y enajenaciones en general corresponden no sólo al ejercicio 1992 sino también a otros ejercicios y, como consecuencia de ello, no pueden merecer la calificación de actuaciones de la Administración susceptibles de interrumpir el curso de la prescripción⁴⁷. En un procedimiento en el que se somete a comprobación el cumplimiento de la normativa en materia de retenciones, Impuesto sobre Sociedades e IVA iniciado mediante notificación de apertura del procedimiento de inspección, no queda interrumpida la prescripción porque las actuaciones concretamente dirigidas a regularizar la situación en relación con las retenciones no se iniciaron hasta transcurridos más de seis meses desde el inicio del procedimiento⁴⁸.
- En la STS de 8 de noviembre de 2007 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 269/2003) se analiza un supuesto en el que en la comunicación sobre el inicio de las actuaciones inspectoras se establecía que los conceptos tributarios a comprobar eran, entre otros, el Impuesto sobre Sociedades. Con posterioridad, se comunica la ampliación de las actuaciones a la comprobación de las retenciones a cuenta del Impuesto sobre Sociedades. Dado que en el momento de notificar el acto administrativo de extensión de las actuaciones ya había transcurrido el plazo de cinco años desde el final del plazo de presentación voluntaria de determinadas autoliquidaciones de retenciones y que se trata de un concepto diferente del consistente en el Impuesto sobre Sociedades, se había producido la prescripción respecto de algunas de las declaraciones de retenciones⁴⁹.

⁴⁷ «Como ha quedado reflejado, de los datos que constan en el expediente resulta que las actuaciones de la Administración anteriores a la diligencia de 26 de mayo de 1998 no puede considerarse que tengan efectos interruptivos. Únicamente ésta, por lo que la Inspección solicita la aportación de determinados documentos, tiene los caracteres necesarios para ser considerada apta para eliminar el silencio que caracteriza la prescripción».

⁴⁸ STSJ de Cataluña núm. 345/2010, de 9 de abril. En este supuesto las diversas diligencias emitidas relacionadas con otros conceptos tributarios tienen la condición de diligencias irrelevantes respecto de la regularización de la obligación de practicar retenciones.

⁴⁹ «En el momento en que la Inspección comunica al contribuyente la ampliación de las actuaciones inspectoras al concepto tributario "retenciones a cuenta del Impuesto sobre Sociedades", en fecha 21 de marzo de 1994, habían transcurrido más de cinco años desde que finalizó el periodo voluntario de declaración e ingreso en fecha 20 de enero de 1989, sin que pueda entenderse que lo actuado entre ambas fechas interrumpa la prescripción del derecho de la Administración para liquidar por dicho concepto, pues las actuaciones anteriores afectaban a otros conceptos».

- En la STS de 20 de abril de 2009 se declaran inválidas para la interrupción del plazo de prescripción a las diligencias que se referían a otros impuestos y otros ejercicios en el marco de un procedimiento de inspección del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1988. Se enjuicia un supuesto similar en la STS de 27 de abril de 2009.
- La STS de 18 de junio de 2009 ha de dilucidar la posible calificación de determinadas diligencias como de diligencias-argucia. Concretamente, la inspección recae sobre el IRPF del ejercicio 1987 y las diligencias afectadas solicitan, en un caso, información respecto del Impuesto General sobre Tráfico de Empresas correspondiente a los ejercicios 1988, 1989, 1990 y 1991 y, en el otro, documentación relativa al Fondo de Previsión para Inversiones, cantidades percibidas de la Seguridad Social y otros conceptos respecto de los ejercicios. Manteniendo el criterio de la sentencia de instancia, el TS afirma que «con estos datos, es claro que no puede atribuirse a las indicadas diligencias efecto interruptivo, y debe considerarse que ha transcurrido el periodo de seis meses de inactividad de la actuación inspectora a que se refiere el artículo 31.3 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, con el efecto previsto en el apartado 4.a) del mismo precepto». En el mismo sentido pueden citarse las SSTS de 6 de abril, 16 de julio, 18 de septiembre y 30 de noviembre de 2009 en las que puede leerse que «resultan inconsistentes con relación a la interrupción de la prescripción aquellas diligencias que "afectan a periodos impositivos diferentes (...) o a "tributos completamente distintos" del que es objeto de comprobación, por no dar cumplimiento al requisito de que exista una actividad "precisa en relación con el concepto impositivo de que se trata"».
- Respecto de una diligencia en la que se solicitaba la aportación de extractos de cuentas que se posean en una determinada sucursal bancaria el TS, en su Sentencia de 23 de abril de 2009, no ha admitido su capacidad para interrumpir el plazo de prescripción puesto que la propia Administración no tenía la certeza de la existencia de tales cuentas ⁵⁰.
- De forma parecida, la SAN de 1 de junio de 2006 niega la aptitud para interrumpir el plazo de prescripción a una diligencia en la que se reclaman datos para una comparecencia futura referidos a hechos diferentes del IRPF y, en concreto, de las retenciones sobre rentas del trabajo (ingresos extraordinarios de la sociedad pagadora; libros de IVA y aclaración de una factura relativa a la adquisición de bienes por *leasing*), por lo que carecen de conexión con el objeto de comprobación. También se niega la interrupción de la prescripción en el caso de que el requerimiento de información tenga como objeto la aportación de facturas del ejercicio 1996 cuando el procedimiento de inspección se refería al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1992 luego ampliado a los ejercicios 1993, 1994 y 1995 ⁵¹.

⁵⁰ «En la diligencia de 15 de noviembre de 1996, transcurridos cuatro meses desde la anterior, se requiere la aportación de extractos de cuentas que se posean en determinada sucursal bancaria, sin que se tenga certeza de la existencia de tales cuentas, como lo demuestra la circunstancia de que en la propia diligencia se prevea la posibilidad de que no sea titular de ninguna. Por otra parte, no se expone en ella, ni se ha explicado en la vía judicial, cuál es la razón del requerimiento y éste no se puede tampoco deducir del contenido del mismo o del contexto de la actuación inspectora».

⁵¹ «El día 25 de septiembre de 1998 se efectuó un requerimiento para la aportación de facturas del ejercicio 1996, no sólo ajeno al acta y posterior liquidación respecto de la cual se pretende que rija el efecto interruptivo de la prescripción –Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1992–, sino también ajeno al procedimiento acumuladamente seguido respecto de varios ejercicios y que, como afirma la demanda, se inició y posteriormente se amplió en relación con el citado Impues-

- No puede quedar interrumpida la prescripción por diligencias en las que la Inspección se dirige a sucesivas empresas solicitándolas datos propios cuando el procedimiento de inspección estaba relacionado con una persona física sujeto pasivo del IRPF (STSJ de Cataluña de 4 de octubre de 2007).

