

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

FERNANDO DE VICENTE BENITO

Inspector de Hacienda del Estado (excedente)

Abogado

Extracto:

EL cómputo del plazo máximo de doce meses de duración de las actuaciones inspectoras y la incidencia que tienen en el mismo las dilaciones por causa no imputable a la Administración y los períodos de interrupción justificada, introducido en nuestro ordenamiento jurídico por la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y la existencia de interrupciones injustificadas de las actuaciones, son dos de las cuestiones de carácter procedimental más conflictivas y frecuentemente alegadas por los contribuyentes tanto en vía económico-administrativa como en vía contenciosa en los recursos interpuestos contra los acuerdos de liquidación dictados por las distintas Administraciones tributarias. El presente artículo analiza la incidencia y las novedades que sobre estas cuestiones introduce el 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.

Palabras clave: dilaciones, períodos de interrupción justificada, períodos de interrupción injustificada, ampliación de plazos y prescripción.

Sumario

1. Introducción.
2. El plazo general de duración de las actuaciones inspectoras.
3. Supuestos de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras hasta un máximo de 24 meses.
4. Dilaciones no imputables a la Administración tributaria.
 - I. Letra a) del artículo 104 del RGA.
 - II. Letra b) del artículo 104 del RGA.
 - III. Letra c) del artículo 104 del RGA.
 - IV. Letra e) del artículo 104 del RGA.
 - V. Letra f) del artículo 104 del RGA.
5. Causas de interrupción justificada de las actuaciones.
6. La interrupción injustificada de las actuaciones durante más de seis meses.
7. La inaplicación del principio de estanqueidad tributaria en el ámbito procedimental: los artículos 102.2 y 184.6 del RGIT.
8. A modo de conclusión.

NOTA: Deseo agradecer de forma expresa a Laura Torres Díaz-Regañón los comentarios y observaciones realizados a este artículo.

1. INTRODUCCIÓN

El cómputo del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras, introducido en nuestro ordenamiento jurídico por la Ley 1/1998, de Derecho y Garantías de los Contribuyentes (en adelante Ley 1/1998), y la existencia de interrupciones injustificadas de las actuaciones son dos de las cuestiones de carácter procedimental más frecuentemente alegadas por los contribuyentes tanto en vía económico-administrativa como en vía contenciosa en los recursos interpuestos contra los acuerdos de liquidación dictados por las distintas Administraciones tributarias, siendo innumerables los pronunciamientos de órganos judiciales que han apreciado la prescripción del derecho a liquidar como consecuencia de la superación de dicho plazo y, especialmente, como consecuencia de la existencia de interrupciones injustificadas de las actuaciones por un plazo superior a seis meses.

En este contexto de permanente conflictividad en torno a la prescripción del derecho a liquidar es en el que se enmarca el 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 (al que en adelante nos referiremos como RGA), que incorpora una serie de normas cuya finalidad es doble:

- i) Por un lado nos encontramos con preceptos, como los artículos 103, 104 y 184.2 del RGA, que persiguen ampliar el plazo con que cuentan los órganos de inspección ¹ para desarrollar las actuaciones de comprobación e investigación y dictar el correspondiente acuerdo de liquidación que pone fin al procedimiento. A tal fin se introducen nuevos supuestos en los que el plazo de duración de las actuaciones puede ser ampliado de 12 a 24 meses, y se delimitan de forma exhaustiva los supuestos de dilaciones e interrupciones justificadas que se excluyen del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones. Pese a su exhaustividad, la lista de dilaciones establecida en el artículo 104 del RGA no es cerrada.

¹ Los artículos 102 y 103 del RGA se encuadran dentro de las normas comunes a todos los procedimientos tributarios, al disponer el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución de los distintos procedimientos.

- ii) Por otro lado nos encontramos con preceptos, como los artículos 102.2, 184.1, 184.6 y 184.7 del RGA, que persiguen zanjar, por vía reglamentaria, una de las cuestiones que ha dado lugar a un mayor número de fallos de los tribunales de justicia apreciando la prescripción del derecho a liquidar: la aplicación del principio de estanqueidad tributaria a los procedimientos de inspección, que se concreta en la discusión relativa a si las interrupciones de las actuaciones (justificadas e injustificadas) y las dilaciones deben analizarse de forma independiente para cada uno de los tributos o conceptos tributarios incluidos en el alcance de las actuaciones.

El objeto de este artículo es analizar la incidencia del Reglamento aprobado por Real Decreto 1065/2007 en el cómputo del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras y en la regulación de las interrupciones injustificadas de dichas actuaciones, exponiendo las novedades introducidas por el reglamento y su incidencia en relación a la prescripción del derecho a liquidar.

2. EL PLAZO GENERAL DE DURACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

Antes de entrar en el análisis de la norma reglamentaria debemos exponer, de forma somera, la regulación contenida en la Ley 58/2003, General Tributaria, en relación con el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras y con las interrupciones injustificadas de actuaciones.

El artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece, al igual que hacía el artículo 29 de la Ley 1/1998, que las actuaciones del procedimiento inspector deben concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio de las mismas. Dicho precepto dispone lo siguiente:

«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. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.»

Al igual que ocurría estando vigente la Ley 1/1998, el artículo 150.1 de la Ley 58/2003 establece la posibilidad de que, en una serie de supuestos tasados, el plazo máximo de 12 meses se amplíe por otro período que no exceda de 12 meses, pudiendo acordarse la ampliación por un plazo inferior. Por tanto, en el supuesto de que se haga uso del plazo máximo de ampliación, las actuaciones inspectoras podrían durar hasta un máximo de 24 meses.

El artículo 104.2 de la Ley 58/2003, al que se remite el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, aplica a los procedimientos tributarios la regla general establecida para los procedimientos administrativos

en el artículo 58.4 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (en adelante Ley 30/1992). Dicho precepto dispone lo siguiente:

«A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.»

De esta manera la Ley 58/2003 evita los problemas de seguridad jurídica² que había generado la redacción del artículo 29.4 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Dicho precepto, separándose de las reglas generales del Derecho administrativo³, establecía que, a efectos del cómputo del plazo de 12 meses, el procedimiento inspector debía entenderse concluido en la fecha en que se dictaba el acuerdo de liquidación, y no en la fecha en que se notificaba o trataba de notificar por primera vez dicho acuerdo al obligado tributario⁴.

Al igual que ocurría estando vigente la Ley 1/1998, el artículo 104.2 de la Ley 58/2003 excluye del cómputo del plazo de duración de las actuaciones los períodos de interrupción justificada reglamentariamente establecidos y las dilaciones en el procedimiento que se produzcan «por causas no imputables a la Administración tributaria». Es importante destacar que el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, al referirse a las dilaciones que se excluyen del cómputo del plazo de resolución, no habla de «dilaciones imputables al contribuyente» –expresión esta empleada por el art. 29.2 de la Ley 1/1998–, sino de «dilaciones no imputables a la Administración tributaria», ampliando de esta forma los supuestos de dilaciones que podrían quedar excluidas del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector.

