

PLAZO MÁXIMO E INTERRUPCIÓN INJUSTIFICADA EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN SOBRE VARIAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS: LA LEGALIDAD DE LA NUEVA REGULACIÓN REGLAMENTARIA

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ

*Profesor Titular acreditado de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de las Palmas de Gran Canaria*

Este trabajo ha obtenido el 2.º **Premio Estudios Financieros 2009** en la modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: doña María Teresa SOLER ROCH, don Juan Carlos LÓPEZ-HERMOSO AGIUS, doña Ana MUÑOZ MERINO, don Vicente PÉREZ SÁNCHEZ, don Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE, don Jesús SANMARTÍN MARIÑAS y don Fernando SERRANO ANTÓN.

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



Extracto:

EL Reglamento General de Aplicación de los Tributos ha recogido de forma expresa en sus artículos 102.2, 184.1 y 184.6 la consideración unitaria del procedimiento de inspección cuando se extiende a varias obligaciones tributarias a efectos de sus incidencias temporales: plazo máximo de duración, para el que son relevantes las interrupciones justificadas, las dilaciones no imputables a la Administración tributaria y la ampliación del plazo, e interrupción injustificada. Esta regulación reglamentaria ha suscitado importantes dudas de legalidad, que son especialmente preocupantes tras dos

.../...

.../...

sentencias del Tribunal Supremo del año 2008 en las que se acoge la tesis contraria en relación con la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, aunque en base a la normativa precedente. Sin embargo, en este trabajo se defiende la legalidad de esta nueva regulación del Reglamento, al tener la concepción reglamentaria del procedimiento inspector como procedimiento único tanto soporte dogmático, desde la óptica de los procedimientos administrativos y de la prescripción, como base legal, concretamente en la Ley General Tributaria.

Palabras clave: inspección tributaria, prescripción tributaria, interrupción de la prescripción tributaria y procedimientos tributarios.

Sumario

- I. Introducción.
- II. El procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias: la concepción reglamentaria.
 1. El objeto del procedimiento: la extensión sobre varias obligaciones tributarias del procedimiento de inspección único.
 2. Las cuestiones temporales del procedimiento: su consideración unitaria en el procedimiento inspector sobre varias obligaciones tributarias.
- III. El procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias: análisis dogmático
 1. El procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias en sus fases de inicio e instrucción como procedimiento único.
 2. El procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias en su fase de resolución como una pluralidad de procedimientos separados.
 - A. Procedimiento inspector sobre obligaciones tributarias materiales y formales.
 - B. Procedimiento inspector sobre varias obligaciones tributarias materiales.
 - C. Confirmación en el Derecho positivo.

3. El procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias en sus fases de inicio e instrucción como procedimiento acumulado.
 - A. La acumulación de objetos en el procedimiento inspector sobre varias obligaciones tributarias.
 - B. ¿Consecuencias de la acumulación sobre el cómputo separado de las incidencias temporales en el procedimiento inspector sobre varias obligaciones tributarias?

- IV. El procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias: cobertura legal.
 1. El procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias.
 2. Cuestiones temporales del procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias.
 - A. Plazo máximo de duración del procedimiento: interrupciones justificadas, dilaciones y ampliación del plazo máximo.
 - B. Interrupción injustificada.

- V. Irregularidades temporales en el procedimiento inspector sobre varias obligaciones tributarias e interrupción de la prescripción: problemas de legalidad del Reglamento.
 1. Planteamiento.
 2. La posible ilegalidad del artículo 184.6 del Reglamento y su solución.
 - A. Interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras e interrupción de la prescripción: origen normativo e interpretación doctrinal y jurisprudencial.
 - B. La jurisprudencia a favor de la interrupción injustificada en relación con cada concepto tributario o período.
 - C. La posible ilegalidad del artículo 184.6 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos.
 - D. La diferenciación entre las actuaciones que evitan la interrupción injustificada y las actuaciones que interrumpen la prescripción en la jurisprudencia y en el artículo 184.6 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos.
 - E. La interpretación teleológica y conforme a la Constitución de la regulación de la interrupción injustificada del procedimiento de inspección.
 - F. Interrupción de la prescripción e interrupción injustificada del procedimiento inspector: una posible interpretación respetuosa de la legalidad.

3. La legalidad de los artículos 101.2 y 184.1 del Reglamento: consideración unitaria de las interrupciones justificadas, dilaciones y ampliaciones del plazo.
4. La legalidad del artículo 184.7 del Reglamento: la interrupción de la prescripción tras el incumplimiento del plazo o tras la interrupción injustificada del procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias.

VI. Conclusión.

NOTA: Este trabajo se inserta en el marco del Proyecto de Investigación «Los procedimientos tributarios en la nueva Ley General Tributaria», del Ministerio de Educación y Ciencia (SEJ2005-06183), cuyo investigador principal es el Dr. don Francisco CLAVIJO HERNÁNDEZ, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Laguna. A él queremos agradecer de modo particular el tiempo dedicado para el debate de algunas de las cuestiones analizadas en el mismo.

I. INTRODUCCIÓN

Los órganos inspectores de la Administración tributaria llevan a cabo frecuentemente sus actividades de comprobación de forma conjunta sobre varios conceptos tributarios o períodos impositivos o de liquidación y, por tanto, no solo en relación con un concepto tributario o período único. Esto ocurre de modo especial en los órganos integrados en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dado el amplio ámbito sobre el que recae su competencia en relación con los varios períodos no prescritos existentes en el momento del posible inicio de una de sus actuaciones comprobadoras. Pensando, por ejemplo, en un empresario persona jurídica sobre el que se puede actuar, por su domicilio o adscripción, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido, pagos fraccionados, retenciones, Impuesto sobre Actividades Económicas –de no existir delegación–, declaración de operaciones con terceras personas, etc.

Esta forma de proceder encontraba cobertura normativa en las previsiones del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986 (RGI) ¹ acerca del alcance de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación. Porque en virtud de lo dispuesto en su artículo 11, una de estas actuaciones inspectoras podía alcanzar a «cualquiera de los tributos y deberes de colaboración» del obligado tributario, por lo que podía recaer sobre uno o varios de ellos. También aquella actuación sobre varios conceptos tributarios o períodos tiene hoy su soporte normativo en el Reglamento General de Aplicación de los Tributos (RGAT) ². Concretamente, en su artículo 178.1, en el que se prevé, en lo que ahora interesa, que las «actuaciones del procedimiento inspector se extenderán a una o varias obligaciones y períodos impositivos o de liquidación (...)».

Sin embargo, en relación con estas actividades de comprobación realizadas de modo conjunto sobre varios conceptos o períodos ha surgido una importante problemática que afecta principalmente a cuál debería ser el ámbito objetivo al que reconducir las cuestiones temporales del que el Derecho positivo actual denomina procedimiento de inspección: de un lado, su plazo máximo de duración, para el que son relevantes las interrupciones justificadas, las dilaciones no imputables a la Administración tributaria y la ampliación del plazo; y, de otro, su interrupción injustificada durante más de seis meses.

¹ Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

² Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Con anterioridad a la aparición del nuevo RGAT esta discusión ya se había planteado, de forma puntual en la doctrina científica³ y ampliamente en la doctrina económico-administrativa y en la jurisprudencia. En este sentido, centrándonos en estas últimas, son numerosas las resoluciones económico-administrativas y jurisprudenciales que al amparo de la normativa precedente se han ido enfrentando a estas cuestiones, principalmente en relación con la interrupción injustificada. En ellas encontramos reflejadas las dos posiciones esenciales que se pueden mantener al respecto: la consideración de las incidencias temporales en las actuaciones inspectoras separadamente en relación con cada concepto o período (varias sentencias de la Audiencia Nacional y de algunos Tribunales Superiores de Justicia)⁴ o de forma conjunta y unitaria en relación con todos los conceptos o períodos a las que aquellas alcanzan (Tribunal Económico-Administrativo Central, varias sentencias de la Audiencia Nacional y de algunos Tribunales Superiores de Justicia)⁵. Incluso el propio Tribunal Supremo ha entrado en el debate en fechas recientes, al dictar dos sentencias en las que se sostiene la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras en relación con cada uno de los conceptos o períodos impositivos⁶, uniéndose de este modo, si bien desde su situación cualificada, a la jurisprudencia anterior de otros tribunales de justicia que habían defendido la primera de las posiciones señaladas.

No obstante, ha sido a partir de la publicación del RGAT, ya incluso en su versión de simple proyecto, cuando esta problemática ha sido objeto de una mayor atención. Esto ha estado motivado

³ En relación con la ampliación del plazo, DEL PASO BENGOA, J. M. y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y garantías del contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, Ciss, Valencia, 1998, págs. 315 y ss; HERRERA MOLINA, P. M. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., «Plazos preclusivos y perención del procedimiento inspector (Interpretación correctiva del artículo 29 de la LDGC y posible ilegalidad de su desarrollo reglamentario)», en *QF*, núm. 2, 2000, pág.18. En cuanto a la interrupción injustificada, BLÁZQUEZ LIDOY, A., «Duración de las actuaciones inspectoras e interrupción de la prescripción», en *JTA*, núm. 17, 2005 (Westlaw BIB 2005/2538, págs. 4-5). Desde una óptica más general, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., «Comprobación parcial y general en las actuaciones inspectoras: soluciones para la actual regulación y perspectivas en la nueva LGT», en *Revista de Contabilidad y Tributación*.CEF, núm. 247, 2003, págs. 14 y ss.

⁴ Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sala de Burgos) de 16 de febrero de 2001 (NFJ010352, ponente doña Concepción García Vicario), del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sala de Valladolid) de 19 de abril de 2006 (NFJ022756, ponente don Francisco Javier Pardo Muñoz) y de la Audiencia Nacional de 18 de julio de 1995 (NFJ003903, ponente don Juan Castillo Castillo), de 19 de diciembre de 2002 (JT 2003, 134, ponente doña Felisa Atienza Rodríguez), de 21 de abril de 2005 (NFJ021281, ponente don Jesús María Calderón González), de 23 de marzo de 2006 (JUR 2006, 126668, ponente don Francisco José Navarro Sanchís), de 30 de marzo de 2006 (NFJ022324, ponente don Jesús María Calderón González) y de 7 de noviembre de 2006 (NFJ025172, ponente don Nicolás García Paredes). En relación con las dilaciones, aunque con ciertos matices, Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 9 de noviembre de 2006 (JUR 2007, 117757, ponente don Dimitry T. Berberoff Ayuda), de 24 de noviembre de 2007 (JUR 2007, 117250, ponente doña Ana María Aparicio Mateo) y de 23 de febrero de 2007 (NFJ026701, ponente doña Ana María Aparicio Mateo).

⁵ Resoluciones del TEAC de 21 de julio de 1993 (NFJ003052), de 23 de julio de 1997 (NFJ005840), de 6 de noviembre de 1998 (NFJ007405), de 23 de febrero de 2000 (NFJ009130), de 22 de marzo de 2002 (NFJ012556), de 20 de junio de 2003 (NFJ015185) y de 26 de marzo de 2004, dictada en un recurso extraordinario para unificación de criterio (NFJ016964). También Sentencias de la Audiencia Nacional de 30 de mayo de 2002 (JUR 2003, 50625, ponente don Rafael Fernández Valverde), de 30 de octubre de 2003 (NFJ017016, ponente don Rafael Fernández Valverde) y de 17 de febrero de 2005 (NFJ020875, ponente don Jesús Nicolás García Paredes), del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 18 de febrero de 2005 (NFJ019857, ponente doña Concepción García Vicario) y del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 27 de diciembre de 2004 (NFJ021157, ponente don Francisco Díaz Fraile) y de 5 de marzo de 2007 (NFJ025978, ponente doña Ana María Aparicio Mateo). En relación con la ampliación del plazo, Resoluciones del TEAC de 24 de octubre de 2001 (NFJ012224) y de 2 de julio de 2003 (NFJ015180) y en cuanto a las interrupciones justificadas y dilaciones, Resoluciones del TEAC de 16 de marzo de 2005 (NFJ020469) y de 28 de junio de 2007 (NFJ028216).

⁶ Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de marzo y de 2 de junio de 2008 (RJ 2008, 2330 y JUR 2008, 194315, el ponente en ambas es don Rafael Fernández Montalvo).

en que la nueva norma reglamentaria la ha resuelto de forma expresa en diversos preceptos, acogiendo concretamente la segunda de las posiciones mencionadas (consideración de las incidencias temporales del procedimiento inspector de modo conjunto o unitario en relación con todos los conceptos o períodos a los que se extendiera aquel), lo que ha suscitado, sin embargo, algunas dudas acerca de su legalidad. Así lo revelan algunos de los debates surgidos en diversos foros especializados (la Semana de Estudios de Derecho financiero, en el mes de noviembre de 2007 ⁷ o el Foro Sainz de Bujanda organizado por el Instituto de Estudios Fiscales, en el mes de enero de 2008) ⁸ y algunas ideas recogidas en varios trabajos doctrinales publicados en los últimos meses ⁹.

Se trata, pues, de una problemática de gran actualidad y de enorme trascendencia, necesitada de un estudio profundo, que es aún más necesario a la vista de las dos sentencias del Tribunal Supremo antes señaladas. Puesto que son dos sentencias, dictadas con posterioridad a la entrada en vigor del RGAT aunque relativas a una situación normativa anterior, en las que se sostiene en relación con la interrupción injustificada la tesis contraria a la recogida por la nueva norma reglamentaria. Todo esto es quizá lo que justifique que se haya planteado incluso, en el seno del Ministerio de Hacienda, la posibilidad de introducir alguna modificación normativa en la LGT que elevara a rango legal las soluciones dadas a esta problemática por el nuevo Reglamento, recogiendo así de forma expresa y específica en aquella Ley la que ha sido denominada en ocasiones como tesis del «procedimiento único», que es la que acoge de modo expreso el RGAT.

Precisamente a la defensa de esta tesis del «procedimiento único», desde la perspectiva del plazo máximo y la interrupción injustificada en el procedimiento inspector sobre varias obligaciones tributarias, se dirige este trabajo, pues creemos que es respetuosa con nuestro Derecho positivo, ade-

⁷ En concreto, la discusión sobre esta problemática surgió en el debate posterior a la intervención de José Ignacio Ciudad Cura, Inspector de Hacienda del Estado, titulada «Práctica inspectora y Reglamento de aplicación de los tributos», en la que se había destacado como una de las novedades principales del RGAT la regulación expresa de estas cuestiones. En el debate participaron fundamentalmente varios inspectores de Hacienda que defendieron en base a diversos argumentos la concepción plasmada en la nueva norma reglamentaria.

⁸ En el debate desarrollado tras la intervención de los tres ponentes bajo el título genérico del seminario «Límites temporales de los procedimientos tributarios en el Reglamento General de Aplicación de los Tributos» (Antonio Montero Domínguez, Subdirector General de Tributos, María Coronado Sierra, Subdirectora General de Inspección Territorial y Víctor M. Sánchez Blázquez, Profesor de Derecho financiero y tributario de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria) el principal objeto de discusión fue precisamente la que allí se calificó como tesis del «procedimiento único» que había recogido el nuevo RGAT. Además de los ponentes y otros intervinientes, aportaron su opinión al respecto determinadas personas cualificadas como Manuel Garzón Herrero, Magistrado del Tribunal Supremo, y César García Novoa, Catedrático de Derecho financiero y tributario de la Universidad de Santiago de Compostela.

⁹ JUAN LOZANO, A. M., «Análisis crítico del Reglamento general de aplicación de los tributos en materia de actuaciones y procedimientos de inspección», en *Actum Fiscal*, núm. 7, 2007, págs. 54-55; CAYÓN GALIARDO, A., «La interrupción de la prescripción con efectos conjuntos sobre todas las obligaciones objeto de un procedimiento de inspección (Un posible exceso reglamentario)», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 79, 2007, págs. 12 y ss.; DE VICENTE BENITO, F., «Incidencia del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, en la duración del procedimiento inspector», en *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 298, 2008, págs. 71-72; SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., «La inspección tributaria en el Reglamento de Aplicación de los Tributos: principales novedades», en *CaT Monografías*, núm. 14, 2008, págs. 21-23; ARRIETA MARTÍNEZ DE PISON, J., «Limitaciones temporales en las actuaciones inspectoras y en el procedimiento de inspección», en VILLAR EZCURRA, M. (dir.) y MARTÍNEZ LAFUENTE, A., ALBIÑANA CLIVETI, C. y HERRERA MOLINA, P. M. (coord), *Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, vol. I, IEF, Madrid, 2008, págs. 1.209-1.212.

más de ser, desde nuestro punto de vista, la solución más acorde con los intereses en juego. De ahí, que podamos sostener aquí la legalidad de la nueva normativa reglamentaria en este aspecto.

Sin embargo, para ello no podremos limitarnos a aceptar acríticamente la nueva regulación del Reglamento. Por el contrario, aun tomando la misma como punto de partida, tendremos que analizar su adecuación a las categorías dogmáticas sobre los procedimientos administrativos y la prescripción, y su respeto de las normas superiores reguladoras de estos dos grupos de instituciones, particularmente de las de la LGT.

La estructura de nuestro estudio será la siguiente: en primer lugar, examinaremos la concepción reglamentaria acerca del procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias como procedimiento único (apartado II); en segundo lugar, analizaremos si tal construcción normativa tiene un respaldo en las categorías dogmáticas, concretamente en la de los procedimientos administrativos (apartado III); y, en tercer lugar, nos cuestionaremos si esta regulación del nuevo Reglamento tiene base legal (apartado IV). No obstante, en estas tres primeras aproximaciones a esta problemática haremos abstracción de la incidencia de las cuestiones temporales del procedimiento inspector (plazo máximo de duración e interrupción injustificada) en la prescripción y concretamente en su interrupción, aspecto que será analizado en la última parte de nuestro trabajo (apartado V). Aquí es donde surgen los más importantes problemas de legalidad de la nueva normativa reglamentaria que, sin embargo, serán salvados. Así lo pondremos de relieve en nuestra conclusión al respecto (apartado VI).

II. EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN SOBRE VARIAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS: LA CONCEPCIÓN REGLAMENTARIA

1. El objeto del procedimiento: la extensión sobre varias obligaciones tributarias del procedimiento de inspección único.

El nuevo RGAT recoge de forma explícita la concepción sobre el procedimiento de inspección como un procedimiento único cuando se dirige a la comprobación de varias obligaciones tributarias. Y un primer grupo de preceptos donde se recoge esta idea está compuesto por aquellos que se refieren de un modo u otro al objeto del procedimiento, que en estos casos sería una pluralidad de obligaciones tributarias: los artículos 178, 87.3 y 195.

De este modo, a partir de estas previsiones reglamentarias, que son generales del procedimiento inspector (art. 178), generales de las actuaciones y procedimientos tributarios (art. 87.3) o específicas del procedimiento de inspección en relación con el régimen de tributación consolidada (art. 195), el nuevo Reglamento recoge una idea básica: el procedimiento de inspección es único, aunque tenga por objeto varias obligaciones tributarias; o, en los términos específicos empleados para este ámbito inspector sobre los que volveremos después, a pesar de que dicho procedimiento se extienda a una

pluralidad de obligaciones tributarias. El carácter «único» del procedimiento de inspección en estos casos, se señala incluso de forma expresa en el artículo 195¹⁰.

2. Las cuestiones temporales del procedimiento: su consideración unitaria en el procedimiento inspector sobre varias obligaciones tributarias.

Pero también el carácter único del procedimiento inspector tiene en el nuevo Reglamento otro ámbito para el que es relevante, que permite contemplar conjuntamente un segundo grupo de sus preceptos. Además, se trata del ámbito en el que este carácter único del procedimiento de inspección tiene más relevancia y para el que fundamentalmente, en nuestra opinión, se ha configurado esta concepción del procedimiento único. Porque es ese procedimiento único aunque afecte a varias obligaciones tributarias aquel al que reconducir el régimen jurídico de las cuestiones temporales del procedimiento inspector.

Así, de acuerdo a las previsiones expresamente recogidas en la nueva norma reglamentaria, las posibles interrupciones justificadas o las eventuales dilaciones no imputables a la Administración no se incluirían en el plazo máximo de dicho procedimiento único, con independencia de que afectaran a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto del mismo (art. 102.2)¹¹. También la ampliación de dicho plazo máximo hasta otros doce meses sería posible en relación con ese procedimiento inspector único siempre que la circunstancia determinante de la ampliación concurría en relación con cualquiera de las obligaciones tributarias o períodos a los que se hubiera extendido el procedimiento¹², produciéndose entonces una ampliación del plazo que afectaría a todo el procedimiento y, por tanto, también a la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos objeto del mismo (art. 184.1)¹³. De igual modo, el cómputo de una eventual interrupción injustificada del procedimiento de inspección no se habría de llevar a cabo en relación con cada una de las obligaciones tributarias o períodos, sino en relación con todas ellas de modo conjunto. De ahí que cualquier

¹⁰ Dispone su apartado 1: «La comprobación e investigación de la sociedad dominante y del grupo fiscal se realizará en un único procedimiento de inspección, que incluirá la comprobación de las obligaciones tributarias del grupo fiscal y de la sociedad dominante objeto del procedimiento». Según su apartado 2: «En cada entidad dependiente que sea objeto de inspección como consecuencia de la comprobación de un grupo fiscal se desarrollará un único procedimiento de inspección. Dicho procedimiento incluirá la comprobación de las obligaciones tributarias que se derivan del régimen de tributación individual del Impuesto sobre Sociedades y las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento e incluirá actuaciones de colaboración respecto de la tributación del régimen de consolidación fiscal».

¹¹ Ya desde las primeras versiones del Reglamento, en el entonces artículo 86.1, se incluían estas precisiones.

¹² Debe tenerse en cuenta, no obstante, que esto ya estaba recogido en el artículo 31 ter del RGI introducido por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero. En este precepto se preveía la posible ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras «cuando concorra, en cualquiera de los ejercicios o tributos a que se refiera la actuación, alguna de las (...) circunstancias» que recogía a continuación.