Por supuesto, también es posible hallar supuestos en los que sí se ha producido la válida interrupción de la prescripción de forma paralela a la emisión de los sucesivos requerimientos de información. Esta situación se da, por ejemplo, respecto del caso de requerimientos dirigidos a la propia entidad objeto de inspección y a terceros para que informen sobre determinadas operaciones de compra y venta que se habían realizado ya que se trata de requerimientos estrechamente vinculados con la comprobación del IVA por los años sometidos a investigación tributaria (STSJ de Andalucía, sala de Granada, núm. 409/2009, de 29 de junio), o cuando se requiera la aportación de determinados justificantes acreditativos de los gastos de la actividad profesional del interesado pendientes de aportar (STSJ de Cataluña núm. 548/2009, de 22 de mayo). En relación con diferentes procedimientos de inspección en los cuales los sujetos inspeccionados eran entidades financieras, se han considerado solicitudes de información vinculadas con los concretos ejercicios y conceptos objeto de comprobación la diligencia en la que se solicita información sobre las cantidades percibidas del Fondo de Garantía de Depósitos en relación con la comprobación de la práctica de retenciones sobre los beneficios repartidos provenientes de anteriores ejercicios (en la STS de 16 de julio de 2009 se explica que «la entidad inspeccionada (...) puede considerarse que cumple los requisitos a que antes se hizo referencia, pues, en efecto, estaba dirigida a la finalidad de la liquidación o recaudación de la deuda tributaria») y la diligencia en la que se solicita información consistente en la identificación de los clientes que dispusieran de determinadas facilidades crediticias al final del ejercicio y las dotaciones relativas al fondo de insolvencias (en la STS de 15 de octubre de 2009 se afirma que la misma constituye una solicitud «de aportación de información de evidente trascendencia para el procedimiento incoado»).

En relación con la cuestión de la posibilidad de solicitar información respecto de periodos impositivos prescritos y su capacidad para generar actuaciones susceptibles de interrumpir el plazo de prescripción del derecho a liquidar, la STSJ de Illes Balears de 10 de septiembre de 2009 sí que admite tal posibilidad ya que «una cosa es que prescriba la acción de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación, o que prescriba la acción para que la Administración tributaria exija el pago de la deuda liquidada, y otra que la actividad administrativa de comprobación, de la situación tributaria del contribuyente pueda –y puede porque no existe impedimento jurídico para ello– extenderse a la investigación o comprobación sea de pruebas originadas en años anteriores ya prescritos, sea de valoraciones efectuadas en esos ejercicios o sea de valores consignados en declaraciones de ejercicios prescritos de los que se derivan consecuencias tributarias que han de tenerse en cuenta en ejercicios en que es legalmente posible la modificación de la autoliquidación, justamente por cuanto no ha prescrito la acción de la Administración tributaria para determinar la liquidación

to y los ejercicios 1992, 1993, 1994 y 1995, pero no al ejercicio 1996, al que se refieren los documentos interesados», SAN de 22 de diciembre de 2009. Otras Sentencias en este sentido es la SAN de 26 de febrero de 2009 en la que se rechaza la interrupción del plazo de prescripción porque en relación con la inspección del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1993 se solicitó información correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, IGTE y Retenciones de los ejercicios 1989, 1990, 1991 y 1992.

correspondiente»⁵². La aplicación de esta doctrina genera la capacidad de los requerimientos de información relacionados con ejercicios prescritos de interrumpir la prescripción de los periodos impositivos no prescritos y se fundamenta a nivel general en los artículos 70.3 y 106.4 de la LGT⁵³ y a nivel específico en el artículo 25.5 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁵⁴. Nos decantamos por considerar válida esta tesis puesto que la información que se pretende recoger es una información necesaria para la correcta regularización de los ejercicios no prescritos, para el correcto desarrollo de la función comprobadora administrativa (ej. saldos de bases impositivas negativas, ejercicios de opciones que tienen trascendencia varios ejercicios después de su ejercicio, saldos de deducciones no aplicados), y porque la seguridad jurídica del interesado queda garantizada en el procedimiento de inspección en el que se integra esta actuación al contemplar tal procedimiento unos trámites a través de los cuales el interesado podrá manifestar sus criterios sobre los hechos y consecuencias jurídicas que puedan derivarse de la información obtenida tras los requerimientos (ej. manifestaciones incluidas en diligencias, alegaciones previas al acta, alegaciones al acta en disconformidad).

Ha de destacarse que, en relación con las actuaciones inspectoras aptas para interrumpir la prescripción, no se aplica el principio mantenido por el TS en su Sentencia de 4 de marzo de 2009 en la que, al enjuiciar la legalidad del artículo 184.1 del RGGI⁵⁵, se ha manifestado a favor del carácter unitario del procedimiento de inspección por el cual la ampliación del plazo de duración del mismo afecta a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que afecte el procedimiento. Esta solución adoptada por el poder ejecutivo en relación con los efectos de la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras está específicamente prevista para dicha cuestión en el marco de la regulación de los aspectos temporales del procedimiento de inspección y, por aplicación del principio de especialidad, no se ha previsto en relación con la figura de la prescripción tributaria y de su interrupción. Cuando se trata de la interrupción del plazo de prescripción se ha de partir de la idea de la autonomía de las obligaciones tributarias que afecta tanto a su nacimiento

⁵² En relación con esta cuestión se repasan de forma muy completa las diversas posiciones doctrinales en SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., «La prescripción...», págs. 99 a 114.

⁵³ «Artículo 70. Efectos de la prescripción en relación con las obligaciones formales.
(...) 3. La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente».

«Artículo 106. Normas sobre medios y valoración de la prueba.

(...) 4. En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales».

⁵⁴ «Artículo 25. Compensación de bases impositivas negativas.

(...) 5. El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases impositivas negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en el que se originaron.»

⁵⁵ «Artículo 184. Ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección

1. En los términos previstos en este artículo se podrá acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección previsto en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando concurra, en relación con cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos a los que se extienda el procedimiento, alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 1 y 4 del citado artículo. Dicho acuerdo afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se extienda el procedimiento.»

to por la realización del hecho imponible como a su extinción por alguna de las causas previstas en el ordenamiento jurídico entre las que, lógicamente, se encuentra la prescripción⁵⁶. La extinción por prescripción únicamente puede ser analizada en relación con una obligación tributaria concreta y, por lo tanto, la interrupción de la prescripción sólo afecta a tal obligación tributaria. Las posibles actuaciones respecto de unas determinadas obligaciones tributarias no han de acarrear consecuencias respecto de otras obligaciones tributarias. Es decir, que, mientras la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras afecta a todas las cuestiones y ejercicios sobre los cuales recae el procedimiento de inspección, el efecto de interrupción del plazo de prescripción sólo se produce desde un punto de vista individualizado, obligación por obligación, en función de cuál sea la acción concreta que en cada paso del procedimiento, ampliado o no en cuanto a su duración, hayan efectuado los órganos de la inspección. Desde luego, con la construcción propuesta, se respeta la tesis sostenida por el profesor ESCRIBANO a favor de los principios de unicidad e independencia del procedimiento por los cuales cada procedimiento sigue una línea independiente en su regulación sin posibilidad de interferencia con hechos que las partes implicadas en el mismo pueden tener en otro procedimiento⁵⁷.