El artículo 150.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, aclara que el incumplimiento del plazo de 12 meses y la interrupción injustificada de actuaciones durante más de seis meses⁵ no deter-

² Los problemas de seguridad jurídica venían motivados por la posibilidad, al menos teórica, de eludir el incumplimiento del plazo predatando el acuerdo de liquidación.

³ La regla general en Derecho administrativo es que la eficacia de los actos administrativos se produce en el momento de su notificación al interesado (arts. 57 y 58 de la Ley 30/1992).

⁴ El artículo 29.4 de la Ley 1/1998 ha sido interpretado por diversos tribunales de justicia apartándose de su literalidad, entendiéndose que, a efectos de entender que las actuaciones no han excedido de 12 meses, debe atenderse no a la fecha del acuerdo de liquidación, sino a la fecha en la que el mismo se notifica o se intenta notificar por primera vez. Esta interpretación, cuya finalidad es hacer compatible el artículo 29 de la Ley 1/1998 con el principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 de la Constitución) y con las normas que regulan la eficacia de los actos administrativos (arts. 57 y 58 de la Ley 30/1992), aparece recogida, entre otras resoluciones judiciales, en las Sentencias de la Audiencia Nacional de fecha 18 de julio de 2006 (dictada en el recurso 686/2003), en las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 2 de junio de 2006 (JUR 2006/45755) y 6 de octubre de 2006 (dictada en el recurso 699/2005), y en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 14 de febrero de 2005 (dictada en el recurso 356/2003).

⁵ Que la interrupción de las actuaciones por un plazo superior a seis meses no determina la caducidad del procedimiento ha sido reconocido por el Tribunal Supremo, entre otras, en sus Sentencias de 17 de junio de 2003, 10 de mayo de 2007 y 19 de julio de 2007.

minan la caducidad del procedimiento, sino simplemente que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o hasta la fecha en que se cumple el plazo de 12 meses. De esta forma la Ley 58/2003 evita la problemática suscitada en relación con la calificación del plazo de 12 meses fijado en el artículo 29 de la Ley 1/1998 como plazo de caducidad ⁶.

En relación con el momento en que se vuelve a interrumpir la prescripción, el artículo 150.2 de la Ley 58/2003 establece que, una vez superado el plazo máximo de 12 meses o acaecida la interrupción injustificada de las actuaciones por plazo superior a seis meses, la prescripción se interrumpe de nuevo «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».

El anterior precepto, al establecer la distinción entre la reanudación de las actuaciones y la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo de 12 meses, podría hacer pensar que, tras una interrupción injustificada de las actuaciones, la prescripción solo se volvería a interrumpir con una «reanudación formal» de las mismas, esto es, con un acto de la Administración en el que se reconozca que las actuaciones han estado interrumpidas y que se reanudan tras dicha interrupción. En nuestra opinión esta interpretación no es correcta, ya que, tanto en el caso de que las actuaciones se interrumpan injustificadamente, como en el caso de que se exceda del plazo de 12 meses, la prescripción debe entenderse de nuevo interrumpida por cualquier actuación administrativa posterior realizada con conocimiento formal del obligado tributario que contribuya de forma efectiva a la liquidación de los conceptos tributarios objeto de comprobación, exista o no una reanudación «formal» de las actuaciones.

3. SUPUESTOS DE AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE DURACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS HASTA UN MÁXIMO DE 24 MESES

El artículo 150 de la Ley 58/2003, en sus apartados 1 y 4, establece la posibilidad de que el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, establecido con carácter general en 12 meses, se amplíe por otro período que no exceda de 12 meses (por tanto, hasta un máximo de 24 meses), en tres supuestos tasados:

⁶ Si bien el Tribunal Supremo señaló en sus Sentencias de 25 de enero de 2005 y 4 de abril de 2006 que el artículo 29 de la Ley 1/1998 «puede hacer pensar en el establecimiento de una potencial caducidad del expediente por el transcurso del plazo previsto para las actuaciones inspectoras», en sus Sentencias de 25 de abril de 2005 y 28 de junio de 2006 ha señalado que en la Ley 1/1998 faltó dar «el paso decisivo consistente en disponer que el incumplimiento de este plazo por culpa de la Administración llevaría consigo la caducidad del procedimiento, al margen de lo preceptuado sobre la no interrupción de la prescripción (apartado 3 del mismo artículo) por paralización de las «actuaciones inspectoras» por más de seis meses, y que ha sido finalmente la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria, la que en su artículo 104, "Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa", ha regulado la caducidad o perención, de carácter general, en su apartado 4, en términos similares a los de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, **lo cual demuestra que con anterioridad dicha caducidad no existía**» (el subrayado y la negrita son nuestros).

- i) Cuando las actuaciones revistan especial complejidad.
- ii) Cuando en el curso de las actuaciones la Inspección descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración alguna de las actividades empresariales o profesionales que realiza.
- iii) Cuando, habiéndose remitido las actuaciones al Ministerio Fiscal o pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente, por estimar la Administración que la conducta del obligado tributario puede ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública ⁷, no se aprecie la existencia de delito y las actuaciones se devuelvan para su conclusión en vía administrativa. Este supuesto de ampliación del plazo de duración de las actuaciones no existía en la Ley 1/1998 ni en el artículo 31.ter del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 939/1986 (en adelante RGIT).

En este tercer supuesto –expediente enviado a delito– el esquema procedimental establecido por los artículos 150.4 y 150.5 de la Ley 58/2003 es el siguiente: si el plazo de duración de las actuaciones ya había sido ampliado –por especial complejidad o por ocultación de actividades– con anterioridad al momento en que se pasa el tanto de culpa o se remite el expediente al Ministerio Fiscal, no cabría una segunda ampliación, siendo aplicable lo dispuesto en el artículo 150.5 de la Ley 58/2003, que dispone que las actuaciones deberán concluir en el período de tiempo que reste del plazo ya ampliado, o en seis meses si el período de tiempo remanente fuese inferior ⁸; en caso contrario, esto es, si el plazo de duración de las actuaciones no había sido ampliado con anterioridad al momento en que se pasa el tanto de culpa o se remite el expediente al Ministerio Fiscal, no resulta aplicable el plazo mínimo de seis meses establecido en el artículo 150.5, pudiendo la Inspección en este caso acordar la ampliación del plazo de las actuaciones al amparo del artículo 150.4 de la Ley 58/2003.

Es importante tener en cuenta que el artículo 150.5 de la Ley 58/2003, al no ser uno de los preceptos enumerados en la disposición transitoria tercera de la Ley 58/2003, no resulta aplicable a los procedimientos iniciados con anterioridad al 1 de julio de 2004. De esta forma, en el supuesto de un procedimiento de inspección iniciado con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 58/2003 que ha quedado interrumpido de forma justificada en el momento que se remiten las actuaciones al Ministerio Fiscal o se pasa el tanto de culpa a la jurisdicción competente, si con posterioridad al 1 de julio de 2004 se devuelven las actuaciones a la Administración para su conclusión por no apreciarse la existencia de delito, no cabe ni la ampliación del plazo de duración de las actuaciones –por cuanto, como ya hemos señalado, la remisión del expediente a delito no estaba regulada ni en la Ley 1/1998 ni en el art. 31.ter del RGIT como uno de los supuestos de ampliación del plazo de duración de las actuaciones–, ni resulta aplicable el plazo de seis meses previsto en el artículo 150.5 de la Ley 58/2003. En estos casos, tal y como han señalado tanto la Dirección General de Tributos en su Consulta n.º 1366/2002 como el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 13 de julio de 2005 (RG 161/2005), «una vez que el expediente haya tenido entrada en la Administración tributaria deberán reanudarse las actuaciones inspectoras y dictarse las correspondientes

⁷ Situación que constituye un supuesto de interrupción justificada de las actuaciones, ex artículo 150.4 a) de la Ley 58/2003.