¹³ De todos modos, debe señalarse que curiosamente en una de las primeras versiones del Reglamento (art. 156.1), que luego se abandonó, se preveía la posibilidad de ampliación del plazo del artículo 150.1 de la LGT «respecto a todos o a algunos de los tributos o períodos a que se extienden las actuaciones, cuando concorra alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 1 y 4 de la Ley General Tributaria», con lo que parecía darse una marcha atrás respecto a la regulación del RGI. Aunque lo anterior quizá no era del todo cierto al preverse también como circunstancia determinante de la ampliación «(c)uando el volumen de operaciones del obligado tributario en alguno de los períodos objeto de comprobación sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas».

actuación sobre alguna de estas obligaciones o períodos haría reiniciar el cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada, evitando la consumación del mismo (art. 184.6)¹⁴.

III. EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN SOBRE VARIAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS: ANÁLISIS DOGMÁTICO

1. El procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias en sus fases de inicio e instrucción como procedimiento único.

Esta es, pues, la concepción reglamentaria del procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias, que es considerado como procedimiento único, en general y a efectos de sus incidencias temporales en particular. No obstante, ¿es acorde tal concepción con las categorías dogmáticas?, ¿es acorde tal concepción, en concreto, con las categorías dogmáticas de los procedimientos administrativos? Esta es la primera cuestión que debemos resolver.

Pues bien, en nuestra opinión, el procedimiento de inspección es un procedimiento único cuando se extiende a una pluralidad de obligaciones tributarias, tal como prevé el RGAT, pero esto solo es así en sus fases de inicio e instrucción. Porque en su fase de resolución, por el contrario, se está realmente ante una pluralidad de procedimientos separados.

En este sentido, el procedimiento inspector sobre varios conceptos o períodos adquiere de forma clara un carácter unitario en el momento de su inicio, no existiendo entonces manifestación formal alguna de una posible actuación o tramitación separada en relación con cada uno de los conceptos o períodos a los que se extiende. Así lo revela el mandato reglamentario de hacer constar al comienzo de las actuaciones de dicho procedimiento su «extensión» y de determinar, en el caso de que «el procedimiento de inspección se extienda a distintas obligaciones tributarias o períodos», el «alcance general o parcial de las actuaciones en relación con cada obligación y período comprobado» (art. 178.4 del RGAT).

En concreto, este imprescindible trámite inicial del procedimiento de puesta en conocimiento del obligado tributario afectado de su inicio queda unificado desde el punto de vista procedimental a través del documento en el que normalmente se hace constar dicho inicio, la comunicación, que también es única en estos casos¹⁵. Cumpliendo aquí una de sus funciones típicas que es la de «notifica(r) al obli-

¹⁴ Puede examinarse la exposición de estas cuestiones en diversos trabajos generales al respecto: BERNARDO GÓMEZ, C. y otros, *Guía de Gestión e Inspección Tributaria*, Ciss, Madrid, 2007; FORTUNY ZAFORTEZA, M. y DE CASSO CASTILLO, E., «Análisis del procedimiento inspector. Novedades del nuevo Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección», en *Actum Fiscal*, núm. 7, 2007; Memento práctico Francis Lefebvre. *Inspección de Hacienda 2008-2009*, Francis Lefebvre, Madrid, 2007; SANTAMARÍA ADEMÁ, J. M., «El nuevo Reglamento general de aplicación de los tributos: estudio del procedimiento de inspección», en *Carta Tributaria. Monografías*, núm. 19, 2007. También DE VICENTE BENITO, «Incidencia...», págs. 71 y ss.

¹⁵ Lo mismo ocurrirá en el supuesto de que el procedimiento inspector se inicie mediante personación, de acuerdo a las previsiones del artículo 177.2 del RGAT. Entonces dicho inicio se deberá documentar en una diligencia [art. 98.2 a) del RGAT], en la que también, en nuestra opinión, deberán contenerse aquellas indicaciones acerca de la extensión y alcance de las actuaciones

gado tributario el inicio del procedimiento» (art. 99.7 de la LGT). Lo que queda confirmado de igual modo desde la regulación general de las actuaciones y procedimientos tributarios del propio RGAT acerca del contenido obligatorio de la comunicación de inicio en los supuestos de iniciación de oficio: «Objeto del procedimiento con indicación expresa de las obligaciones tributarias o elementos de las mismas y, en su caso, períodos impositivos o de liquidación o ámbito temporal» [art. 87.3 a)].

También los trámites del procedimiento inspector en su fase de instrucción quedan unificados en los supuestos de comprobación de una pluralidad de obligaciones tributarias. Puesto que no existe ningún precepto normativo en el que fundar una obligada actuación o tramitación separada del procedimiento inspector sobre cada una de las obligaciones tributarias a las que se extiende en lo relativo a las tareas de «obtención de los datos y pruebas que sirvan para fundamentar la regularización de la situación tributaria del obligado tributario o para declararla correcta», que son las que se desarrollan en esta fase instructora (arts. 180.1 y 183 del RGAT).

Por este motivo, lo más coherente en estos supuestos de procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias es, en nuestra opinión ¹⁶, que la previsión normativa sobre la interrupción injustificada, tal como ha entendido el TEAC en su Resolución de 26 de marzo de 2004, dictada en un recurso extraordinario para unificación de criterio ¹⁷, «no es aplicable en los supuestos en los que la Inspección ha desarrollado sus actuaciones sin interrupción, aun cuando estas no se refieran en todo momento a todos y cada uno de los conceptos y ejercicios objeto del procedimiento inspector definido por la citación de inicio de actuaciones inspectoras» ¹⁸. Aunque esto solo sería así, según nuestro parecer, en esta fase de instrucción, tras la obligada indicación inicial de los conceptos tributarios o períodos a que se extiende el procedimiento, de acuerdo a las exigencias del artículo 178.4 del RGAT que señalamos con anterioridad.

En este punto es especialmente relevante la normativa reguladora de las diligencias, como ha puesto de manifiesto también el propio TEAC en diversas ocasiones, al ser el principal documento en el que se recogen las actuaciones de esta fase de instrucción. Así, las escuetas previsiones del artículo 150.2 de la LGT sobre la «interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario» podrían ser interpretadas con la ayuda de la regulación legal y reglamentaria sobre el contenido de las diligencias.

De este modo, a partir de que las diligencias son los «documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones» y de que estos documentos «no podrán contener propuestas de liquidaciones tributarias» (art. 99.7 de la LGT), aunque sí podrán recogerse en ellos «los hechos resultantes de la

que el artículo 178 prevé para el inicio mediante comunicación. Esto sería una consecuencia de lo dispuesto en el artículo 147.2 de la LGT, según el cual «(l)os obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre (...) el alcance de las mismas (...)», en un contexto en el que, como veremos, la Ley no parece tener presente la precisión reglamentaria que distingue la extensión y el alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección.

¹⁶ Centrándonos en el ámbito en el que la problemática que aquí nos estamos planteando ha sido objeto de mayor atención y dejando a un lado sus conexiones con la interrupción de la prescripción, que serán analizadas más adelante.

¹⁷ NFJ01964.

¹⁸ También debe mencionarse a este respecto la Resolución del TEAC de 20 de junio de 2003 (NFJ015185), que entiende que el artículo 31.2 del RGI de 1986 no imponía «que dicha actuación haya de referirse a la totalidad de los conceptos y períodos impositivos respecto de los que se extiende la actuación, correspondiendo al actuario la instrucción del procedimiento de acuerdo con criterios de oportunidad y de mejor ordenación del mismo».

comprobación de obligaciones» [art. 98.2 d) del RGAT]¹⁹, no cabe encontrar exigencia normativa alguna acerca de que cada diligencia se corresponda necesariamente con una única obligación tributaria o con todas las obligaciones tributarias a las que se pudiera extender el procedimiento inspector. De ahí que no pueda afirmarse que «necesariamente cada diligencia tenga que referirse a todos y cada uno de los conceptos y ejercicios a los que la comprobación inspectora se extiende» para que no se produzca una interrupción injustificada. Puesto que como ha señalado el Tribunal Central en estos casos las «diligencias hay que enmarcarlas dentro de una actuación de comprobación más amplia, la de los conceptos tributarios y ejercicios a la que aquella alcanza, siendo dentro de ella desde la cual han de analizarse»²⁰.

Además, esta consideración unitaria de la actividad instructora de «obtención de los datos y pruebas» a efectos de las cuestiones temporales del procedimiento inspector es también lo más coherente si se tienen en cuenta las conexiones que suelen existir entre los elementos relevantes para unas u otras obligaciones tributarias comprobadas a través de un mismo procedimiento inspector, aunque tal conexión no es un requisito normativo para llevar a cabo esta actuación conjunta²¹. También era esta otra de las ideas apuntadas por el TEAC en su extendida doctrina al respecto, al sostener la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras en relación con «las actuaciones inspectoras con carácter general sin distinguir por conceptos tributarios», basándose en «la interconexión que existe entre los distintos tributos, interconexión que adquiere un carácter más acusado en el caso de los impuestos indirectos (...) íntimamente vinculados con los impuestos directos relacionados con la actividad empresarial o profesional»²².

De todos modos, esto no puede llevar a realizar afirmaciones como las que se han realizado en alguna ocasión acerca de que lo que se comprueba en un procedimiento inspector sobre varias obligaciones tributarias como el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre el Valor Añadido o las retenciones, no es uno u otro concepto tributario o período, sino los libros de contabilidad, la cuenta de pérdidas y ganancias o sus justificantes, en cuanto documentación relevante para todos ellos²³. Lo mismo puede decirse de algunas ideas reflejadas en ocasiones en la doctrina del TEAC acerca de que en estos casos se lleva a cabo una «comprobación global (...) necesaria en cuanto a la obtención de datos para cualquiera de los impuestos (...) que se trata de investigar»²⁴ o unas actuaciones que «no tenían como finalidad regularizar una obligación fiscal determinada, sino que con un carácter único perseguían la verificación del conjunto de la situación fiscal del obligado tributario»²⁵.

¹⁹ Llegaríamos igualmente a una conclusión similar si tuviéramos en cuenta la normativa anterior, aunque en ella formalmente las exigencias en cuanto al contenido de las diligencias eran mayores. Puesto que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 47.1 del RGI debían constar en ellas «los elementos de los hechos imposables o de su valoración y los demás que determinan la cuantía de las cuotas tributarias que, no debiendo de momento generar liquidación tributaria alguna, sea conveniente documentar para su incorporación al respectivo expediente administrativo».

²⁰ Resolución de 26 de marzo de 2004, dictada en un recurso extraordinario para unificación de criterio (NFJ01964).

²¹ Puesto que no existe ninguna norma que exija algún tipo de conexión objetiva entre las obligaciones tributarias objeto del procedimiento de inspección, a diferencia de lo que ocurre en otras regulaciones procedimentales que se refieren de forma expresa a supuestos de acumulación, que es lo que realmente ocurre aquí también, como veremos después.

²² Resolución del TEAC de 6 de noviembre de 1998 (NFJ007405). También había insistido con anterioridad en esta idea de la conexión entre distintos tributos la Resolución del TEAC de 21 de julio de 1993 (NFJ003052).

²³ Estos fueron algunos de los argumentos esgrimidos a favor de la concepción recogida en la nueva regulación reglamentaria en el debate suscitado en la Semana de Estudios de Derecho financiero a que hacíamos referencia al principio, celebrada en Madrid en el mes de noviembre de 2007.

²⁴ Resolución del TEAC de 21 de julio de 1993 (NFJ003052).

²⁵ Resolución del TEAC de 22 de marzo de 2002 (NFJ012556).

Puesto que no podemos olvidar que en todo caso lo que se realiza en el procedimiento inspector, también en esta fase instructora, es la aplicación de la normativa sustantiva de uno u otro concepto o período²⁶. Lo que no es una cuestión sin consecuencias prácticas concretas, ya que traerá consigo la necesidad de indicar en las diligencias que documentan esta labor de acopio de datos y pruebas, tal como ha exigido una amplia jurisprudencia, el concreto concepto o período para el que son relevantes. Ello sin perjuicio de que en ocasiones dicha relevancia sea para una pluralidad de ellos y a veces incluso esa relevancia no sea, en el momento de la actuación concreta que se trata de documentar, directa sino simplemente indirecta o potencial. Solo entonces, en lo relativo estrictamente a las mencionadas tareas instructoras de obtención de datos y pruebas, estaremos ante una actuación que evita la interrupción injustificada, de realizarse en un plazo inferior a seis meses desde la realizada anteriormente en último lugar²⁷. Pero se evitará la interrupción injustificada del procedimiento inspector en estos casos, desde nuestro punto de vista, con independencia de que la actuación instructora realizada tenga relevancia, y así se indique en la diligencia correspondiente, para una, varias o todas las obligaciones tributarias a las que se extiende el procedimiento de inspección. Puesto que es único este procedimiento como única es también la interrupción injustificada que podría producirse en el mismo.

2. El procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias en su fase de resolución como una pluralidad de procedimientos separados.

A. Procedimiento inspector sobre obligaciones tributarias materiales y formales.

Sin embargo, esa unificación procedimental en los supuestos de comprobación de varias obligaciones tributarias a través de un mismo procedimiento inspector, desde nuestro punto de vista, desaparece en su fase de resolución. Puesto que en estos momentos últimos del procedimiento inspector cada obligación tributaria es considerada a efectos de dicho procedimiento de forma autónoma e independiente, lo que en nuestra opinión debe ser interpretado en el sentido de que el inicial procedimiento único pierde entonces su unitariedad para pasar a convertirse realmente en una pluralidad de procedimientos separados.

²⁶ Acerca de la aplicación del Derecho tributario material a través del Derecho tributario formal, en el que se inserta el procedimiento inspector, SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho financiero*, I, vol. 2.º, pág.143; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, «Los problemas de hecho en la aplicación de los impuestos», estudio preliminar a ARIAS VELASCO, J. y CARRAL LARRAURI, N., *Manual de procedimientos tributarios* (2.ª ed.), Santillana, Madrid, pág.XVII; y, «La inspección de los tributos: una evolución significativa», en *REDF*, núm. 4, 1974, pág.777; PALAO TABOADA, C., «Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español», Estudio preliminar a BERLIRI, A., *Principios de Derecho tributario*, vol. III, EDF, Madrid, 1974, pág. 50, nota 53; y, «La potestad de información a la Administración tributaria y sus límites», en *Estudios de Derecho y Hacienda (Homenaje a C. Albiñana)*, vol. II, MEH, Madrid, 1987, págs. 892, 902 y 903; SÁNCHEZ SERRANO, L., *La declaración tributaria*, IEF, Madrid, 1976, pág. 65, nota 30, y págs. 189-190; y, en *Comentarios a las leyes financieras y tributarias*, II, Edersa, Madrid, 1983, pág. 121; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., «La auto-liquidación tributaria», en *Estudios de Derecho y Hacienda (Homenaje a C. Albiñana)*, vol. II, MEH, Madrid, 1987, pág. 737; y, en *Manual General de Derecho Financiero*, Comares, Granada, 1998, págs. 373-374.

²⁷ En este sentido, es especialmente significativa la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sala de Valladolid) de 19 de abril de 2006 (NFJ022756, ponente don Francisco Javier Pardo Muñoz), que entiende, desde la óptica de la prescripción que se vería interrumpida por cada una de las actuaciones documentadas en diligencia, que «iniciada la actuación inspectora en relación con varios impuestos y varios ejercicios, como en este caso, aquella potencial relevancia [se refiere a la de los resultados obtenidos en la comprobación del IRPF sobre el IP, en un contexto en que ambos eran objeto de la investigación] ha de ser puesta específicamente de manifiesto por el actuario al tiempo de levantar cada diligencia (...)».

Esto es especialmente claro en aquellos casos en los que al recaer el procedimiento de inspección sobre obligaciones tributarias de distinta naturaleza (obligaciones materiales y obligaciones formales), su acto de terminación es también de diferente naturaleza o contenido, como viene a prever ahora de forma precisa el artículo 189 del RGAT²⁸: normalmente, liquidación en el primer caso (apartado 1), y diligencia o informe, en el segundo (apartado 5). Esto determinará también, además, una total autonomía de ambos actos a efectos de recursos y reclamaciones²⁹. Por consiguiente, es difícil sostener que en ese momento estemos ante un mismo y único procedimiento de inspección.

Además, en este supuesto de comprobación conjunta en un mismo procedimiento de inspección de una obligación material y una obligación formal no solo el acto final sería diferente (por ejemplo, liquidación, del IS, frente a diligencia o informe, en relación con la declaración de operaciones con terceras personas), sino también serían distintos los trámites inmediatamente anteriores a dicho acto conclusivo del procedimiento. De ahí que la fase de resolución a la que nos referimos en la que se produciría la separación procedimental del inicial procedimiento único iría más allá del acto final: en el caso de la obligación material, la separación tendrá lugar a partir de la propuesta de liquidación contenida en el acta, cuya concreta tramitación dependerá de que sea de conformidad, de disconformidad o con acuerdo (arts. 154 a 157 de la LGT y 186 a 188 del RGAT); en el de la obligación formal, la separación se producirá desde la conclusión de las actuaciones de comprobación e investigación y la notificación al obligado tributario de la apertura del trámite de audiencia (no son aplicables a las obligaciones formales las normas sobre las actas de inspección, sino las específicamente previstas para estos supuestos en el art. 192 del RGAT)³⁰.

Por tanto, la toma en consideración de las cuestiones temporales del procedimiento inspector, en esta última fase procedimental, debería hacerse de forma separada respecto a la obligación material, de un lado, y a la obligación formal, de otro. De ahí que, por ejemplo, una interrupción injustificada durante más de seis meses que pudiera producirse en la tramitación de un acta de disconformidad solo extendería sus efectos a la obligación cuya propuesta de liquidación contenía aquella acta, sin trasladarse a la obligación formal, respecto a la cual en realidad no se habría producido irregularidad temporal alguna.

²⁸ Destacan esta novedad normativa FORTUNY ZAFORTEZA y DE CASSO CASTILLO, «Análisis...», pág. 74. No obstante, ya bajo la regulación del RGI LACASA SALAS, J. H. y DEL PASO BENGUA, J., *Procedimiento de la Inspección de los tributos. Comentarios al Reglamento General*, Ciss, Bilbao, 1990, pág. 64, ponían de relieve que «no todas las actuaciones concluyen en una liquidación, y así la comprobación de las obligaciones de información conducen, para su regularización, a una corrección de la información deficiente o falseada junto con la propuesta de iniciación del oportuno expediente sancionador, y lo mismo ocurre con el resto de hechos y circunstancias comprobados que determinen, a juicio de los actuarios, la imposición de sanciones no consistentes en multa por infracciones simples y graves; como las irregularidades contables, la inexactitud de los datos requeridos, etc.».

²⁹ Piénsese, por ejemplo, que en el caso de la liquidación, la reclamación sí tendrá una cuantía determinada, lo que no ocurriría en el acto final del procedimiento sobre la obligación formal. Esto podría traer como consecuencia distintos órganos económico-administrativos competentes para resolver de las reclamaciones correspondientes. Además, incluso cabría cuestionarse la impugnabilidad directa de aquella diligencia o informe, a partir de las previsiones generales del artículo 227 de la LGT.

³⁰ Aquí se recogen los trámites de conclusión de las actuaciones de comprobación e investigación, notificación al obligado tributario de la apertura del trámite de audiencia por un plazo de 15 días y documentación del resultado de aquellas actuaciones en diligencia o informe.

B. Procedimiento inspector sobre varias obligaciones tributarias materiales.

Pero es que la separación procedimental de cada una de las obligaciones tributarias que tiene lugar en la fase de resolución de un procedimiento inspector que se extiende a la comprobación de varias de ellas también se da cuando estamos ante una pluralidad de obligaciones tributarias materiales. Puesto que también en estos casos el procedimiento de inspección inicialmente unificado adquiere una consistencia separada a partir de las propuestas de liquidación contenidas en las actas, de las que derivarán los correspondientes actos liquidatorios dotados igualmente de autonomía e independencia³¹: se dicten o no en momentos temporales distintos, se trata de actos de liquidación diferentes, como lo demuestra la debida consideración separada de dichos actos a efectos de su recaudación o revisión mediante recursos o reclamaciones³².

Por tanto, también a cada una de esas obligaciones tributarias recogidas en la respectiva propuesta de liquidación contenida en un acta y en los posteriores actos liquidatorios habrá que circunscribir las incidencias temporales del procedimiento inspector: plazo máximo de duración, para el que son relevantes las interrupciones justificadas, las dilaciones y la ampliación del plazo, e interrupción injustificada³³. No tiene ningún sentido y carece de toda justificación, por ejemplo, que la concesión de la ampliación del plazo de alegaciones solicitada por el obligado tributario en la tramitación del acta de disconformidad de una determinada obligación material, se considere también como una dilación no imputable a la Administración al amparo del artículo 104 c) del RGAT a efectos de otra obligación respecto a la que se ha extendido su propia acta, que puede haber sido de conformidad, de disconformidad o con acuerdo y que seguirá, en todo caso, una tramitación propia. Lo mismo puede

³¹ En un sentido similar, BLÁZQUEZ LIDOY, «Duración...», pág. 5, que señala que «cada tributo tiene su propio acta (art. 49.4 del RGIT 936/1986), lo que da lugar a un procedimiento distinto y separado aunque tenga un tronco común». También JUAN LOZANO, «Análisis...», pág. 54, desde la óptica de las actas y de los actos liquidatorios resultantes de ellas. Igualmente, desde la perspectiva de los varios actos de liquidación existentes, DE VICENTE BENITO, «Incidencia...», pág. 71; y, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, «Limitaciones...», pág. 1.211.

³² De este modo, por ejemplo, el período ejecutivo al que, en su caso, pudiera llegarse por la falta de pago, sería el correspondiente a cada obligación liquidada a través de su propio acto liquidatorio. También deberían ser objeto de recursos o reclamaciones distintas los distintos actos de liquidación, por lo que la cuantía de las mismas debería tomarse en consideración de forma independiente, sin perjuicio de que fuera aplicable en algún caso el artículo 230 de la LGT, por lo que cabría la acumulación de las reclamaciones.