b) Solicitud de información que ya se encuentra en poder de la Administración

Se ha ido desarrollando una doctrina jurisprudencial, que juzgamos de enorme calado para los intereses de los obligados tributarios, en relación con la trascendencia que se ha de otorgar respecto del cómputo del plazo de prescripción a que el contenido de la información solicitada se encuentre ya en poder de la Administración. Estas solicitudes de información a las que nos referimos pueden estar dirigidas al sujeto inspeccionado, a otros obligados tributarios o, incluso, a los propios órganos de la Administración aunque sean diferentes de los de la Administración actuante teniendo como elemento común el tratarse de cuestiones que se basan en datos que ya son poseídos por la Administración solicitante. Como concretización de los genéricos derechos a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración tributaria actuante y a no aportar documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria, previstos en los artículos 34.1 h) y 99.2 de la LGT, surge en forma de consecuencia jurídica de los mismos la ausencia de obligación de aportarlos en el marco de un procedimiento de regularización tributaria y la consiguiente no interrupción del plazo de prescripción por el requerimiento de los mismos por parte de los órganos de inspección. Ha de destacarse, por otro lado, que la información ya poseída por la Administración que realiza la comprobación tributaria puede tener como fuente no sólo al propio sujeto inspeccionado sino que, con frecuencia, el origen de la información ya poseída proviene de terceros, habitualmente facilitarse por vía de suministro y que cada vez es más completa y detallada (ej. información facilitada por pagadores de rentas, información sobre operaciones con terceros, información sobre donativos efectuados). A estas fuentes de información se le suman los datos contenidos en registros públicos (ej. catastro, registro de la propiedad o mercantil, registro de vehículos). La multiplicidad y la extensión de los datos poseídos o accesibles para los órganos de inspección

⁵⁶ «Artículo 63 de la LGT.

1. Las deudas tributarias son autónomas.»

⁵⁷ ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Procedimiento de liquidación, presupuestos metodológicos y consecuencias prácticas. Prescripción e interrupción de plazos», en *Crónica Tributaria*, n.º 19, 1976, págs. 179 y siguientes.

generan un conjunto de datos respecto del cual la solicitud de información al obligado tributario inspeccionado no puede generar la válida interrupción de la prescripción del derecho a liquidar. Queda, así, limitado de forma muy considerable el ámbito objetivo respecto del cual el requerimiento de información genera la interrupción de la prescripción. El mecanismo al que puede acogerse, en estos supuestos, la Administración para extraer un provecho adicional de los datos ya poseídos será el de la solicitud de ratificación de datos en relación con los datos previamente aportados, de acuerdo con lo previsto en el artículo 99.2 de la LGT ⁵⁸.

En la STS de 11 de abril de 2007 (recurso de casación núm. 1092/2002) se ratifica el criterio sostenido por la AN consistente en considerar que el acuerdo del Inspector-Jefe sobre complemento de actuaciones carece de efectos interruptivos de la prescripción ya que el contenido de dicho acuerdo se limita a solicitar al Inspector actuario que remita el estudio en virtud del cual estimó cuál era el precio medio de mercado de los cánones que sirvió para el cálculo de los precios de transferencia, estudio que obraba en poder de la Inspección cuando elaboró el acta pues en el mismo se basó para la regularización y, además, aparece detallado en el cuerpo del informe anexo al acta («Por tanto dicha solicitud y la remisión del informe en nada suponían adición novedosa a lo ya actuado en relación con la acción administrativa conducente a la regularización y liquidación del impuesto»). Tampoco se considera en la SAN de 26 de noviembre de 2009 apto para interrumpir el plazo de prescripción un requerimiento de la Administración en el que se solicita al sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la aportación de los recibos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles o certificación catastral ⁵⁹. La petición por parte de la inspección de la aportación del documento de ingreso del segundo plazo del IRPF correspondiente a ciertos ejercicios que son documentos que ya obran en poder de la Administración no puede ser considerada como una fórmula válida de interrupción del plazo de prescripción (SSTS de 28 de abril y de 23 de junio de 2008). En el mismo sentido se expresa la STSJ de Cataluña de 14 de diciembre de 2005 en relación con una diligencia en la que se reitera al sujeto inspeccionado que aporte la documentación ya solicitada y la STSJ de la Comunidad Valenciana de 30 de noviembre de 2007 respecto de una diligencia en la que se comunica al sujeto inspeccionado que se persone en aras de reanudar las actuaciones y se requiere la aportación de un documento que ya se le requirió en la anterior diligencia, con la única diferencia de que ahora se exige incluyendo la palabra «original».

⁵⁸ «Artículo 99. Desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios.
(...) 2. (...) Se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros, previamente aportados.»

La negativa a aportar información ya poseída por la Administración tampoco puede generar la existencia de dilaciones indebidas a cargo del sujeto inspeccionado.

⁵⁹ «Hemos de señalar en primer término, que dichos documentos no figuran entre los que el artículo 66 del Real Decreto 1629/91 de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Sucesiones en su apartado Dos, especifica como aquellos que deberán aportarse por los interesados y que se concretan en "...una relación detallada de los bienes y derechos adquiridos que integren el incremento de patrimonio gravado, con expresión del valor real que atribuyen a cada uno, así como las cargas, deudas y gastos cuya deducción se solicite", añadiéndose en el apartado Cuatro, para las adquisiciones por causa de muerte, los enumerados en las letras a) a d), y entre los cuales no se citan los recibos del IBI o de la valoración catastral de los inmuebles.

De otro lado, tanto el importe del recibo del IBI de la vivienda sita en Ayora como la valoración catastral de la controvertida finca, considera la Sala que son datos que resultaban conocidos de la Administración por cuanto se encuentran incorporados a archivos públicos, sin perjuicio de que, aunque el impuesto sobre IBI tiene carácter municipal, su importe al ser determinado sobre la base de la valoración catastral del inmueble, es un dato que, como se ha expuesto, se encuentra en un archivo estatal como es el Catastro y por ello no puede ser exigido al contribuyente».

Sí se atribuye valor, en la STS de 13 de febrero de 2007 (recurso de casación núm. 8094/2002), a efectos de interrupción de la prescripción, a las sucesivas diligencias en las que se solicita el completar los datos que faltaban respecto de la inversión en deuda pública austríaca y que no obraban en poder de la Administración. La justificación de esta postura del TS se basa «en primer término, porque los requerimientos efectuados por la Administración no sólo son coherentes para comprobar la realidad de las disminuciones patrimoniales alegadas sino imprescindibles. En segundo lugar, porque la actividad que había que desplegar la debería llevar a cabo el sujeto pasivo, aportando la documentación requerida»⁶⁰.

No nos parece afortunada la tesis que rechaza la posibilidad de denegar la capacidad interruptoria a un requerimiento de información respecto de una cuestión que potencialmente ya era conocida por la Administración si en el momento de solicitarse tal información no se manifestó el rechazo al deber de aportarla por parte del obligado tributario o de su representante⁶¹. Entendemos que la exigencia de que la actuación administrativa esté efectivamente orientada a la regularización de la situación del contribuyente es un requisito procedimental de Derecho necesario que es corolario de la capacidad de las actuaciones de inspección de interrumpir el transcurso del plazo de prescripción y del correcto ejercicio de una función atribuida por el ordenamiento jurídico a los órganos de inspección de la Administración por lo que su admisión no está, en ningún caso, condicionada a la alegación por parte del sujeto inspeccionado durante el procedimiento. Se trata de una de las consecuencias de la indisponibilidad de la prescripción tributaria prevista en el artículo 69.2 de la LGT⁶². Además, la negativa inicial a facilitar la información puede ser interpretada por los órganos actuantes como una negativa a las actuaciones de la Administración que se encuentra tipificada como infracción tributaria en el artículo 203 de la LGT.