⁸ La interpretación que debe darse al párrafo 2.º del artículo 150.5 de la Ley 58/2003 aparece claramente expuesta en la obra *Guía de Infracciones y Sanciones Tributarias*, Editorial CISS, págs. 311 a 320.

liquidaciones, todo ello en el plazo que reste para concluir la inspección de acuerdo con lo previsto en el artículo 29 de la Ley 1/1998, de 26 febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes».

El desarrollo reglamentario de los supuestos de ampliación del plazo de duración de las actuaciones se encuentra en el artículo 184, apartados 1 a 5, del RGA.

El apartado 1 del artículo 184 comienza afirmando que, cuando en relación a cualquiera de las obligaciones tributarias o períodos a que se extienda el procedimiento, concorra alguna de las circunstancias previstas en los apartados 1 y 4 del artículo 150 de la Ley 58/2003, puede acordarse la ampliación del plazo de duración de las actuaciones, y añade que «dicho acuerdo afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a los que se extienda el procedimiento». Así, por ejemplo, en un procedimiento inspector que afecte al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2003, 2004 y 2005, si solo en el ejercicio 2005 el obligado tributario hubiese incumplido de forma sustancial sus obligaciones contables o registrales [letra f) del art. 184.2 del Reglamento], o solo en 2005 su volumen de operaciones fuese igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas [letra a) del art. 184.2 del Reglamento], o solo respecto de 2005 se sospeche la utilización de facturas falsas [letra h) del art. 184.2 del Reglamento], el artículo 184.1 *in fine* supone que, si se amplía el plazo de duración de las actuaciones, el plazo máximo de duración de las actuaciones relativas a 2003 y 2004 queda también ampliado, aun cuando en dichos ejercicios no concorra ninguno de los supuestos previstos en el artículo 150.1 y 4 de la Ley 58/2003.

Esta norma que, como posteriormente expondremos, forma parte de un conjunto de preceptos con los que el RGA trata de excluir del principio de estanqueidad tributaria del ámbito de los procedimientos de comprobación tributaria, puede llevar a situaciones que, en nuestra opinión, carecen de sentido y desvirtúan la finalidad perseguida por el legislador al fijar, como regla general, en 12 meses el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, finalidad que, tal y como resulta de la exposición de motivos de la Ley 1/1998, era «mejorar sustancialmente la posición jurídica del contribuyente en aras a lograr el anhelado equilibrio en las relaciones de la Administración con los administrados y de reforzar la seguridad jurídica en el marco tributario».

En desarrollo del artículo 150.1 a) de la Ley 58/2003, el artículo 184.2 del RGA establece una lista tasada ⁹ de supuestos en los que se entiende que las actuaciones revisten especial complejidad, e introduce en sus apartados e), g), h), i) y j) una serie de supuestos de «especial complejidad de las actuaciones» que no aparecían reflejados ni en el artículo 29 de la Ley 1/1998 ni en el artículo 31.ter del RGIT. Dichos supuestos son los siguientes ¹⁰:

- i) Artículo 184.2 e) del RGA: cuando el obligado tributario participe en una entidad sujeta a un régimen de imputación de rentas que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

⁹ A diferencia de lo que ocurre con las dilaciones «no imputables a la Administración tributaria», en las que la lista del artículo 104 del RGA no es una lista cerrada.

¹⁰ Al margen de los supuestos establecidos en el artículo 150 de la Ley 58/2003 y 184 del RGA debemos recordar que el artículo 163.nonies.8 de la Ley 37/1992, del IVA, establece que se entiende que existe especial complejidad de las actuaciones cuando se aplique el régimen especial de grupo de entidades en el IVA.

- ii) Artículo 184.2 g) del RGA: cuando se investigue a los obligados tributarios por su posible intervención en una red o trama organizada cuya finalidad presunta sea defraudar o eludir la tributación que corresponda u obtener indebidamente devoluciones o beneficios fiscales.
- iii) Artículo 184.2 h) del RGA: cuando se investigue a los obligados tributarios por la posible realización de operaciones simuladas, la utilización de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados o la intervención de personas o entidades interpuestas con la finalidad de eludir la tributación que correspondería al verdadero titular de los bienes, derechos o rentas.
- iv) Artículo 184.2 i) del RGA: cuando la comprobación se refiera a personas o entidades relacionadas económicamente entre sí que participen en la producción o distribución de un determinado bien o servicio, siempre que la actuación inspectora se dirija a la comprobación de las distintas fases del proceso de producción o distribución.
- v) Artículo 184.2 j) del RGA: cuando para comprobar la procedencia de aplicar un beneficio fiscal sea necesario verificar el cumplimiento de requisitos o regímenes tributarios previstos para otro tributo.

En nuestra opinión, algunos de los nuevos supuestos introducidos por el artículo 184 del RGA no entrañan en realidad una «especial complejidad» en las actuaciones inspectoras, ya que reflejan situaciones cotidianas con las que se enfrenta la Inspección que no justifican una ampliación del plazo de duración de las actuaciones más allá del general de 12 meses, desvirtuando el carácter excepcional que debería tener la ampliación del plazo de actuaciones. Así, por ejemplo, no todo procedimiento en el que se investigue a un contribuyente por la posible utilización de facturas falsas implica necesariamente una especial complejidad, ya que en muchos casos esas facturas son emitidas por empresas o profesionales respecto de los cuales la Administración tributaria conoce, a priori, que carecen de personal, que no cumplen sus obligaciones fiscales, que no están localizados, etc. limitándose en estos casos la comprobación a realizar respecto del sujeto que utiliza la factura a verificar los medios de pago empleados, que normalmente será efectivo o cheques al portador de menos de 3.000 euros.

Tampoco consideramos que pueda considerarse de especial complejidad, al amparo del artículo 184.2 j) del RGA, la comprobación de la reducción del 95 por 100 establecida en el artículo 20.2 c) de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para la transmisión de empresas individuales y participaciones en entidades, cuya aplicación depende de la procedencia de aplicar la exención establecida en el artículo 4.8 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Aún es más, como acertadamente señala Ana María JUAN LOZANO ¹¹, algunos de los supuestos contemplados en el artículo 184.2 del RGA, permiten a modo apriorístico la ampliación del plazo en función de elementos o circunstancias cuya concurrencia no se determinará sino como resultado de la comprobación (por ejemplo utilización de facturas falsas, operaciones simuladas, etc.), y otros

¹¹ «Análisis crítico del Reglamento General de aplicación de los tributos en materia de actuaciones y procedimiento de inspección», *Revista Actum Fiscal* n.º 7, de septiembre de 2007.

incorporan conceptos jurídicos excesivamente indeterminados, cuya apreciación por la Inspección dará lugar a una gran conflictividad.