³³ Esto ocurre de forma semejante a lo que sucede, en nuestra opinión, en los supuestos en que «proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria» [art. 101.4 b) de la LGT], cuyo supuesto más característico es el de las dos actas de inspección, una de conformidad y otra de disconformidad, en los supuestos de conformidad parcial del obligado tributario. Desde nuestro punto de vista, una eventual interrupción injustificada en la tramitación del acta de disconformidad produciría sus efectos únicamente en relación con la parte de deuda tributaria liquidada en el acta de disconformidad, y no sobre la parte de la deuda tributaria liquidada a partir del acta de conformidad. Porque estaríamos también ante un inicial procedimiento único convertido en dos a partir de las actas. No es esta, sin embargo, la opinión sustentada por el Tribunal Supremo en una serie de recientes sentencias, en las que sostiene que en la tramitación de las actas hasta las respectivas liquidaciones estamos ante la «misma actuación inspectora» o el «único procedimiento inspector»: Sentencias del Tribunal Supremo de 11 de abril de 2007 (RJ 2007, 2020, ponente don Manuel Martín Timón), de 12 de abril de 2007 (RJ 2007, 4601, ponente don Emilio Frías Ponce), de 16 de abril de 2007 (RJ 2007, 4247, ponente don Juan Gonzalo Martínez Micó), de 16 de abril de 2007 (RJ 2007, 4122, ponente don Rafael Fernández Montalvo), de 24 de abril de 2007 (RJ 2007, 5773, ponente don Manuel Vicente Garzón Herrero) y de 30 de abril de 2007 (RJ 2007, 5812, ponente don Manuel Vicente Garzón Herrero). De modo crítico sobre estas sentencias, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., «Interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras en los casos de dualidad de actas por conformidad parcial: la reciente doctrina del Tribunal Supremo sobre prescripción parcial», en *QF*, núm. 5, 2008 (Westlaw, BIB 2008/428, pág. 4).

decirse respecto a una eventual interrupción injustificada en la tramitación del acta de disconformidad de una obligación, cuyo traslado a la tramitación de las actas relativas a otras obligaciones respecto a las que no se ha producido ninguna irregularidad temporal no encuentra razón de ser alguna ³⁴.

C. Confirmación en el Derecho positivo.

Esta separación procedimental en la fase de resolución del procedimiento inspector cuando se extiende a varias obligaciones tributarias, además, es confirmada por la regulación positiva de la materia. En concreto, esta idea aparece de forma especialmente clara ³⁵ en la propia regulación de las cuestiones temporales del procedimiento de inspección, al referirse el artículo 150.2 de la LGT a «las obligaciones pendientes de liquidar» como el ámbito respecto al cual se producen los efectos de la interrupción injustificada del procedimiento inspector y del incumplimiento de su plazo máximo.

En nuestra opinión, con esta previsión normativa, que no tenía precedente alguno similar, se está reconociendo por la propia LGT de forma evidente que en estos supuestos de liquidación anterior de una obligación tributaria, en un procedimiento inspector que inicialmente se extendía a una pluralidad de ellas (este sería, pues, uno de los supuestos a los que se estaría refiriendo este precepto ³⁶),

³⁴ Solo cabría alguna duda acerca del carácter único o separado del procedimiento inspector en su fase de resolución en los supuestos de comprobación de varias obligaciones materiales cuando se lleva a la práctica la posibilidad prevista en el artículo 176.3 del RGAT, semejante a la que ya recogía el artículo 49.3 del RGI, de extender una única acta sobre los varios períodos de un mismo concepto tributario comprobados en el procedimiento inspector. Puesto que «(e)n relación con cada obligación tributaria –según dispone este artículo– podrá extenderse una única acta respecto de todo el ámbito temporal objeto de la comprobación a fin de que la deuda resultante se determine mediante la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos períodos comprobados». En nuestra opinión, desde la perspectiva que aquí interesa especialmente, si existe esa reunión en una misma acta de varios períodos de una misma obligación tributaria sería esta pluralidad de períodos el ámbito en el que tomar en consideración las posibles incidencias temporales de esta fase resolutoria del procedimiento inspector: plazo máximo de duración e interrupción injustificada. Ello encuentra su justificación en que es el acta la que determina el ámbito en torno al cual se llevan a cabo los trámites últimos del procedimiento de inspección, en los que, por tanto, pueden producirse aquellas irregularidades temporales: por ejemplo, el plazo de alegaciones posterior a un acta de disconformidad que recogiera dos períodos de un mismo impuesto, cuya ampliación podría concederse a solicitud del obligado tributario, sería el mismo, por lo que debería tomarse en consideración la dilación correspondiente a efectos del plazo máximo de duración relativo a ambos períodos, que sería común. Aunque lo anterior no puede suponer posiblemente que ese tratamiento unitario sea el adecuado en lo relativo al acto mismo con el que se finaliza el procedimiento, pues parece que estamos en todo caso ante actos liquidatorios distintos. En consecuencia, habría que tomarlos en consideración de forma separada, por ejemplo, a efectos de recaudación y recursos. Esto es lo que parece estar detrás de aquellas posturas doctrinales que encontraban en este supuesto ya regulado por la normativa anterior un caso especial de compensación, cuando se tratara de liquidaciones de distinto signo: GARCÍA GÓMEZ, A. J., *La compensación de las deudas tributarias. Régimen general y cuenta corriente fiscal*, Aranzadi, Pamplona, 2000, págs. 194-195; y, CORDERO GONZÁLEZ, E., *La compensación como forma de extinción de la deuda tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2002, pág. 331.

³⁵ También queda confirmada esta idea en las previsiones expresas del artículo 145.1 de la LGT acerca de la posible terminación del procedimiento de inspección «mediante la práctica de (...) varias liquidaciones» que se estaría refiriendo, entre otros, al supuesto en el que se extiende a varias obligaciones tributarias. De igual modo, en el artículo 101 de la misma Ley que reconduce el contenido del acto de liquidación al «importe de la deuda tributaria (...)», en coherencia con el papel que corresponde a dicho acto en el Derecho tributario.

³⁶ Cabría incluir igualmente en este precepto, en nuestra opinión, los supuestos en que «proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria» [art. 101.4 b) de la LGT], cuyo supuesto más característico es el de dos actas de inspección, una de conformidad y otra de disconformidad, en los supuestos de conformidad parcial del obligado tributario, a los que hicimos referencia con anterioridad.

el procedimiento inspector deja de ser un procedimiento único. Porque una vez liquidada una obligación de las varias sobre las que se extendía un procedimiento inspector, los efectos de una eventual interrupción injustificada o del incumplimiento de su plazo máximo ya no se aplicarán a aquella, sino a «las obligaciones pendientes de liquidar». Lo que tendría su justificación, a partir de la concepción procedimental que estaría detrás de esta previsión normativa, en que tras la liquidación de aquella obligación se estaría ante otro procedimiento de inspección distinto.

Esta novedosa regulación legal, además, es totalmente correcta, según nuestro parecer, porque la irregularidad temporal producida por la interrupción injustificada o el incumplimiento del plazo máximo de duración habría tenido lugar en estos casos fuera del procedimiento inspector de la obligación tributaria ya liquidada. Y es que este procedimiento habría terminado precisamente, de acuerdo a las previsiones generales del artículo 189.1 del RGAT que desarrollan la regulación legal de la materia (arts. 145 y 155 a 157 de la LGT, fundamentalmente), con dicha liquidación.

3. El procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias en sus fases de inicio e instrucción como procedimiento acumulado.

A. La acumulación de objetos en el procedimiento inspector sobre varias obligaciones tributarias.

Sin embargo, no puede decirse simplemente que el procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias es un procedimiento único, si bien solo en sus fases de inicio e instrucción. Porque para explicar y comprender de modo más preciso y completo lo que ocurre desde el punto de vista jurídico en estos supuestos de procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias, se debe añadir que estamos en presencia de un procedimiento acumulado, al tratarse en realidad de un procedimiento con una pluralidad de objetos. De ahí que pueda decirse que en estos casos nos encontramos con un supuesto de acumulación en las fases de iniciación e instrucción, aunque con su resolución individualizada³⁷, de forma similar a lo que prevé de modo expreso el Derecho positivo para el procedimiento sancionador³⁸.

Y es que, efectivamente, en nuestra opinión, la concepción de un procedimiento de inspección único para estos supuestos en los que aquel se extiende a varias obligaciones tributarias es coherente con el concepto de acumulación construido en el Derecho procesal, pese a que el Derecho positivo no lo haya reconocido de modo expreso³⁹. De este modo, el procedimiento de ins-

³⁷ En este sentido, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, «Comprobación parcial...», pág. 15, para el que «lo que hace el RGI al prever el posible alcance de las actuaciones de comprobación e investigación a una pluralidad de tributos, ejercicios o períodos es admitir la vinculación o acumulación en una misma "actuación" inspectora de distintos "procedimientos" de liquidación, en sus fases de inicio e instrucción, no obstante su resolución individualizada».

³⁸ Dispone a este respecto el artículo 22.4 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario que «cuando exista identidad en los motivos o circunstancias que determinen la apreciación de varias infracciones podrán acumularse la iniciación e instrucción de los distintos procedimientos, aunque deberá dictarse una resolución individualizada para cada uno de ellos». Una previsión similar ya se encontraba en el artículo 63 bis del RGI, introducido por el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre.

³⁹ Para JUAN LOZANO, «Análisis crítico...», pág. 54, «en los supuestos en que la comprobación e investigación abarca varios conceptos y/o períodos tributarios (...) nos encontramos con supuestos en los que las actuaciones inspectoras se corres-

pección en estos supuestos constituiría un procedimiento con una pluralidad de objetos, puesto que las obligaciones tributarias a las que se extiende podrían haber dado lugar a procedimientos de inspección separados⁴⁰: cabría haber llevado a cabo un procedimiento de inspección dirigido únicamente a la comprobación de una de aquellas obligaciones tributarias finalizando así, en el supuesto más común de obligaciones materiales, con la práctica de una sola liquidación. También las razones que están detrás de estas previsiones en el procedimiento inspector coinciden esencialmente con las razones que justifican la acumulación (que, en este caso, sería voluntaria y no necesaria⁴¹ y objetiva y no subjetiva⁴²): la economía procedimental y evitar resoluciones contradictorias⁴³.

penden con la tramitación acumulada de varios procedimientos de inspección». También la Audiencia Nacional, en su Sentencia de 30 de marzo de 2006 (NFJ022324, ponente don Jesús María Calderón González), se ha referido a la concurrencia en estos casos de «un supuesto de acumulación administrativa, esto es, un conjunto de procedimientos reunidos bajo una tramitación única».

⁴⁰ «Característica común a todos los casos de proceso con pluralidad de objetos –afirman DE LA OLIVA SANTOS, A. y DIEZ-PICAZO GIMÉNEZ, I., *Derecho procesal civil*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2000, pág. 164– es que las acciones que van a ser juzgadas en un único proceso podrían haber dado lugar perfectamente a procesos separados». También sobre la acumulación procesal, ARAGONESES ALONSO, P., *Instituciones de Derecho procesal*, Madrid, 1983, págs. 195 y ss.

⁴¹ Trasladando aquí las ideas de la doctrina procesalista sobre la acumulación (DE LA OLIVA SANTOS y DIEZ-PICAZO GIMÉNEZ, *Derecho procesal...*, págs. 164 y ss), estamos ante un supuesto de acumulación voluntaria y no necesaria, puesto que no existe previsión normativa alguna en nuestro Derecho positivo acerca de que obligatoriamente deba llevarse a cabo un procedimiento de inspección sobre una determinada pluralidad de obligaciones tributarias, a modo de una especie de acumulación necesaria. Esto no era así bajo el RGI de 1986, pese a que en él se consideraban como regla las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter general (art. 11.5), que en el supuesto más habitual recaían sobre varias obligaciones tributarias. Ni lo es tampoco bajo el actual RGAT, que no recoge previsión semejante alguna (art. 178.2). Ni siquiera se prevé un supuesto de acumulación necesaria, en nuestra opinión, en el caso de la comprobación de entidades sometidas al régimen de consolidación fiscal para el que existen ciertas previsiones específicas en el artículo 195 del nuevo Reglamento a las que hicimos referencia en su momento.

⁴² Puesto que según la aparente paradoja que no es tal, puesta de relieve por la doctrina procesalista (DE LA OLIVA SANTOS y DIEZ-PICAZO GIMÉNEZ, *Derecho procesal...*, pág. 165), el procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias, al partir de una necesaria conexión subjetiva, constituiría un supuesto de acumulación objetiva: lo que se acumulan son los objetos sobre los que recae el procedimiento de inspección acumulado, las distintas obligaciones tributarias, siendo los sujetos relacionados con dichas obligaciones, Administración y obligado tributario, los mismos. En este sentido, en el procedimiento inspector sobre varias obligaciones tributarias lo único que exige su regulación normativa de modo implícito es que el órgano administrativo competente para llevar a cabo el procedimiento sobre las distintas obligaciones tributarias y el obligado tributario afectado por las mismas sean idénticos. Así se deduce también de manera indirecta de otros supuestos regulados de modo expreso en el nuevo Reglamento en los que se está en presencia de una pluralidad de procedimientos de inspección y no uno solo, pese las conexiones que existen entre ellos, lo que se debe precisamente, en nuestra opinión, a no existir en ellos la mencionada identidad subjetiva. Nos estamos refiriendo a los procedimientos de inspección coordinados, sobre un mismo obligado tributario, pero por Administraciones tributarias distintas (art. 168), y a los procedimientos inspectores a incoar en la comprobación de entidades sometidas al régimen de consolidación fiscal, relativos a la sociedad dominante y el grupo fiscal, de un lado, y a cada una de las sociedades dependientes, de otro (art. 195). Y puesto que no se exige en la regulación normativa del procedimiento de inspección ningún tipo de conexión objetiva entre las obligaciones que pueden ser objeto conjunto del mismo, en esto encontraría su diferencia con lo que ocurre en la regulación general de la acumulación para el procedimiento administrativo común, donde se exige «identidad sustancial o íntima conexión» de los procedimientos a acumular (art. 73 de la Ley 30/1992) o en la específica regulación de la acumulación en el procedimiento sancionador tributario, admisible en los supuestos de «identidad en los motivos o circunstancias que determinen la apreciación de varias infracciones» (art. 22.4 del Reglamento del Régimen Sancionador Tributario), o de la acumulación en la vía económico-administrativa, que exige para la acumulación de las reclamaciones, por ejemplo, que sean «relativas al mismo tributo» (art. 230 de la LGT).

⁴³ DE LA OLIVA SANTOS y DIEZ-PICAZO GIMÉNEZ, *Derecho procesal...*, pág. 165. De todos modos, el que en un procedimiento de inspección se lleve a cabo la comprobación de varias obligaciones tributarias tiene también otras razones, adicionales a las mencionadas para los supuestos de acumulación en el ámbito del Derecho procesal: en primer lugar, la que el

B. ¿Consecuencias de la acumulación sobre el cómputo separado de las incidencias temporales en el procedimiento inspector sobre varias obligaciones tributarias?

De todos modos, no puede desconocerse que este auténtico carácter de procedimiento acumulado del procedimiento inspector que se extiende a varias obligaciones tributarias, que desde nuestra opinión solo se da en sus fases de inicio e instrucción, ha sido entendido en ocasiones como el principal obstáculo para poder considerar unitariamente o de modo global dicho procedimiento a efectos del régimen jurídico de sus incidencias temporales.

Así, han sido varios los autores en nuestra doctrina que han defendido la consideración individualizada en torno a cada obligación tributaria de las incidencias temporales del procedimiento inspector (y, entre ellas, de modo particular, su interrupción injustificada) precisamente a partir de que en estos casos se esté en presencia de un supuesto de acumulación⁴⁴. Este parece ser también uno de los argumentos utilizados en alguna ocasión por la Audiencia Nacional, que al rechazar la tesis sostenida por el Abogado del Estado de que «en un procedimiento único donde se regularicen diversos conceptos impositivos y períodos (...) cualquier actuación seguida en el seno de esas actuaciones comunes afectaría a la totalidad de conceptos y períodos en trance de regularización», se refiere a la idea de «constituir un supuesto de acumulación administrativa, esto es, un conjunto de procedimientos reunidos bajo una tramitación única»⁴⁵.

Con lo anterior, esta doctrina y esta jurisprudencia no hacen otra cosa que hacerse eco de algunas de las consecuencias que se han extraído de la acumulación en el ámbito del Derecho procesal. En este sentido, debe tenerse presente que el efecto principal de la acumulación de acciones es el de «discutirse todas en un mismo procedimiento y resolverse en una sola sentencia», de acuerdo a lo previsto en el artículo 71.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil⁴⁶. «Ahora bien, hay que señalar –afirman DE LA OLIVA y DíEZ-PICAZO GIMÉNEZ– que las acciones acumuladas siguen siendo distintas y, por consiguiente, tienen autonomía. Sin duda, el procedimiento será único y los actos procesales serán los mismos, pero las normas procesales y sustantivas a aplicar no varían por ello y se aplicarán de forma separada a cada acción acumulada»⁴⁷.

Preámbulo del RGI de 1986 señalaba para las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter general identificándola como la «mínima incidencia en la esfera privada de los interesados» (también aludía al «correcto funcionamiento de la Inspección de los Tributos»); y, en segundo lugar, para evitar la práctica de liquidaciones provisionales, al amparo del artículo 104.1 a) de la LGT, en los supuestos de obligaciones tributarias que tienen elementos que guardan entre sí algún tipo de conexión cualificada. A algunas de estas razones se refieren GÓMEZ CABRERA, C., *La discrecionalidad de la Administración tributaria*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, pág. 243, y, SCHICK, W. «El procedimiento del Derecho Tributario» (traducción de CUADRADO RODRÍGUEZ, J. I.), en *RDFHP*, núm. 228, 1993, págs. 1.124 y ss, para un supuesto similar previsto en el ordenamiento alemán en el procedimiento de inspección.

⁴⁴ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, «Comprobación...», págs. 17-18; y, JUAN LOZANO, «Análisis crítico...», pág. 54. Esta idea de que la acumulación que se produciría en estos casos traería como consecuencia la consideración independiente para cada obligación de las incidencias temporales del procedimiento inspector estuvo presente también en alguna de las intervenciones en el debate desarrollado en el Foro Sainz de Bujanda, organizado por el Instituto de Estudios Fiscales en el mes de enero de 2008, a que hicimos mención al principio.

⁴⁵ Sentencia de 30 de marzo de 2006 (NFJ022324, ponente don Jesús María Calderón González).

⁴⁶ Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

⁴⁷ «Esto significa, entre otras cosas –añaden DE LA OLIVA SANTOS y DíEZ-PICAZO GIMÉNEZ, *Derecho procesal...*, pág. 170–, que: a) La concurrencia, tanto de los presupuestos procesales como de los requisitos de fondo de cada acción, ha de exa-

Sin embargo, no podemos desconocer otra autorizada voz en el Derecho procesal como es la de PRIETO-CASTRO, que ponía de relieve que en los supuestos de acumulación de acciones, en efecto, como acabamos de ver, «internamente hay diversidad de procesos o si se quiere de relaciones jurídicas procesales, la misma diversidad que corresponde a los varios títulos y objetos de que se componga, insolidarios, en cuanto al valor, a la eficacia y a los efectos de cada uno de los actos procesales (de alegación, defensas, y objeciones, pruebas, etc.) para la sentencia, también única como acto resolutorio, pero múltiple como decisión sobre varios títulos o pedimentos». De todos modos, consideraba también que la «acumulación de acciones supone la unidad de la demanda (...) y produce la unidad también del procedimiento», que «hace comunes a todas las acciones el impulso procesal, los plazos, las actividades procesales, las resoluciones, etc.»⁴⁸.

Desde esta perspectiva, y trasladando estas ideas al ámbito del procedimiento inspector, podría sostenerse que la unidad del procedimiento de inspección referido a varias obligaciones tributarias, que constituiría un supuesto de acumulación en sus fases de inicio e instrucción, haría comunes a todas las actuaciones relativas a las distintas obligaciones tributarias, en estas dos fases del procedimiento, las cuestiones temporales estrictamente relativas a dicho procedimiento: de un lado, las referentes al plazo máximo en el que el procedimiento debe concluir, para el que son relevantes las interrupciones justificadas, las dilaciones y su ampliación; y, de otro, las atinentes a la interrupción injustificada del procedimiento inspector, en cuanto período máximo de seis meses en el que dicho procedimiento no puede paralizarse injustificadamente.

IV. EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN SOBRE VARIAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS: COBERTURA LEGAL

1. El procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias.

Después de que la concepción reglamentaria del procedimiento inspector sobre varias obligaciones tributarias haya pasado el filtro de su consistencia dogmática, aunque haya sido haciendo necesarias ciertas matizaciones a la misma, corresponde examinar la trascendente cuestión de su base legal. También examinaremos ahora este tema haciendo abstracción de la incidencia de las cuestiones temporales del procedimiento inspector en la prescripción y concretamente en su interrupción, que será analizada con posterioridad.

minarse por separado. b) La carga de la alegación y de la prueba y de la admisibilidad y eficacia de los medios de prueba también habrá de analizarse de forma separada. c) Las acciones conservan su autonomía a efectos de los actos de disposición procesales (renuncia, desistimiento, allanamiento, transacción). d) El tribunal ha de cumplir en la sentencia las exigencias respecto de cada una de las acciones acumuladas (si bien estas exigencias varían según la acumulación sea simple, accesoria o eventual)».

⁴⁸ PRIETO-CASTRO Y FERRÁNDIZ, L., *Tratado de Derecho Procesal Civil*, I (2.ª ed.), Aranzadi, Pamplona, 1995, págs. 466 y 478. También alude este autor a que la acumulación de acciones «produce también la unidad del procedimiento (...) en el sentido de que los diversos actos procesales de que el mismo se compone son realizados por una sola vez en las fases y períodos, plazos y términos únicos de que conste y para obtener una resolución también única».