En ocasiones, cuando la actuación documentada de la Administración se ha producido en fechas muy próximas a las de la finalización de un determinado plazo de los trascendentes en el marco de la autotutela declarativa, ha surgido la sospecha judicial sobre la necesidad de las mismas dando como resultado rechazar su validez a efectos de interrumpir el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria. Relacionado con esta tesis, resulta de gran interés el contenido de la STS de 11 de mayo de 2004 (recurso de casación núm. 4165/1999) en el que se niega la capacidad para interrumpir el plazo de prescripción a la notificación de un requerimiento por parte de un Ayuntamiento a la contribuyente por el Impuesto Municipal del Incremento de Valor de los Terrenos con cinco días de antelación al final del plazo de prescripción de cinco años posteriores al final del plazo de presentación de la declaración del impuesto. El requerimiento se refería a la presentación de declaración por el impuesto. El Alto Tribunal rechaza el alcance interruptorio del plazo de prescripción derivado del acto administrativo ya que «del tenor del propio escrito del requerimiento se desprende que el Ayuntamiento disponía de todos los elementos y datos necesarios para liquidar (cosa que, aun pudiendo, no hizo en la fecha indicada), y sólo pretendió, con tal escrito, crear una apariencia de actividad (...). En el supuesto de autos, al Ayuntamiento no le hacía falta dato alguno

⁶⁰ Esta Sentencia casa la de la AN de 31 de octubre de 2002.

⁶¹ En la STSJ de Andalucía (sala de Sevilla) de 4 de enero de 2006 y en la SAN de 19 de febrero de 2009 se pueden leer las siguientes frases: «si se entiende que tal información ya estaba en poder de la Administración, lo que tuvo que hacerse en su momento es protestarlo así, en vez de atender sin más a los requerimientos, sin protesta alguna».

⁶² «Artículo 69. Extensión y efectos de la prescripción.
(...) 2. La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario.»

complementario para poder practicar la liquidación, en cuanto que, después, a pesar de no haberse presentado por la contribuyente requerida la declaración solicitada, no haberse iniciado el procedimiento de inspección, la Corporación efectivamente giró». Una solución parecida ha adoptado la SAN de 21 de mayo de 2009 en un supuesto en el que, tras dos años de duración del procedimiento, se solicita la aportación de determinadas facturas de suministros nueve días antes de que transcurra el plazo de seis meses desde que se extendió la última diligencia válida anterior.

3.3. Trámite no contemplado en el procedimiento

Ocasionalmente, se han realizado actuaciones administrativas en el marco de un procedimiento de inspección que no están expresamente previstas en la regulación de los procedimientos de comprobación o de inspección. Ante la falta de necesidad de dicho trámite procedimental, la jurisprudencia se ha mostrado remisa a considerarlo como instrumento útil a efectos del correcto desarrollo del procedimiento de regularización.

En la STS de 17 de mayo de 2005 se niega la capacidad interruptiva del plazo de prescripción tanto a un acuerdo de la Dependencia de Relaciones con el Contribuyente sobre la puesta de manifiesto como a las alegaciones formuladas por la persona jurídica objeto de comprobación «encontrándonos, en este caso, con un trámite extraño al procedimiento, que afectaba a la competencia para dictar la resolución, no a la liquidación, y que además resultaba absolutamente innecesario, pues las iniciales alegaciones en este caso no se habían presentado ante la Inspección sino ante la propia Dependencia de Relaciones con el Contribuyente y el trámite lo llevaba dicho órgano de gestión».

Sin embargo, puede también observarse que las novedades introducidas en cuanto a las instituciones jurídicas y procedimientos por la actual LGT han significado la aparición de nuevos trámites no previstos hasta su entrada en vigor que han debido pasar la prueba de su admisión dentro de la categoría de actuaciones relevantes dentro del procedimiento de inspección.

Por lo que respecta a la apertura del expediente especial de declaración de la existencia de fraude de ley⁶³, la SAN de 1 de junio de 2006 ha considerado que sí tenía la capacidad para inte-

⁶³ Artículo 159. Informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de esta Ley, para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante.
2. Cuando el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta Ley lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime precedentes.
Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las pruebas precedentes, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la Comisión consultiva.
3. El tiempo transcurrido desde que se comunique al interesado la procedencia de solicitar el informe preceptivo hasta la recepción de dicho 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.
4. El plazo máximo para emitir el informe será de tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva. Dicho plazo podrá ser ampliado mediante acuerdo motivado de la Comisión consultiva, sin que dicha ampliación pueda exceder de un mes.

rrumpir la prescripción del derecho de la Administración a liquidar ya que tal expediente especial puede integrarse dentro de la acción administrativa ya iniciada destinada a la liquidación de las posibles obligaciones tributarias de los sujetos pasivos ⁶⁴.

Junto a este supuesto en el que las novedades legislativas crean dudas en cuanto a la aptitud de una determinada actuación para interrumpir el transcurso del plazo de prescripción, la jurisprudencia ha debido enfrentarse con conflictos respecto de la entidad de determinados trámites, ya consolidados en la regulación de los procedimientos de comprobación e inspección, en cuanto al cese del transcurso del plazo de prescripción.

Cuando, como consecuencia del desarrollo del procedimiento inspector, el obligado tributario firma un acta en conformidad y otra en disconformidad, en relación a esta última, que exige una actuación activa del inspector actuario mediante la emisión de la liquidación, se plantea la duda sobre la posibilidad de que la emisión del acta en conformidad pueda incluirse dentro del conjunto de actuaciones administrativas que dan lugar a la interrupción de la prescripción respecto de las cuestiones que son objeto de debate en el seno del procedimiento de tramitación del acta firmada en disconformidad. De esta forma, la cuestión a resolver consiste en determinar si cuando el sujeto pasivo, con ocasión de una inspección, en relación a un mismo tributo y periodo impositivo, discrepa sólo en parte de la regularización propuesta, aceptando firmar en conformidad respecto a los elementos con los que está de acuerdo y en disconformidad por el resto el acta en disconformidad, la subsiguiente liquidación expresa o tácita puede generar supuestos de interrupción del plazo de prescripción en relación con el procedimiento que se desarrolla con ocasión de la firma del acta de disconformidad. Las SSTS de 4 de marzo de 2003 y 24 de junio de 2009 se decantan claramente en contra del efecto interruptivo de la firma del acta en conformidad respecto del avance del procedimiento seguido tras la firma del acta en disconformidad en base a los siguientes argumentos: «Así como hasta la firma de las actas las vicisitudes en relación con la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo son las mismas, por existir un único cómputo, que afectará por igual a las liquidaciones de las actas, sean éstas de cualquier tipo, sin embargo, a partir de la extensión de aquéllas, el cómputo de la prescripción puede variar respecto a las de una u otra clase. Como se ha señalado, en el acta de conformidad, si en el plazo de un mes desde su extensión, el Inspector-Jefe no las rectifica u ordena ampliar actuaciones, se entiende