El apartado 3 del artículo 184 del Reglamento General de Inspección desarrolla el supuesto de ocultación de actividades a que se refiere la letra b) del artículo 150.1 de la Ley 58/2003. La definición de «actividad distinta a la declarada» recogida en el artículo 31 ter del RGIT, al considerar como tales solo aquellas que hubieran dado lugar de forma efectiva a la tributación por el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) en un grupo distinto de aquel que corresponda al epígrafe en que estaba dado de alta el contribuyente, planteaba problemas en aquellos supuestos en que la actividad descubierta estaba exenta del IAE, y por tanto no se cumplía el requisito de que la actividad hubiera dado lugar de forma efectiva a tributación por dicho impuesto. Este problema es resuelto por el artículo 184.3 del RGA, que define la «actividad distinta de la declarada» como aquella actividad «prevista en un grupo de la tarifa del IAE diferente de aquel en el que el obligado tributario se encuentre dado de alta o la que se desarrolle en una unidad de local no incluida en la correspondiente declaración censal, con independencia, en ambos casos, de que el obligado tributario esté o no exento de dicho impuesto».

El procedimiento para acordar la ampliación del plazo se encuentra regulado en los apartados 4 y 5 del artículo 184 del RGA. Al igual que establecía el artículo 32.bis del RGIT, la competencia para acordar la ampliación del plazo es del órgano competente para dictar el acuerdo de liquidación (el Inspector-Jefe), debe darse audiencia previa al interesado, el acuerdo de ampliación debe ser motivado, y contra el mismo, al ser un acto de trámite, no cabe recurso, sin perjuicio de plantear la procedencia de la ampliación en el recurso de reposición o en la reclamación económico-administrativa que, en su caso se interponga contra el acuerdo de liquidación que ponga fin al procedimiento.

Existe discusión sobre si la eficacia del acuerdo de ampliación de las actuaciones exige su notificación al obligado tributario con anterioridad al vencimiento del plazo que se ampliaba, existiendo sobre esta cuestión sentencias contradictorias. Así, la Audiencia Nacional (AN), en sus Sentencias de 1 de diciembre de 2005 (recurso 830/2003) y 4 de mayo de 2006 (recurso 866/2003), ha sostenido que «el acuerdo de ampliación del plazo es una cuestión de carácter interno de organización del expediente, y, por ello, si bien exige la notificación como la de cualquier otro acto realizado en el expediente a los interesados, la misma no es presupuesto de eficacia del acto administrativo de ampliación del plazo, ya que no despliega sus efectos sobre la esfera jurídica de los interesados, sino sobre la ordenación y tramitación del expediente. Ello sin perjuicio de que es necesaria la notificación y en el menor tiempo posible... aunque no como presupuesto de eficacia, sino como mera comunicación de un acuerdo administrativo dictado en el expediente». No obstante, este mismo tribunal, en su Sentencia de 3 de marzo de 2006 ha sostenido que el acuerdo de ampliación del plazo solo produce efectos frente a terceros desde su notificación, de forma que si se notifica una vez concluido el plazo general de 12 meses, debe entender que las actuaciones excedieron del plazo previsto en el artículo 29 de la Ley 1/1998.

Como novedad respecto de la redacción del artículo 32.bis.3 del RGIT cabe señalar que, con el nuevo reglamento, el actuario no puede proponer la ampliación del plazo hasta que hayan trans-

currido seis meses desde el inicio de las actuaciones (art. 184.4 del RGA). Con anterioridad la limitación del plazo de seis meses no operaba para proponer la ampliación del plazo por el actuario, sino para adoptar el acuerdo de ampliación.

4. DILACIONES NO IMPUTABLES A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Tal y como hemos anticipado, en materia de dilaciones el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, al emplear la expresión «dilaciones no imputables a la Administración tributaria», permite calificar como dilaciones –excluyéndolas del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras– situaciones que, vigente la Ley 1/1998, no podían ser calificadas como tales, al no estar ocasionadas de forma directa por el obligado tributario. La Ley 58/2003 no contiene una enumeración de los supuestos que se consideran «dilaciones no imputables a la Administración tributaria», siendo el artículo 104 del RGA el que, de forma similar, pero más amplia, a lo establecido en el artículo 31 del RGIT, establece una lista **no cerrada** de dilaciones que quedan excluidas del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

La exclusión de las dilaciones «no imputables a la Administración tributaria» del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras opera, en la práctica, sumando el número de días de dilación, computados por días naturales, a la fecha en que, en ausencia de dilaciones, vencería el plazo máximo de duración, obteniendo de esta manera la fecha en que, teniendo en cuenta las dilaciones, debe considerarse vencido el plazo máximo de 12 ó 24 meses. Así, por ejemplo, en un procedimiento inspector iniciado el 20 de enero de 2007, en que no se dan las circunstancias para ampliar el plazo máximo de duración a 24 meses, si existen 25 días de dilaciones, el plazo máximo de 12 meses vencería el 14 de febrero de 2008 (20 de enero de 2008 más 25 días naturales).

De acuerdo con el artículo 104 del RGA, se consideran dilaciones en el procedimiento por causas no imputables a la Administración, **entre otras**, las siguientes (nos centraremos exclusivamente en aquellas dilaciones que pueden tener lugar en el curso de un procedimiento inspector):

I. Letra a) del artículo 104 del RGA.

La letra a) del artículo 104 del RGA califica como dilación «los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria».

El artículo 104 a) del RGA aclara una cuestión que, pese a su obviedad, ha sido, en ocasiones, incorrectamente interpretada por la Inspección en sus acuerdos de liquidación: cuando se solicita la

aportación de una documentación y esta no se aporta, la dilación no comienza en la fecha en que se solicita la documentación, sino desde el día siguiente a la fecha en que vence el plazo concedido para aportarla. Así, por ejemplo, si en diligencia de 1 de noviembre del año 2007 se solicita que se aporte cierta documentación en la siguiente visita, y esta se fija para el día 15 de noviembre, la dilación, en caso de no aportarse la documentación, comenzaría el día 16 de noviembre de 2007, y no el 1 de noviembre.

La letra a) del artículo 104.4 del RGA señala, al igual que hacía el artículo 31.bis.2 del RGIT, que los requerimientos de documentación que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos hasta su debida cumplimentación, «lo que se advertirá al obligado tributario». El requisito de advertencia al obligado tributario ha generado la discusión de los efectos que conlleva su incumplimiento, y más concretamente, sobre si puede imputarse dilación al obligado tributario en el caso de que la Inspección no haga constar en diligencia la no aportación, o deje constancia de la misma en una diligencia posterior, supuesto este último en el cual se ha discutido si la dilación comienza en el momento de la no aportación íntegra de la documentación o en el momento en que, con posterioridad, la Inspección advierte al obligado tributario de tal circunstancia. Esta cuestión ha sido abordada por el TEAC, entre otras, en su Resolución de 16 de marzo de 2005. En esta resolución el TEAC analiza un supuesto en que la Inspección, ante la falta de aportación de determinada documentación, reiteró la solicitud al obligado tributario, pero sin dejar constancia en diligencia de la advertencia de que la no aportación de la documentación constituía una dilación. El TEAC sostiene que la reiteración en la solicitud de la documentación impide apreciar que el contribuyente desconociese o pudiese desconocer que no había aportado a la Inspección toda la información que le había sido solicitada, siendo por tanto procedente imputar una dilación aun cuando no se hiciese constar formalmente en diligencia la advertencia prevista en el artículo 31.bis del RGIT.