Las dudas de legalidad se plantean de modo inicial en relación con la posibilidad misma de un procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias y están perfectamente justificadas. En este sentido, una comparación entre el artículo 148 de la LGT y el artículo 178 del RGAT pone de relieve que este último «corrige» al legislador en aquel precepto o, al menos, dice algo adicional a lo que decía aquella norma legal. Porque, efectivamente, en aquel precepto reglamentario se vuelve a insistir en lo que ya preveía la LGT acerca de que «(l)as actuaciones del procedimiento de inspección (...) podrán tener alcance general o parcial», como lo revela el que se diga a continuación que esto será así «en los términos del artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria», es decir, según afecten o no «a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de comprobación»⁴⁹. Pero es que este artículo 178 del Reglamento hace referencia también a la «(e)xtensión (...) de las actuaciones del procedimiento de inspección», además del ya conocido desde la LGT «alcance» de las mismas, como revela el propio encabezamiento del precepto que menciona ambas realidades como distintas. De este modo, según el apartado 1 de este precepto, «(l)as actuaciones del procedimiento de inspección se extenderán a una o varias obligaciones y períodos impositivos de liquidación (...)».

Se introduce, pues, esta nueva terminología, que quizá tenga su origen en el párrafo 194 de la Ordenanza Tributaria Alemana⁵⁰ y que era desconocida hasta ahora en nuestro Derecho. El que la propia LGT desconozca dicha terminología lo revela su artículo 150.2, que menciona un determinado supuesto en el que se debe informar al obligado tributario «sobre los conceptos y períodos a que alcanzan [y no "a que se extienden"] las actuaciones que vayan a realizarse». También es una prueba de la novedad de la terminología reglamentaria el que no estuviera presente en las versiones del Reglamento manejadas en los momentos iniciales de su elaboración⁵¹.

Sin embargo, dejando a un lado la cuestión estrictamente terminológica, quizá ya la LGT tiene presente la posibilidad de que un procedimiento de inspección recaiga sobre varias obligaciones tributarias o períodos, por lo que cabría encontrar en ella la cobertura legal necesaria del artículo 178 del Reglamento. Más allá de que el legislador podría haberlo exteriorizado de forma clara y precisa en un precepto semejante al artículo 148 de la LGT, pero con las correcciones o añadidos que se introducen al mismo por aquel precepto reglamentario.

En primer lugar, porque precisamente a un procedimiento inspector sobre varias obligaciones tributarias se estaría refiriendo el artículo 145.1 de la LGT cuando dispone que en dicho procedi-

⁴⁹ Además de que también se estará ante una actuación de carácter parcial «en todos aquellos supuestos que se señalen reglamentariamente», previstos en el artículo 178.3 del RGAT.

⁵⁰ Puesto que en él se regula precisamente, de acuerdo a la traducción española del profesor PALAO TABOADA, C., *Ordenanza tributaria alemana*, IEF, Madrid, 1980, págs. 158-159, la «(e)xtensión material de la inspección», pues la inspección «(p)odrá comprender una o varias clases de impuestos y uno o varios períodos impositivos (...)». Aunque dicha «extensión» de la inspección en el ordenamiento alemán, no es algo distinto a lo que la normativa española denomina «alcance» ya que la mencionada extensión también se refiere a que la inspección «(p)odrá (...) limitarse a determinados hechos». A la «extensión de la inspección» se refiere también el párrafo 196 de la Ordenanza.

⁵¹ El que era entonces artículo 151, bajo el encabezamiento de «(a)lcance de las actuaciones del procedimiento de inspección», preveía en su apartado 1: «El objeto de las actuaciones del procedimiento inspector podrá comprender una o varias obligaciones y períodos impositivos o de liquidación, y dentro de cada uno de ellos, podrá tener alcance general o parcial en los términos del artículo 148 de la Ley General Tributaria».

miento se puede proceder «a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de (...) varias liquidaciones»⁵².

En segundo lugar, también la LGT tiene presente un posible procedimiento inspector sobre varias obligaciones tributarias porque es este supuesto aquel en el que «se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de (...) inspección», de acuerdo a lo previsto en el artículo 73.1 de la LGT, aunque esto solo ocurriría, lógicamente, en los supuestos de liquidaciones de distinto signo⁵³.

Finalmente, en tercer lugar, también encontraría cobertura legal la posibilidad de un procedimiento de inspección extendido a varias obligaciones tributarias si se tienen en cuenta las previsiones del artículo 150.2 de la LGT acerca de que los efectos del incumplimiento del plazo máximo del procedimiento inspector o su interrupción injustificada son «respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar». Lo mismo podría decirse en relación con la obligada información al obligado tributario «sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse» que también prevé este precepto para los casos en que se hubiera producido aquel incumplimiento o aquella interrupción injustificada. Se habla, por tanto, de unas «obligaciones tributarias» o de unos «conceptos y períodos» en plural, que podrían ser en consecuencia el posible objeto de un único procedimiento inspector, lo que también se encontraría implícito en estas previsiones legales⁵⁴.

2. Cuestiones temporales del procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias.

A. Plazo máximo de duración del procedimiento: interrupciones justificadas, dilaciones y ampliación del plazo máximo.

Y si hemos llegado a la conclusión de que la LGT dota de cobertura legal a la existencia de un procedimiento de inspección único cuando se dirige a la comprobación de varias obligaciones tributarias, aunque lo haga de forma indirecta, no es difícil encontrar el soporte de la Ley General Codificadora a la consideración unitaria de dicho procedimiento inspector a efectos de su plazo máximo de duración, para el que son relevantes las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria y a efectos de su interrupción injustificada. Aunque esto sea haciendo abstracción, de nuevo, tal como hemos hecho hasta ahora al ser objeto de análisis después, de la relación de estas incidencias temporales con la prescripción y concretamente con su interrupción. Esta cobertura legal de la consideración unitaria del procedimiento inspector a efectos de sus incidencias

⁵² CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. y otros, *Guía de la Ley General Tributaria*, Ciss, Valencia, pág. 300. Aunque no puede dejar de reconocerse que esto es también lo que ocurriría «(c)uando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria», que es uno de los supuestos en los que «(p)odrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección», según lo dispuesto en el artículo 104.1 b) de la LGT, desarrollado por el artículo 190.4 del RGAT.

⁵³ CAYÓN GALIARDO, «La interrupción...», pág. 15.

⁵⁴ CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO y otros, *Guía...*, pág. 300.

temporales se encontrará en los preceptos de la LGT referidos a estas cuestiones en los que suele emplearse precisamente el término «procedimiento» como realidad a la que reconducir las mismas. Estos preceptos, por tanto, también se referirían al procedimiento inspector sobre varios conceptos o períodos, al ser este un procedimiento único.

En este sentido, la norma general contenida en el artículo 104 de la LGT acerca de los «(p)lazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa» hace referencia siempre al «procedimiento» en cuanto objeto de su regulación. De este modo, de acuerdo a las previsiones de este artículo, será en todo caso el plazo máximo de duración o de resolución del procedimiento el que habrá de respetarse y serán siempre los «períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria» los que «no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución» del procedimiento correspondiente.

En consecuencia, esto sería así también en el caso del procedimiento inspector sobre varias obligaciones tributarias, que la propia LGT habría considerado único aunque solo de forma indirecta (arts. 73.1, 145.1 y 150.2). Su plazo de duración sería también único y para él serían relevantes de forma unitaria las interrupciones justificadas o dilaciones que pudieran tener lugar. Aunque esto deba entenderse solamente en nuestra opinión, tal como justificamos en su momento, en sus fases de inicio e instrucción, pues solo entonces se está realmente ante un procedimiento único. Por este motivo, tendría un respaldo legal evidente en el artículo 104 de la LGT un precepto como el artículo 101.2 del RGAT que excluye del plazo de duración del procedimiento a aquellas interrupciones justificadas o dilaciones «con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento».

Alguna duda podría surgir, sin embargo, a partir de la literalidad empleada en el artículo 150 de la LGT, que regula específicamente para el procedimiento inspector el plazo de duración y los efectos de su incumplimiento, prevaleciendo en consecuencia sobre la regulación general del artículo 104. Porque en su encabezamiento se hace referencia al «(p)lazo de las actuaciones inspectoras» y en su apartado 1 se prevé que lo que deberá concluir «en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del» procedimiento inspector son «(l)as actuaciones del procedimiento de inspección» y no, por tanto, el «procedimiento» inspector mismo. Sobre todo si entendiéramos aquellas «actuaciones» como las relativas a cada obligación tributaria, en coherencia con lo que podría deducirse también de lo dispuesto en el artículo 148 que se refiere expresamente de forma semejante al «(a)lcançe de las actuaciones del procedimiento de inspección», refiriéndose a una realidad que toma en consideración cada obligación tributaria: si alcanza a todos sus elementos, será una actuación de carácter general, y si alcanza solo a algunos de ellos, será una actuación de carácter parcial ⁵⁵.

⁵⁵ Desde esta interpretación, las actuaciones del procedimiento inspector serían las relativas a cada obligación tributaria y en relación con cada una de estas actuaciones habría que determinar su alcance general o parcial, según se refiriera a todos o a parte de los elementos de la obligación tributaria (art. 148). Y el plazo máximo, para el que son relevantes las interrupciones justificadas, las dilaciones y la ampliación del plazo, se referiría a cada actuación inspectora, por lo que se tomaría en consideración en torno a cada una de las obligaciones tributarias de modo separado (art. 150.1). El procedimiento inspector, por su parte, al que no se estaría refiriendo de forma directa el artículo 148, se referiría a las varias obligaciones tributarias sobre las que podría extenderse.

No creemos, de todos modos, que deba darse relevancia alguna, a los efectos que aquí nos estamos planteando, a esa aparente diferenciación terminológica («actuaciones del procedimiento de inspección» *versus* «procedimiento de inspección»), cuyo sentido y finalidad es difícil de adivinar dado el aparente empleo indistinto de uno u otro término, al menos en ocasiones. Esto ocurre precisamente de forma clara en el propio artículo 150 que pese a referirse en su apartado 1.º, como hemos visto, a un plazo de duración de «(l)as actuaciones del procedimiento de inspección», menciona en su apartado 2.º «el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo», de lo que se deduciría que se estaría haciendo siempre referencia a lo mismo ⁵⁶.

También podemos llegar a concluir la base legal de la consideración unitaria del procedimiento inspector en relación con la ampliación de su plazo máximo de duración, pese a que de igual modo el artículo 150 se refiere expresamente a la ampliación de «dicho plazo», es decir, el de «(l)as actuaciones del procedimiento de inspección». Puesto que, sin embargo, como acabamos de ver, es en realidad el «plazo de duración del procedimiento» de inspección, que cuando se extienda a varias obligaciones tributarias también seguirá siendo único.

Además, existen en este caso de modo adicional dos elementos de la literalidad de la Ley que nos llevarían a concluir suficientemente cubiertas por la regulación legal las previsiones del artículo 184.1 del RGAT acerca del acuerdo de ampliación, que «afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a los que se extienda el procedimiento», «cuando concurra, en relación con cualquiera de las obligaciones tributarias o períodos a los que se extienda el procedimiento, algunas de las circunstancias a que se refieren los apartados 1 y 4 del» artículo 150 de la LGT.

En primer lugar, puesto que de conformidad a lo previsto en la norma legal es «en las actuaciones» donde habrán de concurrir alguna de las circunstancias recogidas en dicho precepto, que posibilitan la ampliación del plazo. Por tanto, si el ámbito en el que podrían concurrir las circunstancias determinantes de la ampliación son las actuaciones de un procedimiento que se considera único aunque se extienda a varias obligaciones tributarias (las «actuaciones del procedimiento de inspección»), aquellas circunstancias podrán producirse, como prevé la norma reglamentaria, «en relación con cualquiera de las obligaciones tributarias o períodos a los que se extienda el procedimiento».

Y, en segundo lugar, porque incluso aunque no pudiera encontrarse en el artículo 150 de la LGT un soporte normativo directo a aquella previsión del Reglamento, como, sin embargo, ocurre, podría considerarse que con ella se daría cumplimiento a la remisión reglamentaria que hace la Ley sobre «el alcance» de la ampliación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector ⁵⁷. Así es precisamente como se interpretó por un sector doctrinal la idéntica previsión legal contenida

⁵⁶ Además, ni el propio RGAT sigue esa posible interpretación puesto que son también las «actuaciones del procedimiento inspector», tanto las que «se extenderán a una o varias obligaciones y períodos impositivos o de liquidación» como las que «podrán tener alcance general o parcial en los términos del artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

⁵⁷ Dispone el artículo 150.1 de la LGT, tras recoger el plazo general de las actuaciones del procedimiento de inspección, que «podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concurra alguna» de las circunstancias que recoge a continuación.

en el artículo 29 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente⁵⁸, incorporada después al apartado 1 del artículo 150 de la LGT. «Quizá quiera referirse el legislador –se afirmó a este respecto– a que reglamentariamente se concretará cómo afecta la concurrencia de una de las causas de ampliación a los distintos conceptos y ejercicios objeto de comprobación»⁵⁹.

B. Interrupción injustificada.

Finalmente, también cabría encontrar una base legal a la previsión reglamentaria que reconduce la interrupción injustificada del procedimiento inspector de forma conjunta a todas las obligaciones tributarias a las que se extiende. En concreto, dicha base legal se encontraría en el apartado 2 del artículo 150 de la LGT, que prevé como irregularidad temporal a la que asocia las mismas consecuencias que el incumplimiento del plazo máximo de duración la «interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario».

De este modo, por un lado, es el «procedimiento inspector», «sin distinguir conceptos tributarios»⁶⁰, aquel cuya «interrupción injustificada» se regula en el precepto legal, aquí sí, además, de modo claro. En consecuencia, es dicho procedimiento inspector, unitaria y conjuntamente contemplado, aunque se extendiera a varias obligaciones tributarias –así habría sido configurado por la propia LGT, como se deduce indirectamente de sus arts. 73.1, 145.1 y 150.2–, aquel cuya interrupción injustificada se sanciona por la norma. Por consiguiente, solo estaremos en presencia de la conducta prevista en aquel precepto cuando se trate de una interrupción injustificada producida en todo el procedimiento, es decir, de una interrupción injustificada tomando en consideración todas las obligaciones tributarias objeto del mismo. Y no, por tanto, cuando la paralización solo tiene lugar en relación con una de ellas individualmente considerada, existiendo, sin embargo, actuaciones en intervalos inferiores a los seis meses en relación con otras.

Además, por otro lado, es la no realización de «actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario» lo que constituye la interrupción injustificada de dicho procedimiento inspector. Por consiguiente, cualquier actuación realizada en dicho procedimiento evitará la producción de su interrupción injustificada, con independencia de que afecte a una, varias o todas las obligaciones tributarias objeto del procedimiento inspector. De ahí que como prevé el artículo 184.6 del RGAT, que encontraría perfecto acomodo en esta regulación legal: «El cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada establecido en el artículo 150.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se iniciará de nuevo por la realización de cualquier actuación respecto de alguna de las obligaciones tributarias o períodos objeto del procedimiento».

⁵⁸ Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente.

⁵⁹ DEL PASO BENGOA y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, *Derechos...*, pág. 311.

⁶⁰ Esta precisión es la que hacía el TEAC, en su Resolución de 6 de noviembre de 1998 (NFJ007405), en relación con el originario artículo 31.3 y 4 del RGI, que literalmente se refería a la interrupción injustificada de las «actuaciones inspectoras», para defender la consideración de dicha interrupción injustificada de modo global o unitario, y no en relación con cada concepto tributario o período. Puesto que aquel artículo 31 del RGI «se refiere a las actuaciones inspectoras con carácter general sin distinguir por conceptos tributarios».

V. IRREGULARIDADES TEMPORALES EN EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR SOBRE VARIAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS E INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN: PROBLEMAS DE LEGALIDAD DEL REGLAMENTO

1. Planteamiento.

Hasta ahora hemos analizado la consistencia dogmática y base legal de la concepción reglamentaria que expusimos inicialmente del procedimiento de inspección único sobre varias obligaciones tributarias con especial trascendencia para las cuestiones temporales de dicho procedimiento. Y hemos llegado a la conclusión de que los dos tests, dogmático y de legalidad, habrían sido superados, más allá de la necesidad de realizar ciertas precisiones. Concretamente, en lo relativo a limitar el carácter único del procedimiento de inspección en estos supuestos a sus fases de inicio e instrucción.

Sin embargo, y según hemos ido señalando, en este análisis se ha hecho abstracción de la incidencia del plazo máximo y de la interrupción injustificada del procedimiento inspector en la prescripción y concretamente en su interrupción, dejando este tema para un momento posterior.

Ha llegado ya el momento de afrontar esta cuestión, lo que es indispensable ya que la interrupción de la prescripción es el marco principal en el que aquellas cuestiones temporales del procedimiento inspector se insertan realmente. Porque tanto el plazo máximo de duración del procedimiento inspector, para el que son relevantes las interrupciones justificadas, las dilaciones y su ampliación, como la interrupción injustificada de dicho procedimiento, son cuestiones que se insertan en realidad, al menos de modo preferente, dentro del régimen jurídico de la interrupción del plazo de prescripción. En definitiva, el efecto fundamental de estas dos irregularidades temporales del procedimiento inspector es, tal como prevé el artículo 150.2 de la LGT, que «(n)o 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» [letra a)].

Además, es al contemplar estas cuestiones temporales del procedimiento inspector en el marco de la interrupción de la prescripción (la del denominado derecho a liquidar, al tener su verdadera relevancia en el ámbito de las obligaciones materiales) cuando surgen los más graves problemas de legalidad de la concepción reglamentaria del procedimiento inspector único cuando se extiende a varias obligaciones tributarias. Lo que está motivado en que algunas de las previsiones legales sobre la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar, según la interpretación doctrinal y jurisprudencial más extendida de las mismas, podrían cuestionar la solución recogida expresamente en algunos de los preceptos del RGAT.

En concreto, desde nuestro punto de vista, los mayores problemas de legalidad se suscitan en el apartado 6 del artículo 184 de la nueva norma reglamentaria, que configura de forma conjunta para todas las obligaciones tributarias objeto del procedimiento inspector su interrupción injustificada. Por este motivo, situaremos el análisis inicialmente en este precepto reglamentario (epígrafe 2), para cuya completa comprensión se hace necesario indagar en el origen de la regulación normativa de esta

incidencia temporal del procedimiento inspector (el art. 31.3 y 4 del RGI) y en la doctrina y jurisprudencia que ha interpretado la misma. Solo así estaremos en condiciones de identificar con claridad los posibles problemas de legalidad del artículo 184.6 del RGAT y aportar, en su caso, las eventuales soluciones a los mismos.

Será después cuando analizaremos la legalidad desde la óptica de la interrupción de la prescripción de los otros preceptos reglamentarios en los que se recoge la concepción del procedimiento único en relación con las interrupciones justificadas, dilaciones y ampliación del plazo máximo: los artículos 102.2 y 184.1 (epígrafe 2). Para finalizar, llevaremos a cabo desde esta misma perspectiva el análisis del artículo 184.7, que hemos omitido hasta ahora al referirse directamente y de modo expreso a la interrupción de la prescripción en estos supuestos de procedimiento inspector sobre varias obligaciones tributarias (epígrafe 3).

2. La posible ilegalidad del artículo 184.6 del Reglamento y su solución.

A. Interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras e interrupción de la prescripción: origen normativo e interpretación doctrinal y jurisprudencial.

La interrupción injustificada del procedimiento inspector, prevista en la actualidad por el artículo 150.2 de la LGT, constituye una regulación que se inserta en la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar, como ya hemos adelantado. La principal prueba de este aserto está en que su efecto fundamental, como ocurre también con el incumplimiento de su plazo máximo de duración, es el de hacer desaparecer los efectos interruptivos de la prescripción producidos inicialmente [art. 150.2 a)]⁶¹. Por este motivo, toda identificación o análisis de las actuaciones de la Administración tributaria dirigidas a la comprobación o liquidación interruptivas de la prescripción del derecho a liquidar debe pasar por una contemplación conjunta, por lo que al Derecho positivo actual se refiere, del artículo 68.1 a) y del artículo 150.2 de la LGT⁶². De ahí que fuera totalmente correcta la propuesta que contenía el *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria* de 2001, aunque finalmente no se materializó en la LGT de 2003, acerca de que el precepto regulador de los supuestos de interrupción de la prescripción se refiriera de modo expreso a los casos en los que quedan enervados los efectos interruptivos, sin perjuicio de que dicha regulación fuera incorporada a la de los procedimientos tributarios⁶³.

⁶¹ O «la anulación de la interrupción» de la prescripción, en palabras de CAMPO SENTIS, L., «La interrupción de la actuación inspectora, su discutible tratamiento en el Reglamento de la Inspección», en *CaT Monografías*, núm. 86, 1989, pág. 3, que es lo que se produciría con la interrupción injustificada.

⁶² En esto coinciden los estudios doctrinales monográficos sobre el tema. Así, por ejemplo, VEGA HERRERO, M., *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1990, tras analizar los actos interruptivos de la prescripción (págs 66-88), examina las actuaciones que no interrumpen la prescripción entre las que se encuentran las derivadas de lo dispuesto en el artículo 31.4 del RGI (págs 88-91).

⁶³ De este modo, en el *Informe sobre la reforma de la Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2001, pág. 98, elaborado por la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria, se planteaba «la conveniencia de que una norma de este tipo [se refería a la reguladora de la interrupción del plazo de prescripción] se refiriera, expresamente, a los supuestos en que queda enervado el efecto interruptivo de la prescripción y que debe incorporarse al Título dedicado a la aplicación de los tributos».