5. Transcurrido el plazo al que se refiere el apartado anterior sin que la Comisión consultiva haya emitido el informe, se reanuda el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aunque se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones autorizadas por la Comisión consultiva.
6. El informe de la Comisión consultiva vinculará al órgano de inspección sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma.
7. El informe y los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo no serán susceptible de recurso o reclamación, pero en los que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

⁶⁴ «La Administración, a través de la Inspección está llevando a cabo su acción administrativa realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, actividad que interrumpe el plazo de prescripción, y en un momento determinado para llevar a cabo el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, se aprecia la necesidad de seguir el expediente de fraude de Ley, persiguiendo la acción administrativa con conocimiento formal del sujeto pasivo que no cabe duda es conducente al reconocimiento del impuesto devengado por el hecho imponible que realmente se ha producido, y esta determinación del hecho imponible queda engarzada en una actividad que no se puede trocear, pues ello iría contra la recta interpretación de los preceptos legales invocados».

confirmada y la propuesta se convierte en liquidación, con la consiguiente obligación de pago. En cambio, el acta de disconformidad requiere que exista un pronunciamiento expreso del Inspector-Jefe, a la vista del Informe que redacta el Inspector Actuario y de las alegaciones que pueda presentar el sujeto, y hasta que no se produce este acuerdo y se notifica al interesado no hay liquidación ni, por tanto, obligación de ingresarla, debiendo producirse estas actuaciones en plazo, de tal forma que si en algún momento se produce una interrupción injustificada de las mismas, y la liquidación se produce transcurridos los seis meses desde el escrito de alegaciones de la Entidad Inspeccionada, ni el acto de iniciación de las actuaciones inspectoras, ni la liquidación derivada del acta de conformidad pueden surtir efectos interruptivos, ante lo que señala el artículo 31.4 del Reglamento General de Inspección, por encontrarlos en el marco de la misma actuación inspectora, quedando sólo exigible entonces la liquidación del acta previa, en cuando no se ve afectada por la prescripción ⁶⁵».

La notificación del cambio de actuario no ha de merecer la calificación de diligencia argucia ya que «tiene un contenido propio y tendente a llevar a cabo con solvencia esas actuaciones de inspección y comprobación al referirse a la designación de un nuevo actuario, por cambio de destino del anterior que, ciertamente, debe ponerse en conocimiento del contribuyente, aun cuando su falta no hubiese producido la nulidad del procedimiento» ⁶⁶. Aunque no se cita expresamente, el hecho de conocer al inspector actuario resulta imprescindible a efectos de aplicación de las normas sobre abstención y recusación previstas en los artículos 28 y 29 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común por lo que tal comunicación nunca puede ser valorada como superflua.

La concesión del trámite de audiencia al interesado con carácter previo a la formalización de las actas introducido en el artículo 33 ter del Real Decreto 939/1986, que aprueba el Reglamento General de Inspección de los Tributos, con ocasión de la reforma efectuada por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, y consagrado hoy por los artículos 156.1 y 157.1 de la LGT, «en ningún caso puede ser calificado de diligencia argucia un trámite de audiencia que se ha previsto por la ley» ⁶⁷. Sin embargo, el escrito de alegaciones a la propuesta de regularización de la situación tributaria incluida en un acta firmada en disconformidad «es un acto que pertenece a las propias actuaciones inspectoras que pueden servir –eso sí– para poner de manifiesto que éstas no se habían interrumpido, pero no interrumpe por sí mismo el plazo de prescripción» (SSTS de 30 de mayo de 2008, de 29 de octubre y 10 de diciembre de 2009). Por supuesto, el acuerdo de inicio del procedimiento de inspección no puede considerarse como una actuación irrelevante por parte de la Administración (SAN de 12 de febrero de 2009) ⁶⁸.

⁶⁵ «Desde otra perspectiva, y más en un plano de principios constitucionales, debe tenerse en consideración que, de aceptarse la tesis del Abogado del Estado, siempre que hubiese un procedimiento inspector, en el cual se firmase acta en conformidad parcial y acta de disconformidad por el resto, se estaría situando al obligado tributario, a efectos de la prescripción, en peor situación que aquel que rechace la conformidad y firme en disconformidad; es decir, saldría mejor parado quien no colabora con la Administración que quien lo hace».

⁶⁶ SSAN de 26 de junio de 2008 y de 26 de enero y 18 de mayo de 2009.

⁶⁷ SSTS de 14 de diciembre de 1996, 23 de octubre de 1997, 7 y 13 de noviembre de 1998, 22 de julio de 1999, 16 de octubre de 2000, 28 de abril de 2002 y 15 de abril de 2004 y SAN de 2 de marzo y 25 de junio de 2009.

⁶⁸ «El mero acuerdo de inicio ya es, por sí mismo, un acto con directa e innata vocación interruptiva, al hacer patente el propósito de la Inspección de emprender, frente al sujeto pasivo, una actividad de verificación de sus deberes tributarios que enerva por completo la idea de abandono de la acción consustancial al instituto de la prescripción».

3.4. Actuación anodina

Es posible que a lo largo del procedimiento inspector se produzcan actuaciones inspectoras (reflejadas en la mayoría de los casos mediante diligencias) que adolezcan de inconsistencia objetiva al no documentar actuación alguna conducente a la comprobación o regularización de la situación del sujeto pasivo y no resultar, por ello, relevantes para el avance del procedimiento de comprobación. Estas actuaciones insustanciales no pueden resultar eficaces para la ruptura del plazo de prescripción.

Son diversos los tipos de actuaciones anodinas que pueden darse en un procedimiento de comprobación e inspección. Las más destacadas de entre ellas serían las diligencias en las que se anuncian la realización de actuaciones futuras, se recoge la documentación presentada sin efectuar valoración alguna o se reitera la solicitud de una documentación que ya obra en el expediente o las que se limitan a constatar hechos intrascendentes al no aportar información adicional al propósito investigador como son la descripción de debate entre los órganos actuantes y los obligados tributarios y sus representantes en relación con determinadas cuestiones objeto del procedimiento.

3.4.1. *Diligencia que comunica la fecha para la firma del acta y constata la disconformidad del interesado*

Es posible encontrar en algunos procedimientos de inspección diligencias en las que los órganos de inspección comunican al obligado tributario el proyecto de regularización de las actuaciones inspectoras respecto del cual se solicita la conformidad o disconformidad del interesado. Para el TS en sus Sentencias de 28 de abril y 23 de junio de 2008 y 20 de abril de 2009 al «acto administrativo al que hay que conceder dicho valor es a la propia acta de inspección, que debe ser notificada al obligado tributario, y en la que se solicita su conformidad o disconformidad con la propuesta de regularización tributaria en ella contenida».