Más problemática se torna la apreciación de si existe o no dilación en aquellos supuestos en los que, pese a no aportarse parte de la documentación solicitada, no se reitera la solicitud de la documentación no aportada y no se advierte de forma expresa al obligado tributario de que está incurriendo en una dilación. En nuestra opinión la existencia de una dilación en estos casos debe analizarse partiendo de un concepto material de dilación, entendida esta, de acuerdo con la definición recogida en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, como «la retardación o detención de una cosa por algún tiempo», es decir, entendiendo, como hace el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de La Rioja en su Sentencia de 22 de octubre de 2001 (recurso 446/2000), que «el contenido de una actuación dilatoria debe ser contemplado desde la perspectiva de la certeza de producir la dilación y no desde la falta de colaboración obstructiva del contribuyente para lo que el ordenamiento arbitra medidas singulares como la establecida en el RGIT, artículo 41, cuya rúbrica es Resistencia a la actuación de la Inspección de los Tributos». En un supuesto en el que no se aporta parte de la documentación solicitada y la Inspección no reitera la petición de la documentación y no advierte al interesado de que está en dilación hasta fechas posteriores, la lógica indica que el entorpecimiento de la actuación se produce desde el momento en que se advierte al interesado de que existe documentación que no ha sido aportada, ya que este en el momento en el cual se exterioriza frente al obligado tributario que la no aportación de la documentación entorpece o impide continuar las actuaciones.

En un supuesto como el descrito el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia sostuvo, en la resolución dictada en la reclamación 935/00, la imposibilidad de imputar una dilación al contribuyente, argumentando lo siguiente:

«(...) no obstante, debe observarse también que en ningún momento de la entrega de la documentación solicitada, se le hizo la advertencia de que dado que la solicitud no figuraba debidamente cumplimentada la documentación presentada no se tendría por recibida a efectos del cómputo hasta que el requerimiento no fuese íntegramente atendido, **por lo que no cabe, que transcurridos 270 días se manifieste al obligado tributario que dicho retraso le resulta imputable íntegramente.** (...) la Administración debe poner la suficiente diligencia para el cumplimiento de los plazos, a pesar del incumplimiento del obligado tributario (...).»

En apoyo de esta tesis cabe citar asimismo el contenido de la Instrucción 2/99 del Departamento de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), y el artículo 102.4 del RGA. La Instrucción 2/99 que establece en su apartado VI.2 lo siguiente:

«VI.2. Diligencias.

En toda actuación practicada ante un contribuyente deberá formalizarse la oportuna diligencia.

En las diligencias constarán los datos establecidos reglamentariamente, la hora de inicio y fin de las actuaciones, y la fecha y lugar de la reanudación de las mismas, cuando así proceda.

Además, se hará constar en diligencia:

– Los documentos requeridos aportados y **los pendientes de aportar, con reiteración detallada de la petición, en su caso, y la advertencia, cuando proceda, de que los días transcurridos por dilaciones imputables al contribuyente no se incluirán en el cómputo del plazo máximo de conclusión de las actuaciones.** (...).»

En este mismo sentido, el artículo 102.4 del RGA establece que «los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración deberán documentarse adecuadamente para su constancia en el expediente».

Tanto la Instrucción 2/99 como el RGA evidencian que es obligación de los actuarios reflejar en diligencia la documentación pendiente de aportar y la existencia de dilaciones, de forma que, el incumplimiento de ambas obligaciones debe desembocar, a nuestro juicio, en la imposibilidad de imputar una dilación al obligado tributario. Lo contrario equivaldría a vaciar de contenido el mandato contenido en el artículo 102.4 y la obligación de advertencia establecida en el artículo 104 a) del RGA.

La imputación de dilaciones por no aportar la documentación solicitada tiene otras zonas de incertidumbre. Así, cabe preguntarse si puede imputarse una dilación por no aportar documentación

que a la postre se revela innecesaria, irrelevante o superflua para las actuaciones. Respecto de esta cuestión, el TSJ de Valencia ha señalado en su Sentencia de 3 de octubre de 2005 (recurso 2631/2003) que la no aportación de determinada documentación no puede dar lugar a la imputación de una dilación al contribuyente cuando ello no impide a la Administración regularizar la situación del obligado tributario. Abundando en esta idea cabe citar la Sentencia de la AN de 7 de julio de 2005 (dictada en el recurso n.º 824/02), en la que dicho tribunal señala que no interrumpe la prescripción una diligencia en la que la Inspección se limita a pedir datos de terceros que no se tuvieron en cuenta en la regularización y respecto a la que la Inspección no ha justificado las razones para la petición. Si bien esta última sentencia se refiere a la existencia de una interrupción injustificada de actuaciones, entendemos que la ratio que inspira la misma es también aplicable a la apreciación de la existencia de dilaciones.

En conexión con la anterior cuestión cabe asimismo preguntarse si puede imputarse una dilación al obligado tributario por no aportar parte de la documentación desde el momento en que la Administración dispone de toda la información necesaria para practicar la liquidación. En relación con esta cuestión debemos recordar que existen resoluciones judiciales (entre otras, SAN de 31 de octubre de 2002, dictada en el recurso 550/2000, STS de 11 de mayo de 2004, SSAN de 30 de junio de 2005 (JT 147/2006), 12 de mayo de 2005 (JUR 2005/240288) y 19 de mayo de 2005 (JUR 2005/240275) que aprecian la existencia de una interrupción injustificada de las actuaciones desde el momento en que la Inspección dispone de todos los elementos necesarios para practicar la liquidación. Esta doctrina, en nuestra opinión, es aplicable también a las dilaciones por no aportar documentación, de forma que no cabría imputar una dilación al obligado tributario por no aportar documentación desde el momento en que la Inspección dispone de todos los elementos necesarios para practicar la liquidación, ya que se trataría de documentación innecesaria.

II. Letra b) del artículo 104 del RGA.

La letra b) del artículo 104 califica como dilación no imputable a la Administración «la aportación por el obligado tributario de nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones». Esta dilación, según la norma reglamentaria, se computa desde el día siguiente al de finalización del plazo de dicho trámite hasta la fecha en que se aporten, salvo en el supuesto de que los documentos hubiesen sido requeridos durante la tramitación del procedimiento, en cuyo caso la dilación se debe computar, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 a) del RGA, desde el día siguiente a la fecha fijada para aportar la documentación.