Esta conexión entre la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras y la interrupción de la prescripción del derecho a liquidar es algo que se encuentra en el propio origen de aquella figura en el artículo 31.3 y 4 del RGI de 1986. Porque con esta previsión normativa se pretendió fundamentalmente salir al paso de las que fueron denominadas como «diligencias para interrumpir la prescripción», que ya habían sido combatidas por la jurisprudencia y que constituyeron una práctica administrativa consistente en «enviar por correo certificado con acuse de recibo un escrito, comunicándose que por el mismo se interrumpe la prescripción», sin que tras ellas se siguieran actuaciones realmente conducentes a la comprobación y liquidación del tributo correspondiente. Se aceptó así la propuesta doctrinal para acabar con dichas corruptelas de que cuando se desarrollara la LGT «se señale un plazo (...) en el que deban continuarse las actuaciones, de forma que, de no continuarse en dicho plazo, se estime como no realizada la actuación de interrupción de la prescripción»⁶⁴. Este plazo fue precisamente el que incorporó el artículo 31.4 del RGI, si bien finalmente fue el de seis meses⁶⁵, siguiéndose también de esta forma el modelo ya existente en el ordenamiento jurídico alemán⁶⁶. Aunque como es sabido, de acuerdo a la interpretación que finalmente prevaleció en la jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo, dicho plazo de inactividad administrativa sancionado por la norma no se aplicaba solamente desde el inicio de las actuaciones inspectoras, sino en cualquier momento de las mismas, incluida la fase de tramitación de las actas hasta la liquidación⁶⁷.

Sin embargo, esta conexión entre la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras y la interrupción de la prescripción del derecho a liquidar, que se encuentra en el origen de la regulación normativa de aquella en el artículo 31.3 y 4 del RGI, no solo se tuvo en cuenta para considerar, por ejemplo, que con este precepto se trataba de «delimitar bajo qué condiciones las actuaciones de la Inspección pueden interrumpir, en el sentido del artículo 66.1 a) de la LGT, la prescripción de ese impropriamente llamado derecho a liquidar de la Administración»⁶⁸. Cuando esto era a lo que conducían únicamente los antecedentes de este artículo, de los que cabía deducir que con él se trataba de exigir una continuidad, avance o progresión en las actuaciones inspectoras que no se produciría

⁶⁴ MANTERO SÁENZ, A., «La prescripción en el Derecho tributario», en *HPE*, núm. 52, 1978, pág. 167.

⁶⁵ MANTERO SÁENZ, «La prescripción...», pág. 167, había propuesto, sin embargo, que aquel plazo fuera «el normal de tres meses, para la denuncia de la mora».

⁶⁶ La «innegable filiación» entre el artículo 31.4 del RGI y el parágrafo 171.4 de la Ordenanza Tributaria Alemana fue puesto de relieve, entre otros, por la profesora VEGA HERRERO, *La prescripción...*, págs. 89-90. Según aquel precepto, la suspensión del denominado plazo de prescripción de la liquidación (*Festsetzungsverjährung*) producido con el inicio de una inspección no sería de aplicación «cuando inmediatamente después de su iniciación se interrumpa la inspección por un tiempo superior a seis meses por causas imputables a la autoridad financiera». Acerca de las similitudes y diferencias entre la prescripción del derecho a liquidar española y la prescripción de la liquidación alemana, que se asemejaría más a la caducidad en el ordenamiento español, VEGA HERRERO, *La prescripción...*, pág. 27, y FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, págs. 81-82.

⁶⁷ El origen de esta doctrina jurisprudencial estuvo, como es sabido, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 1996 (RJ 1996, 1764), seguida, entre otras, por la de 28 de octubre de 1997 (RJ 1997, 7150).

⁶⁸ ORTIZ CALLE, E. «Los efectos de la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras sobre la prescripción de la obligación tributaria (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 1996)», en *Revista de Contabilidad y Tributación*.CEF, núm. 171, 1997, pág. 96. También esta misma idea es la que estaba presente en aquellas otras opiniones doctrinales que entendían que lo que hizo realmente aquel artículo del RGI fue exteriorizar algo que se encontraba implícito ya en la LGT y que era una concreción de esa amplia doctrina jurisprudencial que salió al paso de las que fueron calificadas como «diligencias para interrumpir la prescripción».

en el caso de su interrupción injustificada. Porque en la aplicación doctrinal y jurisprudencial del originario artículo 31.3 y 4 del RGI, a la hora de la determinación misma de si se había producido o no una interrupción injustificada, se tuvieron muy en cuenta las construcciones doctrinales y jurisprudenciales que habían ido consolidándose con el tiempo acerca de los requisitos que debían concurrir para que se estuviera ante un supuesto de interrupción de la prescripción.

En concreto, este análisis de la posible producción de una interrupción injustificada se ha llevado a cabo normalmente –lo que sigue ocurriendo en la actualidad– verificando en relación con cada una de las concretas actuaciones inspectoras realizadas (requerimientos al obligado tributario de comparecencia o aportación de documentos, examen de documentación o personación del inspector actuario, entre otras muchas), plasmadas en las correspondientes comunicaciones, diligencias o actas, el cumplimiento de los requisitos que deben concurrir para considerarlas actuaciones interruptivas del plazo de prescripción, deducidos fundamentalmente del artículo 66 a) de la LGT de 1963: en esencia, actuación realmente conducente a la comprobación y liquidación, conocimiento formal del sujeto pasivo y relación con un determinado concepto tributario o período ⁶⁹.

De este modo, si la concreta actuación analizada cumplía estos requisitos constituiría una actuación interruptiva de la prescripción que hace reiniciar de nuevo el cómputo del plazo de seis meses para llegar a una interrupción injustificada. Por tanto, tal actuación supondría la ruptura de cualquier posible inactividad administrativa en las actuaciones inspectoras determinante de una interrupción injustificada, por lo que evitaría que esta se produjera. Por el contrario, si en la concreta actuación inspectora objeto de análisis faltaba alguno de aquellos requisitos no podría producir efectos interruptivos de la prescripción por lo que se entendería que también durante su realización existiría inactividad administrativa que podría determinar la producción de una interrupción injustificada. De existir un lapso temporal de seis meses sin actuación administrativa alguna que cumpliera los requisitos para ser interruptiva de la prescripción, la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras se habría producido.

Por tanto, en conclusión, a lo que se ha llegado en esta interpretación extendida en la doctrina y jurisprudencia ha sido a identificar, básicamente, las actuaciones que evitan la interrupción injustificada y que hacen reiniciar de nuevo el plazo de seis meses para llegar a una posible interrupción injustificada ulterior, con las actuaciones interruptivas de la prescripción ⁷⁰.

⁶⁹ Pueden citarse, a modo de ejemplo, las Sentencias del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2002 (RJ 2002, 2242), de 6 de diciembre de 1993 (RJ 1993, 8418), de 29 de junio de 2002 (RJ 2002, 7508) y de 13 de febrero de 2007 (RJ 2007, 1094).

⁷⁰ No obstante, debe precisarse que no siempre el planteamiento doctrinal incurría en esta identificación, sin perjuicio de que se exigieran, como es lógico, algunos requisitos a la actuación inspectora para entenderla determinante de la ruptura del plazo de seis meses de interrupción injustificada, evitando la consumación del mismo. Pero dichos requisitos no se exigían por ser los de las actuaciones interruptivas de la prescripción. En este sentido, entendían LACASA SALAS y DEL PASO BENGOA, *Procedimiento...*, pág. 160, que la interrupción injustificada se produce «en todos los casos en los que la Inspección no reinicie efectivamente (es decir, con actuaciones que realmente –no por tanto de manera formal– tiendan y sirvan a la instrucción y resolución del expediente, siendo insuficientes a estos efectos los meros actos de ruptura de la suspensión producida que no vayan fundamentados en una actividad eficaz en cuanto al fondo) el desarrollo de las actuaciones dentro de los seis meses correspondientes a la suspensión, sin haber procedido a la interrupción justificada –con todos los requisitos vistos [acuerdo del órgano competente, en atención a las circunstancias que concurren, por escrito y comunicado al obligado tributario] de dichas actuaciones».

B. La jurisprudencia a favor de la interrupción injustificada en relación con cada concepto tributario o período.

La anterior conclusión tiene una relevancia decisiva a la hora de afrontar la problemática que aquí nos estamos planteando. Porque es precisamente en esta interpretación donde encuentra su base fundamental la posición jurisprudencial a que hicimos referencia al comienzo de nuestro trabajo, y en la que se incluye el propio Tribunal Supremo, que toma en consideración cada concepto o período de forma independiente a efectos de que se entienda producida una interrupción injustificada, en los supuestos de actuaciones inspectoras que recaen sobre varios de ellos. Cuando esta posición es distinta, como hemos adelantado ya también, a la que ha recogido el artículo 184.6 del RGAT.

De este modo, en estos pronunciamientos jurisprudenciales el esquema argumentativo es siempre, en esencia, el mismo: aunque se esté ante una actuación inspectora sobre varios conceptos tributarios o períodos, según lo indicado en su acto de inicio, la concreta actuación realizada con posterioridad que evitaría la interrupción injustificada, cuando afectara solamente a uno de aquellos, no puede servir para evitar la interrupción injustificada de otro concepto o período distinto; puesto que al identificarse básicamente, según la doctrina más extendida a que acabamos de hacer mención, la actuación que evita la interrupción injustificada con la actuación interruptiva de la prescripción, aquella habría de cumplir los requisitos de esta, entre los que se encuentra su relación con un determinado concepto o período; en consecuencia, puesto que la actuación referida a un determinado concepto o período no puede producir efectos interruptivos de la prescripción en relación con otro concepto o período distinto, aunque ambos fueran objeto de una misma actuación inspectora, tampoco puede servir para evitar la interrupción injustificada en relación con este último.

Esta identidad básica entre las actuaciones que evitan la interrupción injustificada y las que interrumpen la prescripción ya se aprecia claramente en la primera de las sentencias que conocemos en las que se llega a esta solución. Se trata de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de julio de 1995⁷¹. En el supuesto de una actuación de comprobación e investigación con un amplio alcance a diversos períodos del Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Tráfico de Empresas, Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Licencias Fiscales y retenciones de rendimientos del trabajo, la entidad recurrente negaba «el efecto interruptivo del cómputo de la prescripción» de una serie de diligencias, a efectos de las retenciones, teniendo en cuenta las exigencias de que «en la diligencia que se extienda se concrete el impuesto y el período a que la misma se refiere» y en base a que «el principio de estanqueidad tributaria impide que la eficacia interruptiva de una diligencia referida a un impuesto de un ejercicio sea también efectiva para otro impuesto del mismo ejercicio».

Y la Audiencia Nacional, tras partir de que «la discrepancia de ambas partes procesales en el presente recurso contencioso-administrativo radica en el valor que, a efectos del artículo 66.1 a) de la Ley General Tributaria, cabe otorgar a las diligencias (...) en relación con el impuesto devengado por los hechos imponible de las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta (retenciones del

⁷¹ NFJ003903 (Ponente don Juan Castillo Castillo), con la que se anula la Resolución del TEAC de 21 de julio de 1993 (NFJ003052), que mantenía el parecer contrario.

trabajo personal), correspondientes a los trimestres (...)», identifica determinadas diligencias que, referidas expresamente en algún caso al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre el Valor Añadido, no guardaban ninguna relación con aquel otro concepto tributario ⁷². Lo que traía como consecuencia en el supuesto enjuiciado la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras durante más de seis meses, en relación con las retenciones de rendimientos del trabajo.

Este mismo modo de proceder es también el que se sigue en otras sentencias de la Audiencia Nacional posteriores, en las que se recoge en el fondo una argumentación semejante: Sentencias de 19 de diciembre de 2002, de 21 de abril de 2005 y de 23 de marzo, 30 de marzo y 7 de noviembre de 2006 ⁷³. Algo parecido sucede en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sala de Valladolid) de 19 de abril de 2006 ⁷⁴. Así, en todas ellas, alegada por el recurrente la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras durante más de seis meses en relación con un determinado concepto tributario o período debido a la irrelevancia a estos efectos de alguna actuación realizada en relación con otro concepto o período distinto, el Tribunal comprueba que efectivamente esa actuación intermedia solo se refiere a ese otro concepto o período. Por este motivo, entiende el Tribunal que al no poder interrumpir la prescripción de aquel primer concepto o período tampoco puede evitar la interrupción injustificada en relación con el mismo, que se produjo en los supuestos enjuiciados.

Finalmente, en las dos recientes sentencias del Tribunal Supremo que han acogido la tesis de reconducir la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras a un único concepto o período, pese a recaer la actuación administrativa sobre varios de ellos, también encontramos ideas muy similares.

Centrándonos en la primera de estas Sentencias, de 17 de marzo de 2008, cuya doctrina se reitera esencialmente en la de 2 de junio del mismo año ⁷⁵, de nuevo la alegación de la recurrente es similar: la «interrupción injustificada de actuaciones inspectoras se produce por el lapsus temporal que transcurre entre la diligencia incoada el 31 de julio de 1996 (...) y la diligencia de 26 de mayo de 1998 (...) en la medida en que las actuaciones inspectoras desarrolladas entre estas dos diligencias no guardan relación con el concepto IRPF, retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo personal y de actividades profesionales, objeto del procedimiento inspector». Y ya en el planteamiento del Tribunal se tiene como punto de partida la mencionada identificación entre las actuaciones que evitan la interrupción injustificada y las actuaciones interruptivas de la prescripción: «Para la correcta resolución de este motivo –afirma– se debe analizar, en primer lugar, si, con base en los datos fácticos, se puede considerar que existió una interrupción injustificada de actuaciones inspec-

⁷² Aunque admite el efecto interruptivo del plazo de prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria relativa a las retenciones por rendimientos del trabajo producido por alguna diligencia en la que se hacía constar de forma genérica que la Inspección se había constituido en el domicilio social de la entidad «al objeto de continuar la comprobación de la situación tributaria».

⁷³ Respectivamente, JT 2003, 134, ponente doña Felisa Atienza Rodríguez, NFJ021281, ponente don Jesús María Calderón González, JUR 2006, 126668, ponente don Francisco José Navarro Sanchis, NFJ022324, ponente don Jesús María Calderón González y NFJ025172, ponente don Nicolás García Paredes.

⁷⁴ NFJ022756 (Ponente don Francisco Javier Pardo Muñoz).

⁷⁵ RJ 2008, 2330 y JUR 2008, 194315, en las que el ponente es don Rafael Fernández Montalvo.

toras, al haber actuaciones que carecen de efecto interruptivo por no guardar relación con el objeto y período de comprobación, y, en su caso, aplicar la doctrina sentada por esta Sala sobre esta cuestión y su proyección sobre la figura de la prescripción».

El Tribunal Supremo, tras «analizar las diligencias presuntamente interruptoras de la prescripción a fin de llegar, según los casos, a la conclusión de si efectivamente tienen o no dicha naturaleza interruptiva», a la luz de su jurisprudencia anterior que entiende que «solo interrumpe el plazo de prescripción la actividad administrativa en la que concurren» determinadas notas, considera que «puede compartirse el criterio de la parte recurrente según el cual las diligencias realizadas entre la del 31 de julio de 1996 y la de 26 de mayo de 1998 no tienen efecto interruptivo de la prescripción (...)». Lo que estaría motivado, teniendo en cuenta las circunstancias del caso expuestas con anterioridad, en que «ninguna de ellas documenta actuaciones necesarias "conducentes al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del concepto impositivo de que se trata", que es lo que exige el artículo 66 a) LGT para que las actuaciones administrativas tengan dicha eficacia. Del citado precepto se deduce —añade— que no cualquier acto tendrá la eficacia interruptiva que en el mismo se indica, sino solo 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 sanción en el marco de Impuesto controvertido (...)».

Por consiguiente, del análisis de esta jurisprudencia a favor de la consideración separada de la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras en relación con cada concepto tributario o período, puede concluirse que su razón de ser está, esencialmente, en que se identifican las actuaciones que evitan la interrupción injustificada con las actuaciones que interrumpen la prescripción: al tener que referirse estas, de acuerdo a una extendida doctrina deducida de la regulación positiva de la materia, de modo independiente a un determinado concepto o período, sin poderse comunicar sus efectos a otros conceptos o períodos, también habrán de referirse de forma separada a un concepto o período las actuaciones que evitan la interrupción injustificada.

C. La posible ilegalidad del artículo 184.6 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos.

Precisamente, desde esta interpretación de la interrupción injustificada en los procedimientos de inspección sobre varias obligaciones tributarias, extendida en la jurisprudencia, podría sostenerse la ilegalidad del artículo 184.6 del RGAT. Porque la argumentación empleada en estas sentencias, incluidas dos del Tribunal Supremo, cuyo esquema esencial es básicamente idéntico, y que se deduce de modo principal de las previsiones del originario artículo 66 a) de la LGT de 1963, podría ser trasladable a la actual regulación legal de esta materia, de la que se sigue desprendiendo la autonomía o independencia del efecto interruptivo de la prescripción respecto a cada obligación tributaria ⁷⁶: el

⁷⁶ Esta autonomía o independencia del efecto interruptivo de la prescripción respecto a cada obligación tributaria fue defendida bajo la originaria LGT, fundamentalmente en base a la autonomía de las deudas tributarias del artículo 62 de la LGT y a la mención en el artículo 66 a) de dicha Ley al «impuesto devengado por cada hecho imponible»: con unos u otros matices, Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, *Notas de Derecho financiero*, tomo I, vol. 3.º, Publicaciones de la Facultad de Derecho de Madrid, Madrid, 1975, págs. 76-77; GÉNOVA GALVÁN, A., «La prescripción tributaria», en

apartado 1 a) del artículo 68 de la LGT ⁷⁷, al que hay que añadir incluso el apartado 7 de este mismo precepto ⁷⁸.

De este modo, a partir de estas normas legales y siempre que se identifiquen las actuaciones que evitan la interrupción injustificada e inician de nuevo el cómputo de su plazo de seis meses con las actuaciones interruptivas de la prescripción, de acuerdo a la interpretación más extendida a que hemos hecho mención, el artículo 184.6 del RGAT, en nuestra opinión, sería un precepto contrario a la LGT.

Porque según este precepto reglamentario, como hemos visto: «El cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada (...) se iniciará de nuevo por la realización de cualquier actuación respecto de alguna de las obligaciones tributarias o períodos objeto del procedimiento». Cuando, sin embargo, de lo previsto en los apartados 1 a) y 7 del artículo 68 de la LGT cabe deducir que la actuación respecto a una determinada obligación tributaria o período solo produce efectos interruptivos sobre dicha obligación o período y no sobre otras obligaciones o períodos distintos, aunque fueran objeto de un mismo procedimiento inspector. Por tanto, a partir de la identificación antes señalada que se encuentra extendida en la jurisprudencia entre actuaciones que evitan la interrupción injustificada y actuaciones interruptivas de la prescripción, la actuación sobre una obligación tributaria no podría evitar la interrupción injustificada en relación con otra obligación tributaria distinta que es lo que, por el contrario, prevé el artículo 184.6 del RGAT.

En definitiva, el Reglamento no se habría limitado a exteriorizar un criterio recogido de forma implícita en la Ley, sino habría introducido un criterio distinto y contrario al previsto en la LGT, lo

REDF, núm. 57, 1988, págs. 52-53; VEGA HERRERO, *La prescripción...*, pág. 94; FALCÓN Y TELLA, *La prescripción...*, pág. 164; JUAN LOZANO, A. M., *La interrupción de la prescripción tributaria*, Tecnos, Madrid, 1993, págs. 53-54; MARTÍN CACERES, A. F., *La prescripción del crédito tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 148-149. Esta autonomía o independencia del efecto interruptivo de la prescripción respecto a cada obligación tributaria fue denominado también como «el principio de estanqueidad tributaria», aunque este principio tenía diversas manifestaciones: en la que aquí interesa, en palabras de MANTERO SÁENZ, A., «El principio de estanqueidad tributaria», en *HPE*, pág. 203, «la interrupción de la prescripción en un impuesto solo produce efectos en cuanto a ese impuesto». De todos modos, este autor se mostró favorable a la comunicación de efectos interruptivos en el ámbito de las relaciones entre el impuesto general sobre la renta y los impuestos a cuenta, que es donde se planteaba esta problemática, manifestándose en contra de la opinión del TEAC en otro sentido: MANTERO SÁENZ, «El principio...», pág. 198; y, del mismo autor, «La prescripción, la estanqueidad tributaria y la tesis de la actio nata», en *CT*, núm. 34, 1980, págs. 257-260.

⁷⁷ Según este artículo, el plazo de prescripción del derecho a liquidar se interrumpe ((p)or 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». Por tanto, de lo previsto en este precepto cabe deducir fácilmente que la actuación dirigida a la comprobación o liquidación de una «obligación tributaria» determinada no podrá producir efectos interruptivos del plazo de prescripción del derecho a liquidar otra «obligación tributaria» distinta.

⁷⁸ Dispone el apartado 7 del mismo artículo 68 de la LGT: «Si existieran varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago, la interrupción de la prescripción solo afectará a la deuda a la que se refiere». Y aunque el precepto se refiere en su literalidad a los supuestos de «varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago», por lo que aparentemente solo sería aplicable a la prescripción del derecho a recaudar que es la que entra en juego en el caso de deudas liquidadas –con toda probabilidad ello se debe a tener su antecedente inmediato en el art. 62.3 del RGR de 1990–, el principio de autonomía o independencia en la interrupción recogido en él sería perfectamente trasladable a la prescripción del derecho a liquidar, como ha entendido el profesor CAYÓN GALIARDO, «La interrupción...», pág. 16: si existieran varias deudas tributarias de un mismo obligado tributario, la interrupción de la prescripción por una actuación dirigida a su comprobación o liquidación solo afectará a la deuda a la que se refiere.

que es especialmente grave, además, dada la reserva de ley de esta materia ⁷⁹. Puesto que en esta norma legal no se recoge ninguna extensión de efectos interruptivos de la prescripción por la actuación administrativa sobre una obligación tributaria a otra obligación distinta, ni siquiera para el supuesto peculiar de procedimiento inspector que se extiende a varias de ellas ⁸⁰.