Ha de destacarse que esta solución fue adoptada en relación con la regulación en vigor del procedimiento de inspección con anterioridad a la entrada en vigor de la reforma del Reglamento General de Inspección de los Tributos efectuada mediante el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, y de la entrada en vigor de la LGT de 2003. La primera de las normas contemplaba en su artículo 33 ter y la segunda en sus artículos 156 y 157 la existencia de un trámite previo de audiencia al interesado con carácter previo a la firma del acta de conformidad o de disconformidad. La opción seguida por la jurisprudencia es diferente si el procedimiento se ha desarrollado en base a la regulación actual ya que al contemplar de forma expresa el procedimiento de inspección la existencia de un trámite de audiencia con carácter preceptivo se podría alegar que el proyecto de regularización adquiere todo su sentido puesto que respecto del mismo se abre un trámite de alegaciones dando participación al sujeto inspeccionado. Dadas estas premisas, en el nuevo marco legislativo, la efectividad de esta acción administrativa respecto del procedimiento de regularización es manifiesta, de acuerdo con las sentencias del TS y de la AN.

Quizás por el conocimiento de la introducción del trámite previo a la firma del acta en conformidad o disconformidad tanto en el Reglamento General de Inspección de los Tributos como en la LGT, el TSJ de Galicia en su Sentencia de 24 de octubre de 2005 ha admitido la validez como ins-

trumento para interrumpir la prescripción del derecho a liquidar de una diligencia en la que se comunica al contribuyente una propuesta de regularización de todos los impuestos y ejercicios fiscalizados. El Tribunal lo justifica afirmando que «teniendo en cuenta que, de acuerdo con lo prevenido en el artículo 46.2 del RGIT, las diligencias no contienen propuestas de liquidaciones tributarias, pero pueden ser documentos preparatorios de las actas previas o definitivas, amén de su connatural función de servir de constancia de hechos o circunstancias de trascendencia tributaria, ya se concluye que la formulación de aquella diligencia tiene pleno sentido, cuyo contenido resulta trascendente».

3.4.2. *Diligencia que comunica una futura actuación de la Administración*

Entre las actuaciones anodinas pueden hallarse aquellas actuaciones en las que los órganos de inspección actuantes comunican o informan de la realización de actuaciones futuras en el marco de la inspección sin que exista un avance concreto en el proceso de regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo y sin que exista una norma procedimental que obligue a la formulación de este tipo de avisos.

En la STS de 11 de febrero de 2002, el TS ha tenido ocasión de afirmar que las diligencias que son meros anuncios o «avisos» de futura actuación de la Administración no pueden calificarse como actuaciones orientadas a la regularización de la situación tributaria del contribuyente. En su caso, será en el momento en el que se produzcan las actuaciones concretas cuando adquirirán el carácter de actividades aptas para interrumpir el cómputo del plazo de prescripción.

Ejemplos de este tipo de actuaciones que no son aptas para la interrupción del plazo de prescripción son los de la diligencia en la que se señala que se comprobará la situación tributaria en relación con diversos conceptos impositivos para los ejercicios 3/1998 a 12/2000⁶⁹, la diligencia en la que se produce la mera comunicación de que la puesta de manifiesto del expediente tendrá lugar en una determinada fecha⁷⁰ o la diligencia en la que se anuncia que la Inspección exigirá información sobre determinadas partidas en el futuro⁷¹.

3.4.3. *Diligencia de mera constatación*

Las SSTs de 11 de febrero de 2002⁷² y 27 de abril de 2009⁷³ afirman que «las actuaciones inspectoras levantadas al objeto mero de constatación pero que no contienen acto alguno encamina-

⁶⁹ SAN de 12 de marzo de 2009.

⁷⁰ STSJ de Cataluña de 11 de enero de 2008.

⁷¹ STSJ de Canarias, sala de Las Palmas, de 22 de febrero de 2008.

⁷² La STS de 11 de febrero de 2002 se refiere a una diligencia en la que se avisa del inicio de la comprobación del Impuesto sobre Sociedades pero sin contener ningún acto encaminado a poner en marcha la referida comprobación y en la misma se expone que la actuación ha de ser tal que «integre un mínimo contenido que pueda calificarse de "acción" de la Administración dirigida a alguna de las finalidades acabadas de apuntar. Menos "avisos" de una futura actuación que, a mayor abundamiento, se dilata durante prácticamente un año y cuatro meses, no puede tenerse por "acciones" de la Administración dirigidas a las finalidades aludidas».

⁷³ La STS de 27 de abril de 2009 no admite la interrupción del plazo de prescripción por una diligencia que «se limita a anunciar que se continúan las actuaciones inspectoras sin añadir nada más, ni aportar avance alguno en el procedimiento inspector».

do a la comprobación administrativa tributaria son actuaciones carentes de la verdadera y propia significación de actuación inspectora».

Los supuestos que han dado lugar a la intervención de la Sala Tercera del TS no son casos excepcionales sino que son numerosas las ocasiones en las que ha sido debida la intervención judicial para dilucidar si una determinada diligencia integrada en el procedimiento de inspección, en realidad, era una diligencia de mera constatación sin entidad suficiente para considerarse como actividad efectiva dentro del procedimiento de inspección. Entre los supuestos que han aparecido en la jurisprudencia destacan los que analizan una diligencia en la que se hace constar que continúan las actuaciones inspectoras⁷⁴, diligencia que anuncia que la entidad presentará en una próxima visita documentación requerida por la Inspección⁷⁵, diligencia en la que se aplaza el procedimiento sin que medie solicitud del interesado y sin que la Administración explique tampoco el porqué del aplazamiento excluyéndose en tal documento el hacer mención alguna de la necesidad de aportar nueva documentación, datos o cualquier otra circunstancia que ayude a comprender este actuar⁷⁶, diligencia que se limita a constatar el intercambio de pareceres y argumentaciones entre sujeto pasivo y actuario sobre la consideración de determinados servicios como bases sujetas al IVA y a constatar que se está «a la espera» de la decisión de la Agencia Tributaria y la Dirección General de Tributos⁷⁷ o diligencias en las que se transcriben datos relevantes que provienen de documentación aportada y analizada en anteriores diligencias⁷⁸.

3.5. Diligencias que no obran en el expediente

Es posible encontrar algunos procedimientos contencioso-administrativos en los cuales se discutía sobre la aptitud de una diligencia que no consta en el expediente administrativo para interrumpir el plazo de prescripción del derecho a liquidar por parte de la Administración. La solución adoptada en estos supuestos responde a varias lógicas. En primer lugar, cabe citar el respeto a los diversos derechos básicos del obligado tributario enumerados en el artículo 34 de la LGT entre los que destacan el derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios (letra q) y el derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo en los términos previstos en esta Ley (letra s). La ausencia de determinadas diligencias en el expediente supondría una violación de estos derechos del obligado tributario y una de las consecuencias concretas de tal

⁷⁴ «La Sala entiende que dicha Diligencia, dado su contenido, en el que no especifica el ejercicio al que se refieren, ni la finalidad de las mismas en orden a determinar o regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo, no pueden tener la eficacia interruptiva que la norma fiscal reconoce, dada su generalidad y falta de fundamentación en el desarrollo y desenvolvimiento de las actuaciones inspectoras, de forma que su no extensión no influiría, ni tampoco contribuiría a la "efectividad" del fin perseguido por dichas actuaciones inspectoras.» (STS de 17 de diciembre de 2009).