Esta dilación hay que ponerla en conexión con el, a nuestro juicio, muy desafortunado artículo 96.4 del RGA, que establece que «una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución». Este precepto, además de incorporar con carácter general para los procedimientos tributarios una norma que no aparece recogida en la

Ley 30/1992¹², supone la generalización, sin norma de rango legal que lo respalde, de la regla que, exclusivamente para los supuestos de estimación indirecta, establece el artículo 158.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Anticipamos asimismo que en su aplicación práctica la Administración tributaria será restrictiva a la hora de apreciar la «imposibilidad» de haber aportado los documentos con anterioridad al vencimiento del trámite de audiencia, pudiendo con ello dar lugar a situaciones absurdas, como serán aquellas en las que, pese a no haber dictado todavía el acuerdo de liquidación que pone fin al procedimiento de comprobación, la Administración, al amparo del artículo 96.4 del RGA, ignore documentos decisivos para resolver sobre la procedencia del acuerdo de liquidación por el mero hecho de haber sido aportados una vez vencido el trámite de audiencia. Cabe asimismo preguntarse si tiene sentido esta limitación cuando el obligado tributario podrá aportar esos documentos en vía de recurso contencioso-administrativo al amparo del artículo 56 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. ¿Tiene sentido demorar a la vía contenciosa la valoración de la prueba documental aportada una vez vencido el trámite de audiencia, pero antes de dictarse el acuerdo de liquidación? Entendemos que no.

Por lo demás, de la interpretación conjunta de los artículos 96.4 y 104 b) del RGA resultan las siguientes reglas prácticas sobre aportación de documentos y dilaciones:

- i) Una vez vencido el plazo del trámite de audiencia o el de alegaciones, la Administración no aceptará la incorporación al expediente de prueba documental relativa a los hechos que se discutan, salvo en el caso de que el obligado tributario acredite la imposibilidad de haber aportado la documentación con anterioridad.
- ii) Si se prueba tal imposibilidad, la documentación será tenida en cuenta, pero se imputará una dilación al obligado tributario.

La letra b) del artículo 104 del RGA plantea asimismo el interrogante de si puede calificarse como dilación la presentación de un escrito de alegaciones fuera de plazo con el que no se aportan nuevos documentos y pruebas. En nuestra opinión en este caso no cabría imputar dilación alguna al contribuyente, ya que el incumplimiento del plazo para formular alegaciones solo podría dar lugar, al amparo del artículo 76.3 de la Ley 30/1992, a que se declare el decaimiento en el derecho al trámite del obligado tributario, pero no a la imputación de una dilación ni a al desconocimiento de las alegaciones por la Administración.

III. Letra c) del artículo 104 del RGA.

El artículo 104 c) del RGA califica como dilación no imputable a la Administración la concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplaza-

¹² La Ley 30/1992 no contiene, para el procedimiento administrativo común, un precepto similar al del artículo 96.4 del RGAP. El único precepto que limita la prueba que puede ser valorada no al dictarse la resolución del procedimiento, sino en vía de recurso, es el artículo 112.1, que dispone que en la resolución de los recursos no se tendrán en cuenta hechos, documentos o alegaciones del recurrente, cuando habiendo podido aportarlos en el trámite de alegaciones no lo haya hecho.

miento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar.

Que el aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado tributario (por ejemplo, el retraso de una comparecencia ante la Inspección) debe computarse como una dilación no imputable a la Administración está fuera de toda duda. Se ha discutido si el aplazamiento de las actuaciones por vacaciones del personal de una empresa que está siendo inspeccionada podía calificarse como dilación imputable al obligado tributario. Sobre esta cuestión se ha pronunciado la AN, en su Sentencia de 25 de febrero de 2004 (recurso 97/2003), considerando que este aplazamiento no podía ser considerado como una dilación imputable al obligado tributario. Por el contrario, la AN, en su Sentencia de 11 de octubre de 2006 (recurso 802/2003), considera que el aplazamiento de las actuaciones por el período vacacional no de los trabajadores, sino del representante del obligado tributario, sí debe computarse como dilación en el procedimiento.

Otro supuesto al que resulta aplicable la letra c) es a la solicitud de ampliación del plazo para formular alegaciones en el trámite de audiencia previo a la firma de las actas y para formular alegaciones a las actas de disconformidad. Hasta ahora estas ampliaciones de plazo, que podían ser solicitadas al amparo de lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley 30/1992, planteaban el problema de su calificación como dilaciones en aquellos supuestos en que la solicitud no era contestada de forma expresa, dado que el artículo 31 bis del RGIT calificaba como dilaciones solo aquellos aplazamientos solicitados por el obligado tributario «en los casos en que se considere procedente»^{13, 14}. Este problema desaparece con el nuevo artículo 91 del RGA, cuyo apartado establece la regla del silencio positivo al disponer que «La ampliación se entenderá automáticamente concedida por la mitad del plazo inicialmente fijado con la presentación en plazo de la solicitud, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de la finalización del plazo que se pretenda ampliar». Es decir, en caso de que la Administración no conteste de forma expresa la solicitud de ampliación del plazo esta se tiene por concedida, existiendo una dilación imputable al obligado tributario.

IV. Letra e) del artículo 104 del RGA.

El artículo 104 e) del RGA califica como dilación no imputable a la Administración el retraso en la notificación de las propuestas de resolución o de liquidación o en la notificación del acuerdo

¹³ El TSJ de Valencia, en su Sentencia de 23 de mayo de 2003, dictada en el recurso 716/2003, señala que la Administración debe resolver sobre la petición de suspensión, resolución que debe ser expresa, no superar los límites que señala el artículo 49 de la Ley 30/1992, y que nunca puede entenderse suspendido el procedimiento por haberlo implícitamente o tácitamente concedido la Administración, en la medida en que una situación de tal contenido implicaría prácticamente la violación de la norma que le impone a la Administración la obligación de resolver en plazo, y por supuesto, la de interrupción de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

¹⁴ La AN ha considerado en sus Sentencias de 3 de marzo de 2006 (recurso 613/2003) y 3 de octubre de 2007 (dos, dictadas en los recursos 507/2004 y 563/2004) que la ampliación del plazo para formular alegaciones no constituye una dilación imputable al obligado tributario. En sentido contrario se ha pronunciado la propia AN en sus Sentencias de 18 de julio de 2006 (recurso 1094/2003) y 12 de febrero de 2004 (recurso 1058/2001).

por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por el tiempo que transcurra desde el día siguiente a aquel en que se haya realizado un intento de notificación hasta que dicha notificación se haya producido.

Este precepto supone, en la práctica, aplicar la regla contenida en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003 y en el artículo 58.4 de la Ley 30/1992 a la notificación de actos distintos del acuerdo de liquidación, lo cual no deja de ser sorprendente si tenemos en cuenta que el artículo 104.2 establece esta regla «a los solos efectos» de entender cumplida la obligación de notificar el acuerdo de liquidación dentro del plazo de 12 meses establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003.