D. La diferenciación entre las actuaciones que evitan la interrupción injustificada y las actuaciones que interrumpen la prescripción en la jurisprudencia y en el artículo 184.6 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos.

Sin embargo, en nuestra opinión, no puede sostenerse una identidad absoluta entre las actuaciones que evitan la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras y las actuaciones que interrumpen la prescripción, pese a que esta identificación está detrás de la jurisprudencia mencionada. Y este será el elemento decisivo que permitirá salvar la legalidad del artículo 184.6 del nuevo Reglamento.

En este sentido, resulta especialmente significativa la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, acogida también por la Audiencia Nacional, que diferencia nítidamente la eficacia de las alegaciones posteriores a las actas de disconformidad en relación con la interrupción de la eficacia de dichas alegaciones sobre el cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada: mientras que estas alegaciones en las actuaciones inspectoras carecen de eficacia interruptiva de la prescripción, a diferencia de las presentadas en la tramitación de una reclamación económico-administrativa, si son relevantes a la hora de computar la interrupción injustificada, puesto que el plazo de seis meses de inactividad administrativa comenzará a contarse desde la presentación de dichas alegaciones ⁸¹. Desde esta perspectiva, las alegaciones presentadas no serían

⁷⁹ En este sentido, debe tenerse en cuenta la reserva de ley prevista en el artículo 8 de la LGT en relación con las «causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción» [letra f)], que alcanzaría también a la interrupción injustificada del procedimiento inspector en cuanto previsión normativa que regula la desaparición de los efectos interruptivos de la prescripción producidos inicialmente, tal como se puso de relieve en la polémica doctrinal y jurisprudencial acerca del artículo 31.4 del RGI. Aunque se trate de una reserva de ley simplemente relativa y no absoluta, por lo que no sería rechazable por sí misma cualquier regulación reglamentaria sobre esta materia. Pero sí aquella, como aquí ocurriría, que fuera contraria a los preceptos legales.

⁸⁰ Esta es, en esencia, la opinión de DE BENITO VICENTE, «Incidencia...», pág. 71, para el que la redacción del artículo 184.6 (también, a su juicio, la de los arts. 102.2, 184.1 y 184.7) «es incompatible con lo dispuesto en el artículo 68 de la Ley 58/2003, General Tributaria (...) porque, en un procedimiento inspector que afecta a varios conceptos tributarios y/o ejercicios, no se comprueba una única obligación tributaria, sino varias (tantas como conceptos tributarios y ejercicios), debiendo analizarse los actos interruptivos de la prescripción de forma independiente para cada "obligación tributaria", tal y como exige el artículo 68 de la Ley 58/2003, y no de forma conjunta para todas las obligaciones tributarias comprobadas». También plantean, con unos u otros matices, la posible ilegalidad del precepto reglamentario, CAYÓN GALIARDO, «La interrupción...», págs. 12 y ss; SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, «La inspección...», págs. 21-23; y, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, «Limitaciones...», págs. 1.209-1.212.

⁸¹ Según la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de junio de 2002 (NFJ014858, ponente don Alfonso Gota Losada), la relevancia de la fecha del escrito de alegaciones presentado que se produjo en el caso era «a efectos de precisar la paralización del expediente (...) pero no porque dicho escrito de alegaciones tuviera *per se* efectos interruptivos». Por tanto, «las alegaciones aquí consideradas, a lo sumo, tendrían el significado de que las actuaciones inspectoras no se habrían interrumpido», pero no el de interrumpir la prescripción. Se trataba de un supuesto en el que habían transcurridos más de seis meses desde la presentación de alegaciones hasta la liquidación, por lo que el Tribunal entiende producida una interrupción injustificada.

actuaciones interruptivas del plazo de prescripción, pero, sin embargo, sí serían actuaciones que evitan la interrupción injustificada⁸².

También esta idea de la no necesaria identificación absoluta entre las actuaciones que evitan la interrupción injustificada y las actuaciones interruptivas de la prescripción se refleja, según nuestro parecer, en otros pronunciamientos jurisdiccionales. En ellos, aunque al analizar la eficacia de determinadas actuaciones en orden a verificar la producción de una interrupción injustificada se parte formalmente de la doctrina general acerca de los requisitos de las actuaciones interruptivas de la prescripción, en realidad se abandona o, al menos, se flexibiliza dicha doctrina. Lo que encuentra su

tificada de las actuaciones inspectoras con la consiguiente desaparición del efecto interruptivo de la prescripción producido por dichas actuaciones. Y destaca que las alegaciones no habrían interrumpido la prescripción, lo que era importante para rechazar la tesis de que a pesar de haber desaparecido aquel efecto interruptivo de las actuaciones inspectoras anteriores a la interrupción injustificada, seguiría conservándose la interrupción de la prescripción producida con las alegaciones. Esta doctrina se reitera también, con algún matiz, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de noviembre de 2002 (NFJ014182, ponente don Pascual Sala Sánchez). Debe reconocerse, no obstante, que en alguna sentencia posterior del propio Tribunal Supremo, pese a manifestarse la continuidad de esta posición jurisprudencial, sin embargo, en realidad se sigue otra postura distinta. Esto es claro, por ejemplo, en la Sentencia de 24 de enero de 2008 (NFJ027723, ponente don Emilio Frías Ponce). Así, se afirma inicialmente que las alegaciones al acta, en cuanto trámite esencial en el procedimiento inspector, pueden determinar «la imposibilidad de reprochar a la Administración inactividad, durante el plazo que tiene el sujeto para presentar el escrito», rechazándose «atribuir eficacia interruptiva al escrito de alegaciones». Sin embargo, a la hora de verificar si se produjo o no la interrupción injustificada se tiene en cuenta el período entre las actas y los actos de liquidación, y no entre las alegaciones y estos últimos, lo que se fundamenta en que dichas alegaciones «no tienen efectos interruptivos». En este mismo error incurre el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su Sentencia de 2 de diciembre de 2005 (NFJ022434, ponente don Santos Gandarillas Martos) y el TEAC en su Resolución de 14 de febrero de 2008 (NFJ027721), que reconoce cambiar su criterio al someterse a la jurisprudencia del Tribunal Supremo. También se dan ciertas confusiones en algunas sentencias de la Audiencia Nacional que reconocen seguir aquella jurisprudencia del Tribunal Supremo. Así, en las Sentencias de la Audiencia Nacional de 20 de noviembre de 2003 (NFJ020037, ponente doña Esperanza Córdoba Castroverde), y de 12 de febrero, de 22 de abril y de 13 de mayo de 2004 (NFJ017073, NFJ016791 y NFJ018480, ponente doña Felisa Atienza Rodríguez), se aplica en el fondo la tesis inicial del Tribunal Supremo tomando en consideración el plazo de seis meses de interrupción injustificada desde la presentación de alegaciones y no desde el acta de inspección. Sin embargo, esto se fundamenta en que las alegaciones «es un acto que interrumpe la prescripción». Esta imprecisión es corregida en sentencias posteriores en las que se sigue en el fondo la misma posición, pero sin incurrir en el error de fundamentarlo en la interrupción de la prescripción producida por las alegaciones. Así, en dos Sentencias de la Audiencia Nacional de 30 de junio de 2004 (NFJ017925 y NFJ018401, ponente doña Esperanza Córdoba Castroverde) se señala que el «escrito de alegaciones es un acto que forma parte del procedimiento de inspección y que implica que no ha habido interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras». Siguen esta misma línea las Sentencias de la Audiencia Nacional de 25 de noviembre de 2004 (NFJ019043, ponente don Francisco José Navarro Sanchís), de 17 de junio de 2005 (NFJ022011, ponente don Fernando Francisco Benito Moreno), de 26 de octubre de 2005 (NFJ021511, ponente don Ángel Novoa Fernández) y de 22 de diciembre de 2005 (NFJ023993, ponente don Francisco José Navarro Sanchís).

⁸² Algo similar ocurriría con el apoderamiento otorgado en el seno del procedimiento inspector, si bien desde la óptica de las actuaciones interruptivas del sujeto pasivo: podría considerarse no interruptivo de la prescripción, aunque sí actuación que rompiera la inactividad administrativa determinante de una interrupción injustificada. Sobre esta cuestión, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2003 (RJ 2003, 2390), entiende que «el apoderamiento voluntario otorgado el 11 de febrero de 1988 para comparecer ante la Inspección no puede llegar a conformar –como pretende el Abogado del Estado recurrente– una actuación del sujeto pasivo "conducente al pago o liquidación de la deuda" (como expresa y estrictamente exige el artículo 66.1c) de la LGT, pues las comparecencias de la contribuyente durante las actuaciones inspectoras, bien por sí misma o bien mediante el previo apoderamiento voluntario, son actuaciones enmarcadas dentro del procedimiento inspector e impuestas y reguladas en los artículos 24 a 28 del Real Decreto 939/1986 y no gozan, por sí solas, por tanto de entidad propia y autónoma para interrumpir las actuaciones inspectoras, por no estar directamente encaminadas al comentado pago o liquidación de la deuda tributaria». Resulta de interés a este respecto el comentario de dicha sentencia de FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., «La comparecencia ante la Inspección aportando un poder de representación no interrumpe la prescripción», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 12, 2003.

justificación última, desde nuestro punto de vista, en la finalidad misma de la regulación de la interrupción injustificada, que es la de sancionar la inactividad administrativa durante seis meses en un procedimiento que tiene una propia regulación en cuanto a las fases que lo integran o a las actuaciones que pueden realizar en él los sujetos intervinientes en el mismo, la Administración y el obligado tributario. Lo que es una inactividad distinta de la determinante de la prescripción, que es de cuatro años, no solo de la Administración sino también del obligado tributario y además no en un procedimiento específico como el inspector, sino en el ámbito más amplio de la aplicación de los tributos⁸³.

Esta falta de identidad entre las actuaciones que evitan la interrupción injustificada y las actuaciones interruptivas de la prescripción es precisamente lo que va a posibilitar admitir la legalidad del artículo 184.6 del RGAT. Porque la posible ilegalidad de este precepto, desde nuestro punto de vista, no se deriva en realidad de ir directamente en contra del principio general de la autonomía o independencia de los efectos interruptivos de la prescripción, que estaría recogido de forma más o menos explícita en el artículo 68 de la LGT. Por el contrario, tal ilegalidad tiene su origen realmente, en nuestra opinión, en el presupuesto que hace que acudamos de modo directo a este artículo de la LGT a la hora de verificar la adecuación legal de aquella regulación reglamentaria sobre la interrupción injustificada del procedimiento inspector: la mencionada identificación entre las actuaciones que evitan la interrupción injustificada y las actuaciones interruptivas de la prescripción. Cuando, sin embargo, tal presupuesto es solo el resultado al que ha llegado una jurisprudencia, por muy amplia que esta sea, sin que exista un precepto normativo que lo prevea de modo expreso y específico: ni el actual artículo 150.2 de la LGT ni sus antecedentes normativos en el RGI o en la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, que son muy escuetos a este respecto, preveían cuáles son las actuaciones que evitarían la interrupción injustificada, haciendo reiniciar de nuevo el cómputo del plazo de seis meses, identificando concretamente las mismas con aquellas que se consideraran interruptivas de la prescripción⁸⁴.

⁸³ Este es el caso, por ejemplo, de la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2008 (RJ 2008, 369). En el caso enjuiciado se había producido una interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras durante más de seis meses, si no se tuviera en cuenta a estos efectos una notificación de cambio del inspector actuario. En este contexto, el recurrente alegaba «la carencia de eficacia interruptiva de la prescripción de la comunicación de cambio de actuario», lo que se fundamentaba en que «se trata de un acto de mero trámite aplazando *sine die* las actuaciones inspectoras, que no encaja en el artículo 66 de la LGT al carecer de contenido investigador o comprobador de la situación tributaria del contribuyente». El Tribunal Supremo, tras recoger su jurisprudencia acerca de los requisitos que han de concurrir en las actuaciones interruptivas de la prescripción y reproducir el contenido de la diligencia cuestionada, señala que «no presenta un carácter accesorio e instrumental en relación al desarrollo, avance y buena marcha del procedimiento inspector en curso, cuyo conocimiento por el sujeto pasivo, además de contribuir a una comunicación con la Administración, le permite poder valorar si existe algún motivo que pudiera considerar relevante en defensa de su derecho, o incluso solicitar la recusación del nuevo inspector y ello aunque en la comunicación del cambio del actuario no se incluya ninguna otra actuación / Por lo tanto –se concluye–, no puede compartirse el criterio de la parte recurrente según el cual el procedimiento inspector llevado a cabo hasta la diligencia de 11 de mayo de 1998 no ha interrumpido la prescripción, ya que la anterior comunicación de 8 de abril de 1998 sí documenta actuaciones necesarias "conducentes al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del concepto impositivo de que se trata", que es lo que exige el artículo 66.1 a) LGT para que las actuaciones administrativas tengan dicha eficacia».

⁸⁴ Esto es lo que justificó las importantes dudas en la doctrina acerca de la eventual existencia de razones que justificaran la interrupción ante el silencio normativo al respecto, que se unieron a los problemas derivados de la terminología empleada en el precepto que se refería a la «suspensión» y a la «interrupción». Entre otros, ARIAS VELASCO, J. y SARTORIO ALBALAT, S., *Procedimientos tributarios*, 6.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 277, GUIO MONTERO, F., *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 189, CAMPO SENTÍS, «La interrupción...», pág. 4; PEDRAZA BOCHONS, J. V., «Ordenación temporal de las actuaciones de la Inspección de los Tributos», en *REDF*, núm. 73,

Además, si nos fijamos con atención en el problemático artículo 184.6 del RGAT podemos observar que en él se indica simplemente qué actuaciones hacen reiniciar el cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada: «cualquier actuación respecto de alguna de las obligaciones tributarias o períodos objeto del procedimiento». Y no se señala en este artículo en ningún momento, por tanto, que estas actuaciones reinician de nuevo el cómputo de aquel plazo a efectos de llegar a una posible interrupción injustificada posterior por ser unas actuaciones interruptivas del plazo de prescripción, que es como, por el contrario, se ha entendido generalmente por la doctrina y la jurisprudencia.

Esto, sin embargo, sí era lo que se recogía en alguna de las primeras versiones de este artículo del Reglamento: «De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 68 de la Ley General Tributaria –disponía el que entonces era el art. 157.3–, cualquier actuación interruptiva de la prescripción realizada en el curso de un procedimiento inspector producirá tal efecto interruptivo respecto de la totalidad de las obligaciones y períodos tributarios a que se refieran las correspondientes actuaciones»⁸⁵. Por lo tanto, el que finalmente esta redacción desapareciera, sustituyéndose por la que conocemos, es una prueba más de que en este precepto no se está regulando, al menos de forma necesaria, las actuaciones que interrumpen la prescripción produciendo en consecuencia el reinicio del cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada⁸⁶.

E. La interpretación teleológica y conforme a la Constitución de la regulación de la interrupción injustificada del procedimiento de inspección.

Debe tenerse en cuenta también, por otra parte, que desde la finalidad perseguida con la regulación de la interrupción injustificada del procedimiento de inspección, lo más coherente es tomar en consideración dicha interrupción injustificada, en los supuestos de procedimiento sobre varias obligaciones tributarias, de modo conjunto o unitario sobre todas ellas, y no sobre cada una de forma separada. Puesto que no parece que con esta regulación contenida hoy en el artículo 150.2 de la LGT se quiera sancionar supuestos en los que la actuación no ha estado paralizada, sino por el contrario ha sido continuada, aunque refiriéndose de modo alternativo o indistinto a unos u otros conceptos o períodos. Sobre todo teniendo en cuenta que, como vimos al analizar inicialmente la base legal de la

1992, págs. 26-27; LÓPEZ DÍAZ, A., *Actuaciones de la Inspección tributaria: interrupción y suspensión*, Tecnos, Madrid, 1994, págs. 26-27.

⁸⁵ Este artículo 157 del Reglamento tenía el encabezamiento de «(i)nterupción injustificada del procedimiento de inspección» y contenía otros dos apartados, cuyo contenido no ha quedado recogido en el texto final: «1. A efectos de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 150 de la LGT no se considerará interrupción injustificada la que se produzca como consecuencia de las circunstancias previstas en el artículo 86 de este Reglamento [en él se recogían los períodos de interrupción injustificada que después han quedado plasmados en el artículo 103 del RGAT, aunque con diversas variaciones]. 2. No evitarán la interrupción injustificada aquellas actuaciones que carezcan de todo contenido comprobador o investigador de la situación tributaria del obligado tributario».

⁸⁶ En algunos pronunciamientos del TEAC, sin embargo, se dice expresamente que las actuaciones que evitan la interrupción injustificada, en los supuestos de actuaciones inspectoras sobre varios conceptos o períodos, son actuaciones interruptivas de la prescripción, admitiéndose de modo expreso, por tanto, esa comunicación de efectos interruptivos de unos a otros conceptos o períodos. Es el caso, por ejemplo, de las Resoluciones del TEAC de 23 de febrero de 2000 (NFJ009130) o de 26 de marzo de 2004, dictada en un recurso extraordinario para unificación de criterio (NFJ016964).

previsión reglamentaria, la literalidad del artículo 150.2 de la LGT reconduce tal irregularidad temporal al «procedimiento de inspección», que en estos casos sería único.

Esta idea, además, ha sido captada en ocasiones de forma acertada, en nuestra opinión, por el TEAC y la Audiencia Nacional. Señala, en este sentido, la Resolución del TEAC de 23 de julio de 1997⁸⁷, que «lo que viene a penalizar el apartado 4 del artículo 31 del Reglamento de Inspección, en aras de la seguridad jurídica, es la actitud pasiva, la "paralización injustificada de las actuaciones inspectoras", estableciendo en su párrafo a) la sanción de tal conducta negligente por parte de la Administración Tributaria, la no interrupción del cómputo de la prescripción, instituto jurídico este último como ya se ha indicado, estrechamente ligado a la seguridad jurídica. Pero no existe "paralización injustificada" ni actitud pasiva de la Administración Tributaria –añade el Tribunal Central– cuando la Inspección, iniciado el proceso de comprobación, realiza actuaciones de este tipo directamente relacionadas con la finalidad para la que le han sido conferidas sus potestades de comprobación e investigación, "la integración definitiva de las bases tributarias", integración que requiere de la comprobación conjunta y simultánea de todos los conceptos tributarios que se proyectan, en forma poliédrica, sobre la situación del administrado en el ámbito tributario, y a fin de lograr "la regularización que la Inspección estime procedente de las situaciones tributarias", como exige el artículo 145 c) de la mencionada Ley General Tributaria»⁸⁸.

Para la Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de mayo de 2002⁸⁹, por su parte, cuya doctrina se reitera en las Sentencias de 30 de octubre de 2003⁹⁰ y de 17 de febrero de 2005⁹¹, «la actuación inspectora no puede examinarse desde la exclusiva perspectiva de las Retenciones, sino con un carácter global o general, por cuanto la misma objetivamente se extendía a diversos tributos y subjetivamente a diversas empresas, sin que del examen conjunto de las actuaciones se deduzca un intento de abandono por parte de la Inspección, sino más al contrario una lógica conexión y sucesión entre las diversas diligencias inspectoras que afectaban indistinta y alternativamente a los diversos tributos cuya regularización se pretendía».

A esta misma conclusión llegamos, según nuestro parecer, desde una interpretación de la regulación positiva de la interrupción injustificada del procedimiento inspector a la luz de los preceptos constitucionales afectados, que recogen los distintos intereses en juego en esta problemática. Y es que, desde nuestro punto de vista, la solución de reconducir la interrupción injustificada del procedimiento de inspección –al igual que su plazo máximo de duración– de forma unitaria o conjunta al ámbito objetivo al que se extiende, que es en estos casos una pluralidad de obligaciones tributarias, y no a cada una de ellas de forma separada, es la más acorde con los distintos intereses en juego y cuyo equilibrio es el que se ha de intentar lograr en una problemática como esta: el interés del obligado tributario, desde las exigencias del principio constitucional de seguridad jurídica, de no sufrir

⁸⁷ NFJ005840.

⁸⁸ También recoge esta misma idea la Resolución del TEAC de 26 de marzo de 2004 (FJ. 3.º), dictada en un recurso extraordinario para unificación de criterio (NFJ016964).

⁸⁹ JUR 2003, 50625, ponente don Rafael Fernández Valverde.

⁹⁰ NFJ017016, ponente don Rafael Fernández Valverde.

⁹¹ NFJ020875, ponente don Jesús Nicolás García Paredes.

prolongadamente en el tiempo incertidumbres acerca de la corrección del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, lo que es garantizado con el instituto de la prescripción ⁹², en el que se integra la desaparición de los efectos interruptivos de dicha prescripción como consecuencia de la interrupción injustificada del procedimiento inspector –también del incumplimiento de su plazo máximo de duración–; y el interés de la Administración tributaria, en cuanto representante de la Hacienda Pública y encargada de la defensa de los intereses generales en este ámbito, de poder llevar a cabo sus actividades de comprobación de forma efectiva, coadyuvando así a la realización de los principios constitucionales de justicia tributaria plasmados en la regulación sustantiva de los tributos, para lo que tiene atribuidas legalmente ciertas posibilidades de actuación, siendo las de más relevancia las que se han de ejercitar a través del procedimiento de inspección.

A esta idea se refería también el TEAC, en su Resolución de 23 de julio de 1997 ⁹³, cuando precisaba que «los derechos del administrado en el proceso de comprobación e investigación tributaria limitan con los propios derechos de la Administración Tributaria en el marco de dicho proceso. Dentro del procedimiento inspector –añadía– la seguridad jurídica del contribuyente no puede actuar como obstáculo de las facultades de la Administración, surgidas del ejercicio de potestades también reconocidas constitucionalmente, en orden a la comprobación e investigación de la situación tributaria del administrado en orden a su regularización, mediante la "integración definitiva de las bases tributarias", de acuerdo con lo que establece el artículo 140 b) de la Ley General Tributaria» ⁹⁴.