⁷⁵ «La Sala considera que el contenido de dicha Diligencia, efectivamente, carece de toda virtualidad interruptora del plazo de prescripción, primero, porque no tiende a la comprobación del hecho imponible que se pretende liquidar, al no mencionarse concepto tributario o documento relevante para tal fin; y segundo, porque supone un mero recordatorio para la propia Inspección de la labor ya iniciada, describiendo un "status quo" procedimental sin relevancia tributaria o procedimental alguna.» (SAN de 11 de febrero de 2010).

⁷⁶ Esta situación no resulta modificada por el hecho de que se encuentre firmada por el representante del interesado (STSJ de Andalucía, sala de Sevilla, de 5 de abril de 2002).

⁷⁷ SSTSJ de Cataluña de 23 y 29 de septiembre y 27 de diciembre de 2004.

⁷⁸ STSJ de Cataluña de 22 de noviembre de 2005.

incumplimiento sería la de impedir que tales diligencias fueran aptas para interrumpir el transcurso del plazo de prescripción. Esta conclusión jurisprudencial puede apoyarse, igualmente, en la idea de impedir que un agente se pueda beneficiar del propio incumplimiento de la norma. En este caso es la Administración tributaria actuante quien ha incumplido su obligación de diligencia y, por ello, no puede verse favorecida por un documento que rompe el plazo de prescripción pero que se ha extraviado.

Siguiendo este razonamiento, la SAN de 10 de noviembre de 2006 ha rechazado la validez de unas diligencias que han sido anunciadas como presentes en el expediente administrativo remitido por el Inspector-Jefe al TEAR así como sus fechas aunque, en realidad, tales diligencias no aparecen en el expediente foliado por lo que no existirá prueba alguna sobre la verdadera existencia de tales documentos derivados del procedimiento de inspección y no se considerará interrumpida por tales actuaciones que no aparecen reflejadas documentalmente ⁷⁹.

En la STSJ de Madrid núm. 1453/2009, de 1 de septiembre, la Administración no ha remitido de forma completa el expediente administrativo incumpliendo de esta forma el contenido del artículo 48.3 y 4 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Los documentos que faltaban en el expediente consisten en varias diligencias administrativas relacionadas con el procedimiento de inspección del Impuesto sobre Sociedades en las que según manifestación de la mercantil objeto de la inspección se reiteraba la solicitud de aportación de una determinada información. «Ante la falta de expediente administrativo, cuya falta de remisión es sólo imputable a la Administración, la Sala no puede hacer las comprobaciones oportunas respecto del contenido y eficacia de las mencionadas diligencias. Por otro lado, tampoco podemos despreciar la manifestación de la actora, que insiste en que no había más documentación que aportar y que toda le fue remitida a la Administración al inicio de las actuaciones inspectoras. Por lo tanto, todas las diligencias en que se repita la solicitud de presentación de documentos, en las condiciones en que han sido valoradas en la presente sentencia y por las carencias del expediente administrativo, tenían carácter reiterativo». En un supuesto en el que faltaban diligencias en el expediente administrativo entregado a efectos de preparación de la demanda en sede jurisdiccional pero que fueron aportadas, con posterioridad, en el momento de la práctica de las pruebas en el seno del proceso, el TS ha admitido la validez de estos documentos a efectos interruptivos ⁸⁰.

4. CONCLUSIONES

El ordenamiento jurídico ha dotado de una serie de poderosos instrumentos jurídicos a los órganos de inspección de la Administración con la finalidad de combatir el fraude fiscal y hacer efectivos los principios constitucionalmente consagrados de generalidad y de solidaridad en el sistema

⁷⁹ «Ello conlleva que al no constar documentada en el expediente remitido actuación administrativa intermedia realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo tendente a proseguir el respectivo procedimiento administrativo y que contribuya eficazmente a la liquidación en el marco del Impuesto controvertido, la consecuencia que se extrae es que todas las actuaciones inspectoras anteriores a la fecha en que se produjo la "reanudación", (...) no tengan efectos interruptivos de la prescripción».

⁸⁰ «La propia parte recurrida reconoce en su escrito de oposición al recurso de casación que si bien las diligencias controvertidas no figuraban originalmente en el expediente administrativo, posteriormente sí fueron incorporadas, como consecuencia de la prueba practicada a su instancia», (STS de 23 de abril de 2009).

tributario. Sin embargo, tales instrumentos, entre los que se encuentran la apertura o desarrollo de alguno de los procedimientos de comprobación previstos, están vinculados a la efectiva realización de actuaciones orientadas a regularizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. De esta manera, la interrupción del plazo de prescripción de la obligación tributaria por una actuación administrativa tendente a la regularización de la situación tributaria exige, además de la notificación de la actuación, que la misma esté efectivamente destinada a comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. Cuando no se cumple este requisito material las actuaciones, que en ocasiones han sido denominadas «diligencias-argucia», resultan irrelevantes en el procedimiento inspector y no pueden conllevar la interrupción del plazo de prescripción.

Han quedado reseñadas las varias formas externas (diligencias, comunicaciones con requerimientos de información, liquidaciones nulas de pleno derecho) que pueden adoptar y las distintas circunstancias en las que se pueden producir estas actuaciones irrelevantes (solicitud de información irrelevante, solicitud de información ya poseída, actuaciones anodinas al no aportar ningún avance al desarrollo del procedimiento, actuaciones no incluidas en el expediente administrativo) para el correcto ejercicio de la función comprobadora reservada a la Administración.

Consideramos que esta construcción de origen jurisprudencial encuentra su fundamento último en el principio de igualdad entre las partes en el seno de la relación jurídico-tributaria y en el principio de buena fe exigible a todos los integrantes de un Estado democrático de Derecho. La búsqueda del equilibrio entre la situación jurídica de los obligados tributarios y el ejercicio de su función por parte de la Administración tributaria obliga a permitir que cada actuación comprobadora emanada de los órganos destinados a asegurar la efectividad del sistema tributario sea potencialmente apta para interrumpir el transcurso del plazo de prescripción a favor del contribuyente pero condiciona también tal consecuencia a que la potestad esté verdaderamente enfocada al ejercicio de la función pública (por ejemplo, las reglas procedimentales han de ser estrictamente seguidas de forma que sólo las actuaciones allí previstas serán aptas para interrumpir la prescripción). Finalmente, el necesario equilibrio entre las partes dota de materialización en relación con los procedimientos de comprobación a los derechos enumerados de forma excesivamente genérica en el artículo 34 de la LGT (como el derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, el derecho a ser informado de la naturaleza y alcance de las actuaciones de comprobación o el derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos) evitándose, de esta forma, actuaciones abusivas por parte de los órganos ejercientes de la función inspectora.