V. Letra f) del artículo 104 del RGA.

El artículo 104 e) del RGA califica como dilación no imputable a la Administración «La aportación por el obligado tributario de datos, documentos o pruebas relacionados con la aplicación del método de estimación indirecta desde que se deje constancia en el expediente, en los términos establecidos en el artículo 158.3 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

El artículo 158.3 a) de la Ley 58/2003, al que se remite la letra f) del artículo 104 del RGA, trata de dar solución a aquellas situaciones en las que el contribuyente fuerza la aplicación del método de estimación indirecta mediante la no aportación de la documentación solicitada por la Inspección para, posteriormente, aportar dicha documentación en vía económico-administrativa o en vía contenciosa alegando la improcedencia de la estimación indirecta. Para este tipo de situaciones el artículo 158.3 a) de la Ley 58/2003 dispone que los datos, documentos o pruebas relacionados con las circunstancias que motivaron la aplicación del método de estimación indirecta únicamente podrán ser tenidos en cuenta en la regularización o en la resolución de los recursos o reclamaciones que se interpongan contra la misma cuando se aporten con anterioridad a la propuesta de regularización, y añade que no se incluirá en el plazo máximo de 12 meses «el período transcurrido desde la apreciación de dichas circunstancias hasta la aportación de los datos, documentos o pruebas». Coherentemente con el mandado legal el artículo 104 del RGA califica este supuesto como dilación no imputable a la Administración.

5. CAUSAS DE INTERRUPCIÓN JUSTIFICADA DE LAS ACTUACIONES

El artículo 103 del RGA, desarrollando el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, establece los supuestos de interrupción justificada de las actuaciones. Al igual que hacía el artículo 31.bis del RGIT, aprobado por Real Decreto 939/1986, se establecen como supuestos tasados de interrupción justificada de las actuaciones las peticiones de datos o informes a otros órganos de la Administración del Estado y a otras Administraciones públicas, la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente, la interrupción por causas de fuerza mayor, y se añaden tres nuevos supuestos de interrupción justificada:

- i) Cuando se solicite a la Comisión consultiva el informe preceptivo a que se refiere el artículo 159 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por el tiempo que trans-

curra desde la notificación al interesado a que se refiere el artículo 194.2 de este Reglamento hasta la recepción del informe por el órgano competente para continuar el procedimiento o hasta el transcurso del plazo máximo para su emisión [art. 103 c) del RGA].

- ii) Cuando la determinación o imputación de la obligación tributaria dependa directamente de actuaciones judiciales en el ámbito penal, por el tiempo transcurrido desde que se tenga conocimiento de la existencia de dichas actuaciones y se deje constancia de este hecho en el expediente o desde que se remita el expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal hasta que se conozca la resolución por el órgano competente para continuar el procedimiento [art. 104 d) del RGA].
- iii) Cuando se plantee el conflicto de competencias ante las Juntas Arbitrales previstas en los artículos 24 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, 66 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concerto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, y 51 de la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, por el tiempo que transcurra desde el planteamiento del conflicto hasta la resolución dictada por la respectiva Junta Arbitral.

La novedad de mayor trascendencia no radica, a nuestro juicio, en la introducción de tres nuevos supuestos de interrupción justificada, sino en los matices de redacción que se introducen en dos de los supuestos que ya recogía el artículo 31.bis del RGIT.

En el supuesto de interrupción justificada por remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente el artículo 103 del RGA señala que el período de interrupción cesa cuando «se produzca la recepción del expediente devuelto o de la resolución judicial por el **órgano competente para continuar el procedimiento**». Con el RGIT, aprobado por Real Decreto 939/1986, esta interrupción justificada de las actuaciones concluía cuando el expediente era devuelto o la resolución judicial era notificada al Servicio Jurídico de la AEAT, corriendo a cargo de la Inspección el tiempo que transcurría desde la recepción del expediente o de la resolución judicial hasta que se reanudaban las actuaciones. Con el nuevo reglamento el período de tiempo que media entre la recepción del expediente o de la resolución judicial por el Servicio Jurídico de la AEAT y su remisión a la unidad de inspección que deba continuar las actuaciones parece que no debe computar a efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones. Se trata de una norma cuya justificación es difícilmente comprensible, ya que no encontramos argumento jurídico alguno que sustente que la demora de la propia AEAT en reanudar las actuaciones deba excluirse del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones. Se trata de una norma de gran trascendencia práctica, sobre todo en aquellos supuestos en que resulte aplicable el plazo de seis meses regulado en el párrafo 2.º del artículo 150.5 de la Ley 58/2003.

También son trascendentes los matices de redacción de la letra a) del artículo 103 RGA: el artículo 31.bis del RGIT hablaba de datos e informes pedidos a otros órganos de la misma o de otras Administraciones; el artículo 103 del RGA habla de datos, informes, **dictámenes o valoraciones** solicitados a otros órganos o **unidades administrativas** de la misma Administración o de otras Administraciones. Hasta el momento la referencia que hacía el artículo 31.bis del RGIT a «otros órganos de la Adminis-

tración del Estado» era interpretada en el sentido de que solo existía interrupción justificada cuando los órganos de la AEAT solicitaban datos o informes a un órgano administrativo encuadrado en una Secretaría de Estado distinta. La nueva redacción no solo amplía el objeto de las solicitudes a dictámenes y valoraciones, sino que, al hacer referencia a «otras unidades administrativas», parece querer amparar como interrupción justificada las peticiones formuladas a otras unidades administrativas encuadradas dentro de la misma Secretaría de Estado.

6. LA INTERRUPCIÓN INJUSTIFICADA DE LAS ACTUACIONES DURANTE MÁS DE SEIS MESES

El artículo 150.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone que la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar la Inspección actuación alguna durante más de seis meses, siempre que la interrupción no esté motivada por causas imputables al obligado tributario, produce, entre otros efectos, que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta el momento en que tiene lugar la interrupción injustificada. De esta forma, cuando se produce una interrupción injustificada de las actuaciones por un plazo superior a seis meses, el contribuyente se encuentra, a efectos de la prescripción de la deuda tributaria, en una situación igual a la que tenía antes de iniciarse las actuaciones inspectoras, siendo la fecha de la primera actuación administrativa realizada tras la interrupción injustificada la que se toma en cuenta a efectos de apreciar la prescripción del derecho a liquidar ¹⁵.

A continuación plantearemos un ejemplo que nos permitirá apreciar el efecto que sobre la prescripción del derecho a liquidar tiene la existencia de una interrupción injustificada de las actuaciones. Sobre este ejemplo iremos posteriormente introduciendo modificaciones para analizar la problemática de las interrupciones injustificadas.

Supongamos una actuación inspectora iniciada el 15 de abril de 2006, cuyo alcance es el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2001 y 2002, y el IVA ¹⁶ del ejercicio 2002, en la que se han extendido diligencias los días 1 de mayo, 18 de mayo, 15 de junio, 16 de diciembre de 2006 y 30 de enero de 2007, en la que el 15 de febrero de 2007 se firman actas de disconformidad, y en la que el 10 de abril de 2007 se notifica el acto administrativo de liquidación.

En el supuesto planteado es evidente que existe una interrupción injustificada de más de seis meses entre el 15 de junio y el 16 de diciembre de 2006. El efecto de esta interrupción es que **nada de lo actuado hasta la diligencia de 16 de diciembre de 2006**—esta diligencia es la primera actuación administrativa realizada tras la interrupción injustificada— **interrumpe la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria**, de forma que la interrupción injustificada de las actuaciones da lugar a la prescripción del derecho a liquidar en relación al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2001 (cuyo *dies ad quem* del plazo de prescripción es el 25 de julio de 2006), y en relación al

¹⁵ Véase Resolución del TEAC de 25 de febrero de 2004, RG 2824/2001.