También insistía sobre lo mismo más adelante, si bien desde el plano de la legalidad ordinaria, cuando señalaba que una interpretación del artículo 31.4 del RGI que entendiera producía la interrupción injustificada pese a existir una actuación continuada sobre los varios conceptos o períodos a que alcanzaba «significaría que el citado precepto vendría a operar como límite o freno en las posibilidades de comprobación e investigación encomendadas por Ley a la Inspección de los Tributos o, dicho en otras palabras, un límite reglamentario a potestades administrativas conferidas por Ley, algo que en ningún modo puede entenderse amparado por el principio de seguridad jurídica, y en definitiva una interpretación y aplicación perversa e ilegal del contenido del artículo 31.4 del Reglamento General de Inspección».

F. Interrupción de la prescripción e interrupción injustificada del procedimiento inspector: una posible interpretación respetuosa de la legalidad.

a. Planteamiento.

Además, existe una forma de entender las relaciones entre la interrupción injustificada del procedimiento y la interrupción de la prescripción, a partir de una determinada interpretación de los

⁹² Entre otros, FALCÓN Y TELLA, *La prescripción...*, págs. 67-69; y, GARCÍA NOVOA, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 231.

⁹³ NFJ005840.

⁹⁴ En un sentido similar, la Resolución del TEAC de 26 de marzo de 2004 (FJ. 3.º), dictada en un recurso extraordinario para unificación de criterio (NFJ016964).

artículos 68 y 150 de la LGT –también entre el incumplimiento de su plazo máximo y la interrupción de la prescripción–, con la que no encontraría contradicción alguna el artículo 184.6 del RGAT, cuyo verdadero sentido es el que acabamos de indicar: en él no se regulan las actuaciones interruptivas de la prescripción, sino las actuaciones que evitan la interrupción injustificada del procedimiento de inspección.

En concreto, la forma de entender estas relaciones, que exponemos a continuación desde la óptica del procedimiento inspector sobre varias obligaciones tributarias, se basa fundamentalmente en dos aspectos claves a tener en cuenta en la interpretación de aquellos dos preceptos legales:

- En primer lugar, que el efecto interruptivo de la prescripción por el procedimiento inspector se produce en el momento de su inicio manteniéndose el mismo hasta su acto final, en el que se reiniciaría de nuevo el cómputo del plazo de prescripción interrumpido inicialmente, salvo que se produzca el incumplimiento de su plazo máximo o su interrupción injustificada, en cuyo caso desaparecería aquel inicial efecto interruptivo; y,
- En segundo lugar, en conexión con lo anterior, que las actuaciones intermedias de la Administración tributaria realizadas en el procedimiento inspector que evitarían la interrupción injustificada serían simplemente eso, es decir, actuaciones que evitan la interrupción injustificada y no actuaciones interruptivas de la prescripción; por este motivo, no existiría obstáculo alguno, desde la óptica de la autonomía o independencia de los efectos interruptivos de la prescripción deducidas del artículo 68 de la LGT, que la actuación sobre cualquiera de las obligaciones tributarias o períodos objeto del procedimiento reiniciara el cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada, evitando la misma, como dispone el artículo 184.6 del RGAT.

b. El inicio del procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias: efectos interruptivos conjuntos sobre una pluralidad de plazos de prescripción.

En este sentido, en nuestra opinión, con el inicio de un procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias se produciría el efecto interruptivo de los respectivos plazos de prescripción del derecho a liquidar aquellas obligaciones tributarias.

Ello encontraría su justificación, en primer lugar, en las previsiones del artículo 68.1 a) de la LGT acerca de cuáles son las actuaciones interruptivas de la prescripción, dada la finalidad del procedimiento inspector de «comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias» (art. 145.1 de la LGT), por lo que estaríamos claramente ante una «acción de la Administración tributaria (...) conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria». También los mencionados efectos interruptivos producidos con el inicio del procedimiento inspector, ahora por lo que se refiere a su extensión a los varios plazos de prescripción de las distintas obligaciones tributarias objeto del mismo, tendría su base en la regulación legal de la materia. Puesto que esto no sería otra cosa que una concreción de aquella extendida opinión doctrinal y jurisprudencial,

deducida de la regulación positiva, que conecta el alcance interruptivo de la prescripción con el propio alcance de la actuación interruptiva ⁹⁵: en este caso, si el procedimiento inspector se extiende a varias obligaciones tributarias, serían los respectivos plazos de prescripción del derecho a liquidar estas obligaciones tributarias los que quedarían interrumpidos por el inicio de aquel.

Por tanto, esa que ha sido denominada en alguna ocasión «interrupción de la prescripción con efectos conjuntos sobre todas las obligaciones objeto de un procedimiento de inspección» ⁹⁶, aunque aquí nos referimos solo a la producida con su inicio, no estaría en contradicción con los apartados 1 a) y 7 del artículo 68 de la LGT, como tampoco lo habría estado con el artículo 66 a) de la LGT de 1963. Si bien, en realidad, se estaría en presencia de la interrupción por una actuación administrativa con efectos conjuntos sobre una pluralidad de plazos de prescripción, los relativos a cada una de las obligaciones tributarias a las que se extiende el procedimiento inspector, que, por tanto, seguirían transcurriendo de forma autónoma o independiente.

No obstante, para que estos efectos interruptivos sobre varios plazos de prescripción se produjeran sería necesario el «conocimiento formal del obligado tributario» exigido por el artículo 68.1 a) de la LGT, que en este caso se refiriría al inicio de dicho procedimiento, lo que también se exige desde su regulación específica (arts. 87.2 y 177 del RGAT). Sería necesaria de igual modo, para producir aquellos efectos interruptivos, la indicación de las obligaciones tributarias a las que se extiende aquel procedimiento, que es lo que exigen los artículos 87.3 a) y 178.4 del RGAT (también el art. 147.2 de la LGT, interpretado en sentido amplio) que aquí servirían para completar la regulación misma de las actuaciones interruptivas de aquel artículo de la LGT. Ello en coherencia con la necesidad de que la actuación interruptiva recaiga sobre obligaciones tributarias concretas, y no de un modo genérico sobre una pluralidad indeterminada de ellas, como ha exigido la jurisprudencia.

c. El mantenimiento de los iniciales efectos interruptivos: el cumplimiento del plazo máximo y la no interrupción injustificada.

El mantenimiento de estos efectos interruptivos de los plazos de prescripción del derecho a liquidar las distintas obligaciones tributarias a las que se extiende el procedimiento inspector que se

⁹⁵ Con unos u otros matices, y aplicando la misma a unos u otros supuestos, ESCRIBANO LÓPEZ, F., «Procedimiento de liquidación: presupuestos metodológicos y consecuencias prácticas. Prescripción e interrupción de plazos», en *CT*, núm. 19, 1976, págs. 191 y ss; PÉREZ ROYO, F., «Sobre la prescripción del Derecho Tributario y los actos con virtualidad interruptiva de la misma», en *CT*, núm. 19, 1976, pág. 207; MANTERO SÁENZ, «La prescripción...», págs. 167-168; VEGA HERRERO, *La prescripción...*, pág. 66; FALCÓN y TELLA, R., *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, págs. 165-166; JUAN LOZANO, *La interrupción...*, págs. 23 y ss; GARCÍA NOVOA, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 219-220; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., *La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial*, Aranzadi, Pamplona, 2001, págs. 49-50; y SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., *La prescripción de las obligaciones tributarias*, AEDAF, Madrid, 2007, pág. 236. En la jurisprudencia pueden señalarse, entre otras, las Sentencias de la Audiencia Nacional de 10 de junio de 1999 (NFJ007859, ponente doña María Asunción Salvo Tambo) y de 8 de febrero de 2001 (NFJ007859, ponente doña Isabel García Blanco) y la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2004 (NFJ005903, ponente don Alfonso Gota Losada).

⁹⁶ CAYÓN GALIARDO, «La interrupción...», págs. 11 y ss.

inició, está condicionado, de acuerdo a las previsiones del artículo 150.2 de la LGT, a que no se produzca el incumplimiento del plazo de duración de dicho procedimiento o su interrupción injustificada. Pero tanto el incumplimiento del plazo máximo como la interrupción injustificada deben entenderse en relación con el único procedimiento que tiene lugar en estos casos, de acuerdo a la concepción de nuestro Derecho positivo al respecto (implícita en la LGT y explícita en el RGAT, como vimos). Aunque esto solo sea en lo relativo a sus fases de inicio e instrucción, que es donde realmente existe un procedimiento único, según pusimos de relieve en su momento. Así se deduce de las previsiones específicas contenidas en la LGT sobre estas cuestiones temporales del procedimiento inspector analizadas con anterioridad, que las conectan siempre con el «procedimiento», que en este caso sería único: artículos 104 y 150, fundamentalmente.

d. La terminación del procedimiento sin irregularidades temporales: el reinicio del cómputo de los plazos de prescripción interrumpidos y el efecto interruptivo duradero.

De no producirse ninguna de estas irregularidades temporales, una vez terminado el procedimiento inspector en relación con cada una de las obligaciones tributarias, que no tiene que coincidir necesariamente en el tiempo como vimos, se produciría desde entonces el reinicio del cómputo de los correspondientes plazos de prescripción. Por este motivo, unido a lo señalado con anterioridad, podría concluirse que los efectos interruptivos de los distintos plazos de prescripción producidos con el inicio del procedimiento inspector extendido a varias obligaciones tributarias habría tenido efectos duraderos hasta el momento de finalización del procedimiento en relación con cada una de ellas ⁹⁷.

Es cierto que la interpretación más extendida acerca de las actuaciones interruptivas de la prescripción, dirigidas a la comprobación y liquidación del tributo, deducida fundamentalmente de las previsiones del artículo 66 a) de la LGT de 1963, entiende que tales actuaciones interruptivas son todas y cada una de las actuaciones del hoy denominado procedimiento inspector, desde la primera hasta la última, pasando por las intermedias ⁹⁸. Aunque para ello sea necesario que cumplan los distintos requisitos extraídos de aquellos preceptos que pusimos de relieve en su momento (en esencia,

⁹⁷ Como es sabido, donde se mantuvo inicialmente los efectos interruptivos duraderos fue en relación con la interposición de reclamaciones y recursos, en la redacción originaria del artículo 66 a) de la LGT de 1963. Así es como parecía entenderse en el artículo 2 del Real Decreto de 27 de octubre de 1924 que disponía que «el ejercicio de la acción administrativa, lo mismo que toda contienda o reclamación, interrumpe en estas, como en todas las demás contribuciones, los plazos de prescripción por todo el tiempo de duración de aquellas». Esta regulación es la que posiblemente influyó en la interpretación de este supuesto de interrupción seguida inicialmente por el TEAC, que entendía que la interrupción se producía por todo el tiempo de duración de la reclamación, que había que considerar como un período indivisible y no computable para la prescripción. En este sentido, las Resoluciones de 20 de junio de 1967 y de 25 de octubre de 1973, citadas por FALCÓN Y TELLA, *La prescripción...*, pág. 143 (n. 45). Sin embargo, no fue esta la interpretación que prevaleció en la doctrina y jurisprudencia que entendió el efecto interruptivo instantáneo con la interposición misma de la reclamación o recurso, además de con los restantes actos del procedimiento económico-administrativo, como ha recogido finalmente la nueva LGT de 2003. Por ejemplo, VEGA HERRERO, *La prescripción...*, pág. 85; FALCÓN Y TELLA, *La prescripción...*, págs. 145-146; y, MARTÍN CÁCERES, *La prescripción...*, pág. 167.

⁹⁸ De forma especialmente clara, MARTÍN CÁCERES, *La prescripción...*, págs. 150-155, que va examinando la eficacia interruptiva de las comunicaciones, diligencias, actas y actos de liquidación.

actuación realmente conducente a la comprobación y liquidación, conocimiento formal y relación con un determinado concepto o período).

Sin embargo, en nuestra opinión, la teórica interrupción de la prescripción producida por cada una de las actuaciones realizadas en el procedimiento inspector, posteriores a su inicio y anteriores a su acto final, es irrelevante jurídicamente. Puesto que lo importante, desde el punto de vista de sus consecuencias jurídicas prácticas, es: en primer lugar, que el inicio del procedimiento se produzca antes de que se haya consumado el plazo de prescripción, al producir dicho inicio la interrupción de este plazo de prescripción; en segundo lugar, que el procedimiento finalice sin que se produzca un incumplimiento de su plazo máximo o su interrupción injustificada durante más de seis meses; y, en tercer lugar, que si se producen estas irregularidades temporales, que la posterior actuación administrativa tenga lugar antes de que se consuma la prescripción computada desde el inicio de su plazo o desde la última actuación interruptiva anterior al inicio del procedimiento inspector.

Son estas tres circunstancias, por tanto, las que posibilitarán que no se produzca la prescripción a lo largo del desarrollo del procedimiento inspector. Y si no se consuma la prescripción durante el desarrollo del procedimiento de inspección y se llega a su terminación normal, la liquidación en el supuesto más común, será entonces cuando se reinicie de nuevo el cómputo del plazo de cuatro años de prescripción.

Por consiguiente, si estas son las únicas circunstancias relevantes desde la perspectiva de las reales consecuencias jurídicas en la práctica, la explicación de las mismas es, en nuestra opinión, a través del mencionado efecto interruptivo duradero.

e. El efecto interruptivo duradero en la LGT de 2003.

Esta construcción dogmática –que se asemeja mucho a la mantenida por el profesor FALCÓN Y TELLA bajo la normativa anterior⁹⁹– podría incluso encontrar su base en el Derecho positivo hoy vigente. Porque podría entenderse «cualquier acción de la Administración tributaria» de las del

⁹⁹ «En caso de interrupción por actos de la Administración tendentes al ejercicio de su derecho –señalaba FALCÓN Y TELLA, *La prescripción...*, págs. 152-153–, el nuevo plazo se cuenta a partir del día siguiente a la notificación al sujeto pasivo del acto en cuestión, o al conocimiento formal por este de la última actuación producida en el procedimiento de que se trate (...)). Por tanto, de acuerdo a lo anterior, en los casos de actuaciones insertas en un procedimiento de comprobación como serían las del procedimiento inspector, el nuevo plazo de prescripción se contaría a partir del día siguiente al conocimiento formal por el sujeto pasivo de la última actuación producida en dicho procedimiento. Ello sin perjuicio de que este reinicio del plazo de prescripción quedara excepcionado en el caso de las actuaciones inspectoras en las que se producía la interrupción injustificada, «que –señalaba el profesor FALCÓN– no interrumpen la prescripción». También recoge esta misma concepción en otro lugar en el que se pone de relieve la consideración unitaria como supuesto de interrupción de la prescripción de la actuación inspectora, aunque no se considere como tal supuesto interruptivo al producirse en ella una interrupción injustificada. Así, se refería FALCÓN Y TELLA, R., «Interrupción de las actuaciones inspectoras y consumación de la prescripción: la conveniencia de generalizar el plazo de seis meses a todos los procedimientos de gestión tributaria», en *QF*, núm. 5, 1997, pág. 7, a los supuestos de interrupción injustificada en los que era «posible el acto de liquidación si no han transcurrido cinco años a contar desde la finalización del período voluntario o desde la última interrupción de la prescripción, no considerándose como tal la actuación administrativa que se interrumpe injustificadamente».

artículo 68.1 a) de la LGT, conducentes a la comprobación y liquidación de una obligación tributaria, como una expresión que no tiene que identificarse necesariamente con cada uno de los actos o actuaciones de la Administración insertos en un determinado procedimiento más amplio, como ha venido entendiéndose generalmente hasta ahora en la doctrina y en la jurisprudencia. Por el contrario, tratándose de un procedimiento de comprobación como es el de inspección, la «acción de la Administración tributaria» a la que se referiría el precepto sería dicho procedimiento considerado unitariamente o de modo global, dado la unidad de fin de los actos que lo integran. En este sentido, permitiría tal interpretación la generalidad, amplitud o carencia de un contenido técnico preciso de aquella expresión, en un contexto en el que la LGT ya regula e identifica con claridad los distintos procedimientos de comprobación, entre los que se incluye el de inspección.

Además, tampoco constituiría un obstáculo a esta solución interpretativa la previsión general del apartado 5 del artículo 68, que ha sido considerada como la receptora del efecto interruptivo instantáneo, a diferencia de los supuestos específicos recogidos en el apartado 6 del precepto, en los que se habría recogido el efecto interruptivo duradero: «Producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción, salvo lo establecido en el apartado siguiente». Porque también producida la interrupción con aquella «acción de la Administración tributaria», que en este caso sería el desarrollo del procedimiento de inspección finalizado con su acto resolutorio, se iniciaría de nuevo el cómputo del plazo de prescripción. Por tanto, dicho plazo habría sido interrumpido inicialmente con el conocimiento formal del obligado tributario del inicio del procedimiento inspector, habiéndose mantenido el efecto interruptivo de forma duradera hasta su acto administrativo final, que es el que marcaría el nuevo inicio del cómputo, salvo que se hubiera producido el incumplimiento de su plazo máximo o su interrupción injustificada.

f. El efecto interruptivo duradero en el Reglamento General de Inspección de 1986 y su evolución normativa posterior.

Por otra parte, en nuestra opinión, esta interpretación cuyo núcleo radica en el efecto interruptivo duradero producido por el acto inicial del procedimiento era la obligada a partir del momento en el que se incorporó en nuestro Derecho positivo el condicionamiento de la eficacia interruptiva de determinadas actuaciones a la no producción de determinadas irregularidades temporales en ellas, que es lo que ocurrió en el año 1986 con el artículo 31.3 y 4 del RGI. A partir de entonces, desde nuestro punto de vista, la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar por actuaciones administrativas dirigidas a la comprobación y liquidación del tributo del artículo 66 a) de la LGT no podía entenderse del mismo modo a como venía entendiéndose sin esa regulación normativa novedosa.

Además, la propia literalidad empleada en algunos preceptos del RGI invitaba al necesario cambio en el entendimiento de estas cuestiones, pues solo se preveía de modo expreso el efecto interruptivo de la prescripción del acto inicial de las actuaciones inspectoras (art. 30)¹⁰⁰, siendo preci-

¹⁰⁰ «La comunicación, debidamente notificada, o bien la presencia de la Inspección que esta haya hecho constar y fuese conocida por el interesado, con el fin de iniciar efectivamente las actuaciones inspectoras, producirán los siguientes efectos: a) La interrupción del plazo legal de la prescripción del derecho de la Administración para determinar las deudas

samente ese efecto interruptivo producido con el inicio de las actuaciones el que desaparecería de tener lugar la interrupción injustificada, de acuerdo a las previsiones del artículo 31.4 ¹⁰¹. Por tanto, estas previsiones normativas expresas ponían fácil una interpretación que entendiera que con el inicio de las actuaciones inspectoras se produciría el efecto interruptivo de la prescripción que desaparecería en el caso de que se produjera una interrupción injustificada. Y de no producirse esta, terminándose dichas actuaciones sin irregularidad temporal alguna, el reinicio del cómputo se situaría en el acto final de las mismas, la liquidación en el supuesto más común.

Sin embargo, a los términos literales empleados en estos preceptos en el sentido indicado no se le dio normalmente la relevancia que podían tener, lo que con toda probabilidad influyó en modificaciones normativas posteriores en esta materia, en las que se pasó a prever como consecuencia de la interrupción injustificada, además de la del incumplimiento del plazo máximo de las actuaciones inspectoras que se introdujo de forma novedosa, el que «no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones» (art. 29.3 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente) ¹⁰². La propia LGT actual identifica el efecto de aquellas irregularidades temporales en que «(n)o 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 cualquier caso, en nuestra opinión, tampoco la literalidad recogida en la regulación actual de la materia es decisiva en orden a rechazar de plano una posible interpretación del efecto interruptivo duradero producido con el inicio de las actuaciones inspectoras que sería el que desaparecería con la interrupción injustificada o con el incumplimiento del plazo máximo. Ya hemos señalado que esto tiene su encaje en la expresión «acción de la Administración tributaria» del artículo 68.1 a) de

tributarias mediante la oportuna liquidación e imponer las sanciones correspondientes en cuanto al tributo o tributos a que se refiera la actuación de comprobación e investigación y de la acción para imponer sanciones tributarias por el incumplimiento de cualesquiera obligaciones o deberes afectados por las actuaciones inspectoras (...).

¹⁰¹ «La interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, producirá los siguientes efectos: a) Se entenderá no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones (...). Como señalaba PEDRAZA BOCHONS, «Ordenación...», pág. 27, «los efectos de la interrupción son correlativos, pero opuestos, a los atribuidos a la iniciación de las actuaciones por el artículo 30.3 del mismo Reglamento; o lo que es lo mismo, que la interrupción de las actuaciones inspectoras se define por sus efectos, que consisten, en suma, en enervar los efectos inherentes a la iniciación de las mismas».

¹⁰² DEL PASO BENGOA y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, *Derechos...*, pág. 353, ponen de relieve este cambio en la literalidad del artículo 29.3 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente frente al artículo 31.4 del RGI, si bien concluyen la irrelevancia práctica del mismo desde la perspectiva de la interpretación más generalizada de este último: «aunque una interpretación literalista de los dos incisos comparados debería llevar a la conclusión de que el significado de ambos difiere, en la práctica no es así. La mencionada interpretación literalista del artículo 31.4 del RGIT, significaría que tan solo el inicio de las actuaciones en cuyo seno se produjo la interrupción injustificada, sería el que no habría interrumpido la prescripción, pero que sí lo habría hecho el resto de las actuaciones desarrolladas por la Inspección. Ahora bien, dada la inseguridad jurídica que esta interpretación podría comportar en la práctica, tanto la doctrina como la jurisprudencia, han coincidido en señalar que cuando se producía una interrupción injustificada, ninguna de las actuaciones desarrolladas hasta ese momento había tenido virtualidad interruptiva, de manera que era la primera de las actuaciones siguientes a la interrupción injustificada la que realmente había de tomarse en consideración para determinar a qué ejercicios y tributos podía alcanzar la misma / Pues bien, partiendo de la interpretación generalizada que se mantenían en torno al artículo 31.4, en lugar de una interpretación estrictamente literal, no parece que pueda apreciarse diferencia alguna con los efectos que la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente fija en su artículo 29.3 para el caso de incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones y para el caso de interrupciones injustificadas».

la LGT y en el reinicio del cómputo del plazo del apartado 5 de este mismo artículo También lo tendría en su artículo 150.2, puesto que esas «actuaciones inspectoras» a las que se privaría del efecto interruptivo, según este precepto, podrían ser entendidas de forma global y unitaria y no como una serie de actuaciones específicas, cada una de las cuales habría producido el efecto interruptivo que después desaparece. El que se insista en aquel precepto en unas actuaciones inspectoras «hasta la interrupción injustificada o durante el plazo» máximo se estaría refiriendo en realidad a la duración del efecto interruptivo producido con el acto inicial, siendo la extensión temporal de ese efecto interruptivo en «las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo» máximo la que realmente desaparecería.