Anexo

Jurisprudencia citada

Tribunal Supremo

- STS de 25 de junio de 1987
- STS de 31 de enero de 1989
- STS de 6 de noviembre de 1993
- STS de 19 de enero de 1996
- STS de 14 de diciembre de 1996
- STS de 23 de octubre de 1997
- STS de 7 de noviembre de 1998
- STS de 13 de noviembre de 1998
- STS de 22 de julio de 1999
- STS de 22 de enero de 2000
- STS de 16 de octubre de 2000
- STS de 11 de febrero de 2002
- STS de 28 de abril de 2002
- STS de 4 de marzo de 2003
- STS de 15 de abril de 2004
- STS de 11 de mayo de 2004
- STS de 18 de junio de 2004
- STS de 17 de mayo de 2005
- STS de 19 de enero de 2006
- STS de 19 de abril de 2006
- STS de 13 de febrero de 2007
- STS de 11 de abril de 2007
- STS de 20 de abril de 2007
- STS de 20 de junio de 2007
- STS de 8 de noviembre de 2007
- STS de 17 de marzo de 2008
- STS de 28 de abril de 2008
- STS de 30 de mayo de 2008

- STS de 23 de junio de 2008
- STS de 22 de septiembre de 2008
- STS de 22 de diciembre de 2008
- STS de 4 de marzo de 2009
- STS de 24 de marzo de 2009
- STS de 6 de abril de 2009
- STS de 20 de abril de 2009
- STS de 23 de abril de 2009
- STS de 27 de abril de 2009
- STS de 7 de mayo de 2009
- STS de 18 de junio de 2009
- STS de 29 de junio de 2009
- STS de 16 de julio de 2009
- STS de 18 de septiembre de 2009
- STS de 15 de octubre de 2009
- STS de 29 de octubre de 2009
- STS de 26 de noviembre de 2009
- STS de 30 de noviembre de 2009
- STS de 10 de diciembre de 2009
- STS de 17 de diciembre de 2009

Audiencia Nacional

- SAN de 3 de junio de 1997
- SAN de 6 de mayo de 1999
- SAN de 18 de octubre de 2001
- SAN de 31 de octubre de 2002
- SAN de 27 de octubre de 2005
- SAN de 3 de noviembre de 2005
- SAN de 1 de diciembre de 2005 (dos)
- SAN de 1 de junio de 2006
- SAN de 10 de noviembre de 2006
- SAN de 26 de junio de 2008
- SAN de 26 de enero de 2009
- SAN de 12 de febrero de 2009

- SAN de 19 de febrero de 2009
- SAN de 26 de febrero de 2009
- SAN de 2 de marzo de 2009
- SAN de 12 de marzo de 2009
- SAN de 18 de mayo de 2009
- SAN de 25 de junio de 2009
- SAN de 9 de julio de 2009
- SAN de 30 de septiembre de 2009
- SAN de 26 de noviembre de 2009
- SAN de 22 de diciembre de 2009
- SAN de 20 de enero de 2010
- SAN de 11 de febrero de 2010

Tribunales Superiores de Justicia

- STSJ de Cantabria de 23 de junio de 1998
- STSJ de Canarias (sala de Santa Cruz de Tenerife) de 26 de enero de 1999
- STSJ de Andalucía de 31 de marzo de 1999
- STSJ de Andalucía (sala de Sevilla) de 22 de abril de 1999
- STSJ de Castilla y León (sala de Valladolid) de 26 de mayo de 1999
- STSJ de Andalucía (sala de Sevilla) de 7 de enero de 2000
- STSJ de Murcia de 27 de septiembre de 2000
- STSJ de Canarias (sala de Las Palmas) de 20 de junio de 2001
- STSJ de Murcia de 18 de octubre de 2001
- STSJ de Castilla y León (sala de Burgos) de 2 de enero de 2002
- STSJ de Murcia de 23 de enero de 2002
- STSJ de Castilla-La Mancha de 31 de enero de 2002
- STSJ de Murcia de 20 de marzo de 2002
- STSJ de Murcia de 30 de marzo de 2002
- STSJ de Andalucía (sala de Sevilla) de 5 de abril de 2002
- STSJ de Murcia de 31 de mayo de 2002
- STSJ de Castilla-La Mancha de 3 de enero de 2003
- STSJ de Navarra de 30 de junio de 2003
- STSJ del País Vasco de 3 de julio de 2003
- STSJ de Andalucía (sala de Granada) de 16 de septiembre de 2003

- STSJ de Aragón de 31 de mayo de 2004
- STSJ de Aragón de 10 de junio de 2004
- STSJ de Cataluña de 23 de septiembre de 2004
- STSJ de Cataluña de 29 de septiembre de 2004
- STSJ de Cataluña de 27 de diciembre de 2004
- STSJ de la Comunidad Valenciana de 6 de mayo de 2005
- STSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de junio de 2005
- STSJ de Castilla-La Mancha de 11 de julio de 2005
- STSJ de Galicia de 24 de octubre de 2005
- STSJ de Cataluña de 22 de noviembre de 2005
- STSJ de la Comunidad Valenciana de 1 de diciembre de 2005
- STSJ de Cataluña de 14 de diciembre de 2005
- STSJ de Andalucía (sala de Sevilla) de 15 de diciembre de 2005
- STSJ de Andalucía (sala de Sevilla) de 22 de diciembre de 2005
- STSJ de Andalucía (sala de Sevilla) de 4 de enero de 2006
- STSJ de Andalucía (sala de Sevilla) de 16 de diciembre de 2006
- STSJ de Canarias (sala de Santa Cruz de Tenerife) de 10 de marzo de 2006
- STSJ de Canarias (sala de Santa Cruz de Tenerife) de 9 de mayo de 2006
- STSJ de Cataluña de 4 de octubre de 2007
- STSJ de la Comunidad Valenciana de 30 de noviembre de 2007
- STSJ de Cataluña de 11 de enero de 2008
- STSJ de Canarias (sala de Las Palmas) de 22 de febrero de 2008
- STSJ de Murcia núm. 1125/2008, de 26 de diciembre de 2008
- STSJ de Cataluña núm. 168/2009, de 19 de febrero de 2009
- STSJ de la Comunidad Valenciana de 23 de marzo de 2009
- STSJ de Murcia núm. 260/2009, de 23 de marzo de 2009
- STSJ de Andalucía (sala de Sevilla) de 18 de mayo de 2009
- STSJ de Cataluña núm. 548/2009, de 22 de mayo de 2009
- STSJ de Galicia núm. 506/2009, de 3 de junio de 2009
- STSJ de Andalucía (sala de Granada) núm. 409/2009, de 29 de junio de 2009
- STSJ de Murcia de 29 de junio de 2009
- STSJ de la Comunidad Valenciana de 15 de julio de 2009
- STSJ de Madrid núm. 1453/2009, de 1 de septiembre, de 2009
- STSJ de Illes Balears de 10 de septiembre de 2009

- STSJ de Madrid de 21 de septiembre de 2009
- STSJ de Madrid de 23 de septiembre de 2009
- STSJ de la Comunidad Valenciana de 2 de octubre de 2009
- STSJ de Cataluña de 22 de octubre de 2009
- STSJ de Cataluña núm. 345/2010, de 8 de abril de 2010.