Téngase en cuenta, además, que la propia regulación reglamentaria actual sigue coincidiendo con el RGI de 1986 en lo relativo a las previsiones expresas de los efectos interruptivos de la prescripción, aunque solo lo haga de forma indirecta al recoger el contenido obligatorio de la comunicación de inicio de las actuaciones y procedimientos tributarios iniciados de oficio. Puesto que entre dicho contenido obligatorio se incluye el relativo al «(e)fecto interruptivo del plazo legal de prescripción» [art. 87.3 d) del RGAT]. No existiendo, sin embargo, una previsión semejante al regularse el contenido de otros documentos inspectores, las diligencias y las actas (arts. 98 y 176), que es donde se suelen recoger las actuaciones del procedimiento posteriores a su inicio.

3. La legalidad de los artículos 101.2 y 184.1 del Reglamento: consideración unitaria de las interrupciones justificadas, dilaciones y ampliaciones del plazo.

No se plantean unos problemas de legalidad tan graves como los del artículo 184.6 del RGAT, sin perjuicio de que hayamos encontrado una solución a los mismos, en el resto de preceptos que recogen la concepción del procedimiento único en cuanto a las cuestiones temporales del procedimiento inspector: los relativos a la unitaria toma en consideración de dicho procedimiento en cuanto a las interrupciones justificadas, dilaciones y ampliaciones del plazo, relevantes todas ellas para el cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento de inspección (arts. 101.2 y 184.1).

Esto está motivado, desde nuestro punto de vista, en que se trata de unas cuestiones que no afectan directamente a la interrupción de la prescripción como ocurría con la interrupción injustificada ¹⁰³, aunque fuera en base a una determinada interpretación jurisprudencial que identificaba, como vimos, las actuaciones que evitaban la interrupción injustificada con las actuaciones interruptivas de la prescripción.

Por este motivo, en nuestra opinión, no existe problema alguno para sostener que los efectos interruptivos sobre la pluralidad de plazos de prescripción del derecho a liquidar las distintas obliga-

¹⁰³ Esta es una idea similar a la que parece estar implícita en la opinión de CAYÓN GALIARDO, «La interrupción...», pág. 18, que en relación con esta problemática aludía a la necesidad de «distinguir los casos en que las normas no afecten al régimen material de las obligaciones, de aquellos otros en los que las normas tengan meramente naturaleza y efectos procedimentales (...)».

ciones tributarias objeto de un procedimiento inspector producidos con su inicio [art. 68.1 a) de la LGT] estén condicionados a que no se incumpla su plazo máximo, que sería único y común para todas ellas (arts. 104 y 150 de la LGT). Ello con la matización de que al convertirse el inicial procedimiento único en su fase de resolución, tal como justificamos en su momento, en una pluralidad de procedimientos separados, podría aquí producirse el incumplimiento del plazo máximo en relación con una obligación y no en relación con otra ¹⁰⁴.

4. La legalidad del artículo 184.7 del Reglamento: la interrupción de la prescripción tras el incumplimiento del plazo o tras la interrupción injustificada del procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias.

Tampoco nos encontramos ante una regulación reglamentaria contraria a la LGT, en nuestra opinión, en el caso del artículo 184.7 del RGAT, precepto que hemos omitido hasta ahora al referirse directamente y de forma expresa a la interrupción de la prescripción. En concreto, regula la producida con posterioridad al incumplimiento del plazo máximo o a la interrupción injustificada en el supuesto de un procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias: «La reanudación de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento –dispone este artículo–, tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a que se refiera el procedimiento».

Las dudas de legalidad de este precepto se han planteado no solo por su eventual contradicción con el artículo 68 de la LGT, del que cabe deducir, como vimos, la autonomía o independencia de los efectos interruptivos de la prescripción. Sino también, de forma más directa, por poder ser contrario al apartado 2 del artículo 150 de la misma LGT ¹⁰⁵, que tras recoger la pérdida del efecto interruptivo como consecuencia del incumplimiento del plazo máximo o de la interrupción injustificada del procedimiento inspector, dispone: «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 períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse».

¹⁰⁴ Esto es lo que ocurriría, por ejemplo, si se concediera la ampliación de un plazo de alegaciones posterior a un acta de disconformidad de las varias extendidas en el procedimiento inspector, que sería una dilación no imputable a la Administración tributaria únicamente en relación con la obligación cuya propuesta de liquidación se contenía en aquella acta. Y, por consiguiente, el plazo del procedimiento inspector relativo a esa obligación sería mayor que el aplicable a aquellas otras obligaciones en las que no puede tenerse en cuenta aquella dilación. También podría ocurrir lo anterior, simplemente, porque al llevarse a cabo la tramitación de las distintas obligaciones de forma separada, a partir de las actas en el caso de las obligaciones materiales, podría terminar el procedimiento en relación con una de ellas antes que en relación con otra, por lo que podría llegarse al incumplimiento del plazo máximo en relación con esta última, pese a que a ambas se aplicaran unos plazos máximos de idéntica duración.

¹⁰⁵ CAYÓN GALIARDO, «La interrupción...», págs. 15 y ss.

Se ha puesto de relieve, en este sentido, que esta última precisión que introduce el artículo 150.2 de la LGT «se explica porque, a consecuencia de la interrupción injustificada, se ha privado a las anteriores actuaciones del efecto interruptivo de la prescripción de las obligaciones objeto de un mismo procedimiento, consecuencia esta que ha podido provocar la extinción de algunas de ellas, situación que exige informar al contribuyente "sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse" ¹⁰⁶». Y esta, efectivamente, es una de las razones que fundamentan esta previsión del artículo 150.2 de la LGT ¹⁰⁷.

En cualquier caso, desde nuestro punto de vista, la razón principal de esta regulación radica en que solo con la actuación administrativa dirigida a la comprobación de concretas y específicas obligaciones tributarias a las que se ha de hacer una referencia expresa en el conocimiento formal de la misma al obligado tributario se producen los efectos interruptivos de la prescripción, de acuerdo a las exigencias generales del actual artículo 68.1 a) de la LGT. Además, la peculiaridad de la actuación interruptiva que allí se regula determina con más motivo la necesidad de ese conocimiento formal, en cuanto requisito necesario para la interrupción de la prescripción del derecho a liquidar. Porque el efecto interruptivo producido con las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo máximo ha desaparecido, por lo que el cómputo del plazo de prescripción se ha situado en un momento anterior al inicio del procedimiento inspector. De ahí que sea necesario, para que se vuelva a producir un efecto interruptivo, que la actuación administrativa cumpla todos los requisitos del artículo 68.1 a), entre los que ocupa un lugar destacado el «conocimiento formal del obligado tributario», en el que se habrán de especificar las obligaciones tributarias afectadas por la actuación administrativa ¹⁰⁸.

Sobre esta base, la literalidad del precepto legal que toma la perspectiva de los derechos del obligado tributario (en él se regula formalmente, un «derecho» de este) debe ser reinterpretada en el sentido de que es la Administración la que debe informar al obligado tributario de los conceptos y períodos sobre los que se desarrollarán las actuaciones, de modo inicial y de oficio, sin esperar a una

¹⁰⁶ CAYÓN GALIARDO, «La interrupción...», págs. 15-16.

¹⁰⁷ Esta eventualidad ya fue prevista por la Instrucción 7/1998, de 27 de marzo, del Director General de la AEAT sobre actuaciones a seguir por los distintos Departamentos de la Agencia en aplicación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo recaída sobre el artículo 31.4 del RGIT (GF, núm. 165, 1998, págs. 145 y ss): «Cuando no habiéndose practicado todavía liquidación en un procedimiento de inspección, resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 31.4 del RGIT por haberse paralizado el procedimiento de inspección injustificadamente más de seis meses (ya sea antes o después de la incoación de las actas) debe entenderse no producida la interrupción de la prescripción y, por consiguiente, se valorará si en el caso concreto han transcurrido más de cinco años en los términos de los artículos 64 y 65 de la LGT (cuatro años tras entrada en vigor, en este extremo, de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente). Si fuera así para todos o para algunos de los ejercicios inspeccionados, la inspección debería apreciar de oficio la prescripción, por imperativo del artículo 67 de la LGT, sin necesidad de que la invoque el contribuyente, continuando el procedimiento de inspección, en su caso, para los ejercicios no prescritos» (apartado 1.1).

¹⁰⁸ BLÁZQUEZ LIDOY, «Duración...», pág. 1, sin embargo, pone en duda la necesidad de esta garantía, aunque desde otra perspectiva: «Los procedimientos inspectores se inician según lo dispuesto en el artículo 29 del RGIT 939/1986 (conforme a los planes específicos o bien con arreglo a una orden superior y motivada del Inspector-Jefe). Y el hecho de que el procedimiento dure más de un año, o esté interrumpido durante seis meses, no acabamos de perfilar bien cómo afecta al inicio del plan o a las órdenes recibidas; las actuaciones reanudadas deben tener el mismo alcance salvo cambio en el plan o en la orden del Inspector-Jefe».

previa solicitud de información del obligado tributario ¹⁰⁹. Lo que habrá de hacerse «(e)n ambos supuestos», es decir, en el del incumplimiento del plazo máximo y en el de la interrupción injustificada, que es el ámbito de aplicación del «derecho» del obligado tributario configurado en el precepto, aunque su literalidad solo mencione un «conocimiento formal» en relación con la interrupción injustificada ¹¹⁰.

Es precisamente en este contexto legal en el que el artículo 184.7 del RGAT debe situarse y en el que una vez situado, desde nuestro punto de vista, no introduce ilegalidad alguna. Porque lo único que habría añadido este artículo a aquellas previsiones del artículo 150.2 de la LGT es que en estos casos se produce la calificada por algunos, según veíamos antes, «interrupción de la prescripción con efectos conjuntos sobre todas las obligaciones objeto de un procedimiento de inspección» ¹¹¹. Pero esto no es contrario a la LGT a partir de la extendida doctrina deducida de ella a que hicimos mención en su momento, que conecta el alcance interruptivo de la prescripción con el propio alcance de la actuación interruptiva. Téngase en cuenta que en este precepto reglamentario, a diferencia de los artículos 101.2, 184.1 ó 184.6, no se prevé una extensión de efectos –en este caso, interruptivos de la prescripción– de la actuación sobre una obligación tributaria a otra obligación distinta, sino unos efectos conjuntos sobre todas ellas, lo que es una cosa diferente ¹¹².

Pero para que tuviera lugar esta «interrupción de la prescripción con efectos conjuntos», que es lo regulado adicionalmente por el artículo 184.7 del RGAT frente al artículo 150.2 de la LGT, habrían de concurrir dos circunstancias, deducidas de la regulación legal que debería ser respetada en todo caso y que, por tanto, habría que entender implícitas en el precepto reglamentario: en primer lugar, que se hubiera informado al obligado tributario «sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse», de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 150.2 de la LGT, cuyo contenido en este punto no era necesario reiterar en el Reglamento ¹¹³; y, en segundo lugar, que «las actuaciones que vayan a realizarse», tras el incumplimiento del plazo máximo o la interrupción injustificada, alcancen –o se extiendan, según la novedosa terminología reglamentaria– a varios conceptos o períodos.

Por tanto, «la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a que se refiera el procedimiento» mencionadas en el artículo 184.7 del RGAT, respecto a las cuales «tendrán efectos interrup-

¹⁰⁹ BLÁZQUEZ LIDOY, «Duración...», pág. 1, planteaba que el artículo 150.2 de la LGT «no aclara si ese derecho debe aplicarse a instancia de parte o de oficio».

¹¹⁰ En la misma línea, DE VICENTE BENITO, «Incidencia...», págs. 71 y ss.

¹¹¹ CAYÓN GALIARDO, «La interrupción...», págs. 11 y ss.

¹¹² El propio precepto, en una de sus primeras versiones –el que entonces era el art. 158.2–, recogía esencialmente esta misma previsión precedida de la fórmula «(d)e acuerdo con lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 68 de la Ley General Tributaria», lo que entendemos era perfectamente correcto, aunque en otras posteriores desapareció esta mención a la LGT: «De acuerdo con lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 68 de la Ley General Tributaria –se disponía–, la reanudación de actuaciones o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones y períodos a que se refiera el procedimiento».

¹¹³ Esta idea de no reiterar preceptos legales se encuentra reflejada en el propio preámbulo del RGAT (apartado I, párrafo 5) y es totalmente legítima a juicio del Consejo de Estado en su dictamen al proyecto reglamentario (apartado IV, B, pág. 13), pues en su opinión «no hay nada que objetar en principio a esta opción de técnica normativa».

tivos de la prescripción» «(l)a reanudación de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento» se estaría refiriendo solo a las obligaciones que en la actuación administrativa realizada tras las mencionadas irregularidades temporales continúan siendo objeto del procedimiento inspector ¹¹⁴. Por lo que habría que excluir en todo caso aquellas que hubieran prescrito, respecto a las que, por otra parte, habría que terminar el procedimiento inspector mediante su forma especial prevista novedosamente para estos supuestos en el artículo 189.4 del RGAT: «mediante acuerdo del órgano competente para liquidar a propuesta del órgano que hubiese desarrollado las actuaciones del procedimiento de inspección, que deberá emitir informe en el que constarán los hechos acreditados en el expediente y las circunstancias que determinen esta forma de terminación del procedimiento».

VI. CONCLUSIÓN

En resumen, y para concluir nuestras reflexiones, hemos de señalar que la concepción reglamentaria del procedimiento de inspección único sobre varias obligaciones tributarias, con especial trascendencia para sus cuestiones temporales (plazo máximo e interrupción injustificada), al menos, desde nuestro punto de vista, tiene un soporte dogmático y base legal ¹¹⁵.

En primer lugar, porque en estos casos se está en presencia de un procedimiento único, en sus fases de inicio e instrucción aunque se trate entonces realmente de un procedimiento acumulado, al tener una pluralidad de objetos: las varias obligaciones tributarias a las que se extiende. Lo que no

¹¹⁴ En una versión anterior de este precepto –el que era art. 167– se hacía referencia a la misma «totalidad de obligaciones tributarias y períodos a que se refiera el procedimiento que se siga», precisión esta última que posteriormente desapareció.

¹¹⁵ Tras finalizar la redacción de este trabajo ha llegado a nuestro conocimiento, gracias al profesor Dr. don Pedro Manuel Herrera Molina, la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2009 (NFJ032088, ponente don Emilio Frías Ponce), que resuelve un recurso interpuesto por la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona en el que se impugnaban diversos preceptos del RGAT, entre los que se encuentra el artículo 184.1. En su fundamento jurídico 9.º sostiene la legalidad de este precepto que «es consecuencia del carácter unitario del procedimiento inspector que se deduce del artículo 150 de la Ley General Tributaria, aunque se refiera a más de un tributo o distintos períodos. El concepto de actuación inspectora única –añade– se desprende de la regulación de la materia, por lo que la ampliación del plazo en el que pueden dictarse los actos de liquidación correspondientes a todos los tributos y períodos a los que afecta la actuación, y ello aunque la causa que habilite a la ampliación del plazo únicamente pueda predicarse de alguno de los tributos y períodos a los que afecta el procedimiento». «En efecto –continúa–, el artículo 150 de la Ley establece que las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo, y que no obstante podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concurren las circunstancias que señala. Por tanto, la ley regula un único plazo aplicable al procedimiento de inspección de 12 meses o, en caso de ampliación, como máximo de 24 meses / Siendo así las cosas –concluye–, la anulación del último inciso del artículo 184.1 del Reglamento impugnado, tal como presente la Cámara recurrente, implicaría computar tantos plazos como obligaciones tributarias comprobadas o períodos revisados, lo cual iría en contra de la existencia de un único procedimiento de inspección». Es de reseñar de igual modo que el Tribunal llame la atención de que «la recurrente solo se refiere al último inciso del apartado primero, cuando los apartados 6 y 7, que también desarrollan lo establecido en la Ley en relación con la duración del procedimiento inspector, están también relacionados con el reparo cuestionado (...)».

impide la consideración unitaria de su plazo máximo de duración y de su interrupción injustificada, puesto que su tramitación unitaria en estas fases procedimentales hace únicas estas cuestiones temporales del procedimiento inspector.

En segundo lugar, porque tiene su base legal en la LGT, que recoge indirectamente en sus artículos 145.1, 73.1 y 150.2 la posibilidad de que un procedimiento inspector tenga por objeto varias obligaciones tributarias y reconduce a dicho procedimiento en sus artículos 104 y 150.2 el plazo máximo de duración y, por tanto, también las interrupciones justificadas, dilaciones y ampliaciones del plazo, relevantes para el mismo, además de la interrupción injustificada

Y en tercer lugar, centrando la atención en el supuesto más problemático, porque las relaciones entre la interrupción injustificada y la interrupción de la prescripción pueden ser entendidas de un modo distinto a como se ha venido haciendo en la doctrina y en la jurisprudencia más extendida. En ellas, a partir de una determinada interpretación de la normativa aplicable, se identifican básicamente las actuaciones que evitan la interrupción injustificada y las actuaciones que interrumpen la prescripción, que solo podrían producir efectos en relación con una obligación tributaria individualmente considerada y no sobre varias de modo conjunto, a partir de la autonomía o independencia de los efectos interruptivos de la prescripción. Esto es en realidad lo que lleva a entender que la actuación sobre una determinada obligación tributaria no puede evitar la interrupción injustificada en relación con otra obligación distinta, aunque fueran ambas objeto del mismo procedimiento inspector, como, por el contrario, prevé expresamente el artículo 184.6 del RGAT que, por este motivo, entraría en contradicción con la LGT.

Sin embargo, lo único que dispone este precepto reglamentario, como pone de relieve la propia evolución de su contenido, es que cualquier actuación sobre alguna de las obligaciones tributarias o períodos objeto del procedimiento inspector reinicia el cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada, evitando la misma. Sin que se prevea en él que dicha actuación sea una actuación interruptiva de la prescripción. Esto es perfectamente coherente con una interpretación de los artículos 68 y 150.2 de la LGT, según la cual el inicio del procedimiento inspector produciría el efecto interruptivo de la prescripción cuyo cómputo se reiniciaría con el conocimiento formal del obligado tributario de su acto final, la liquidación en el supuesto más común. Aunque este efecto interruptivo con efectos duraderos estaría condicionado a que no se produjera el incumplimiento del plazo máximo del procedimiento o su interrupción injustificada, que traería consigo su desaparición. En este contexto, las actuaciones intermedias, posteriores al inicio del procedimiento y anteriores a su acto final, cuando evitaran la interrupción injustificada, serían simplemente eso, actuaciones que evitan la interrupción injustificada, y no actuaciones interruptivas de la prescripción. Por lo que aun refiriéndose a cualquiera de las obligaciones tributarias objeto del mismo, harían reiniciar el cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada, que habría de considerarse siempre único y común para todas ellas, al referirse al mismo y único procedimiento inspector existente en estos supuestos.

En consecuencia, desde nuestro punto de vista, no resulta necesaria una modificación en la LGT en la que se recogiera de forma expresa la solución reglamentaria. Tampoco esta modifica-

ción normativa es recomendable desde la perspectiva de la seguridad jurídica, que es precisamente el fundamental principio que inspira y garantiza la regulación de la prescripción. Así se ha puesto de relieve también en otros momentos en los que se ha planteado la reforma de la LGT en materia de prescripción, tanto desde una óptica general ¹¹⁶ como para resolver supuestos problemáticos específicos ¹¹⁷.

¹¹⁶ En este sentido se orientan las recomendaciones contenidas en el informe de la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria, *Informe para la Reforma...*, pág. 93, acerca de la precaución ante la posible introducción en la nueva LGT de importantes novedades en materia de prescripción: «Como recomendación genérica –se señalaba– la Comisión aconseja que se mantenga una línea continuista con la regulación vigente contenida en los artículos 64 a 67 de la LGT. Un elemental sentido de la prudencia en el manejo de un instrumento jurídico tan delicado lo hace aconsejable. No parece que sea conveniente aprovechar esta reforma para introducir transformaciones radicales en el régimen jurídico de la prescripción en nuestro Derecho tributario».

¹¹⁷ También se recomendó no introducir innovaciones en la normativa en relación con la polémica acerca del alcance objetivo de la interrupción de la prescripción en los casos de los tributos incompatibles, IVA e ITPAJD. Se desarrolló una jornada organizada por el Consejo de la Defensa del Contribuyente y el Instituto de Estudios Fiscales, de cuyo contenido dio noticia detallada la revista *Crónica tributaria*: «Problemática de la superposición entre el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y el Impuesto sobre el Valor Añadido», en *CT*, núm. 102, 2002, págs. 119 y ss. Como es sabido, la LGT de 2003 dio una respuesta a esta problemática, si bien no fue desde la óptica del ámbito objetivo de la interrupción de la prescripción, sino a través de dos vías: de un lado, por medio de la suspensión del ingreso de la deuda de un tributo exigida después de un pago o una repercusión anterior respecto a un tributo incompatible con aquel (art. 62.8); de otro lado, con el inicio del plazo de prescripción, en estos supuestos de tributos que graven la misma operación y que sean incompatibles entre sí, desde la resolución del órgano previsto para dirimir cuál es el tributo procedente (art. 67.1).