¹⁶ Supondremos que el período de liquidación es trimestral, y no mensual.

IVA, trimestres 1.º, 2.º y 3.º (cuyos *dies ad quem* del plazo de prescripción eran, respectivamente, los días 20 de abril, 20 de julio y 20 de octubre de 2006).

Para apreciar la existencia de interrupciones injustificadas de actuaciones por un plazo superior a seis meses es necesario analizar todas y cada una de la diligencias extendidas a lo largo de las actuaciones, ya que es necesario verificar si todas y cada una de las diligencias documentan actuaciones administrativas tendencialmente ordenadas a iniciar o proseguir el procedimiento inspector o que, sin responder meramente a la finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan de forma efectiva a la liquidación de los conceptos tributarios objeto de comprobación, ya que, como ha señalado el TS, entre otras, en sus Sentencias de 6 de noviembre de 1993 (RJ 1993/8418), 6 de mayo de 2002 (RJ 2002/4230), 11 de mayo de 2004 (RJ 2004/4888) y 17 de mayo de 2005 (RJ 2005/5240), solo este tipo de actuaciones tienen el efecto de interrumpir la prescripción del derecho a liquidar.

Partiendo de esta doctrina, la AN¹⁷ ha empleado en diversas sentencias el término «diligencia argucia» para referirse a aquellas diligencias en las que se documentan actuaciones innecesarias para hacer avanzar el procedimiento inspector, y cuya finalidad sería únicamente crear una apariencia de actuación que impidiese considerar que las actuaciones habían estado interrumpidas durante más de seis meses. Se trata de diligencias, en palabras de la AN, «cuyo propósito exclusivo es el de aparentar el progreso de la actividad inspectora, sin que materialmente vengan referidas a actos de verdadero impulso» (SSAN de 23 de noviembre de 2006, 5 de octubre de 2006, 3 de noviembre de 2005 y 17 de febrero de 2005, entre otras), que carecen de «consistencia objetiva», al no documentar actuaciones conducentes al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del Impuesto (SAN de 21 de septiembre de 2003, JUR 2003/58166; y SAN de 31 de octubre de 2002, JUR 2002/58242), que es el requisito que exigía el artículo 66.1 a) de la Ley 230/1963 y exige en la actualidad el artículo 68 de la Ley 58/2003 para que las actuaciones administrativas tengan eficacia interruptiva de la prescripción, y que, «idealmente suprimidas, el resultado habría sido el mismo» (SSAN 30 de junio de 2005 y 17 de noviembre de 2005). Evidentemente estas «diligencias argucia» no interrumpen la prescripción, y debe prescindirse de las mismas a la hora de analizar la existencia de interrupciones injustificadas de las actuaciones.

Existen numerosos pronunciamientos judiciales que aprecian la existencia de interrupciones injustificadas de las actuaciones de duración superior a seis meses por carecer alguna de las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones del requisito de consistencia objetiva. Sin ánimo de exhaustividad podemos citar los siguientes supuestos de diligencias que carecen de virtualidad interruptiva de la prescripción:

- i) No interrumpe la prescripción una diligencia en la que la Inspección se limita a aplazar las actuaciones a una fecha posterior, apreciando el tribunal la existencia de una interrupción injustificada de actuaciones superior a seis meses al mediar (SAN de 17 de febrero de 2005, JUR 2005/217945).
- ii) No interrumpe la prescripción una diligencia en la que la Inspección solicita documentación que ya obra en su poder (SAN 30 de junio de 2006, JT 147/2005).

¹⁷ El término «diligencia argucia» también ha sido empleado por el TSJ de Cataluña, entre otras, en sus Sentencias de 6 de abril de 2006 y 4 de mayo de 2006.

- iii) No interrumpe la prescripción una diligencia en la que la Inspección se limita a recapitular la documentación pendiente de aportar (SAN de 29 de septiembre de 2005, JUR 2005/1670).
- iv) No interrumpe la prescripción una diligencia que no consta en el expediente administrativo (SSAN de 9 de mayo de 2005, 22 de julio de 2004 y 10 de noviembre de 2006).
- v) No interrumpe la prescripción una diligencia en la que la Inspección se limitan a pedir datos de terceros que no son tenidos en cuenta en la regularización y respecto de los que la Inspección no ha justificado las razones para la petición (SAN de 7 de julio de 2005, dictada en el recurso n.º 824/2002, JUR 2005/244329).

Volviendo a nuestro ejemplo, si entre el 15 de junio y el 16 de diciembre de 2006 existiese una diligencia extendida el 20 de septiembre, aparentemente no existiría una interrupción injustificada de más de seis meses. Pero si esa diligencia fuese una diligencia en la que se solicita exclusivamente información de la que ya dispone la Inspección, o en la que la Inspección se limita a citar al contribuyente para la visita del 16 de diciembre, nos encontraríamos ante una diligencia que no interrumpe la prescripción, y existiría una interrupción injustificada de actuaciones entre el 15 de junio y el 16 de diciembre de 2006.

Al margen de las «diligencias argucia» existen otras cuestiones problemáticas a la hora de apreciar la existencia de interrupciones injustificadas de actuaciones. Una de ellas es la discusión de si las actuaciones de la Inspección, a efectos de considerar que no ha existido una interrupción injustificada, deben realizarse con el conocimiento formal del obligado tributario. Volviendo a nuestro ejemplo inicial, se trataría de dilucidar si existiría una interrupción injustificada de las actuaciones superior a seis meses en el supuesto de que entre las diligencias de 15 de junio y 16 de diciembre de 2006 la Inspección hubiese realizado actuaciones con terceros –por ejemplo, un requerimiento de información bancaria– sin el conocimiento formal del obligado tributario. La tesis defendida por el TEAC en esta cuestión es que la ausencia de diligencias extendidas con el contribuyente en un período superior a seis meses no implica, necesariamente, la existencia de una interrupción injustificada de las actuaciones, siempre y cuando exista en el expediente prueba de que las actuaciones continuaron en este período de tiempo, aun cuando el obligado tributario no tenga conocimiento formal de las actuaciones en esos seis meses, sino con posterioridad (resoluciones del TEAC de 6 octubre 1992, RG 4998/1991, Resolución de 31 mayo 1995, JT 1995/935, y Resolución de 9 de julio de 1998, JT 1998/1575). Es decir, en opinión del TEAC, siempre que en el expediente administrativo quede acreditado que ha existido actuación administrativa, aun sin conocimiento formal del obligado tributario, no podría apreciarse la existencia de una interrupción injustificada de actuaciones. Existen, no obstante, ciertos pronunciamientos judiciales que se apartan de la tesis del TEAC, apreciando la existencia de una interrupción injustificada de las actuaciones en supuestos en los que, pese a existir actuaciones administrativas, estas no han sido realizadas con conocimiento formal del obligado tributario. Tal es el caso de las Sentencias de la AN de 6 de febrero de 2001 (recurso 1182/1998) y de 26 de julio de 2005 (recurso 1220/2002), y de la Sentencia del TS de 28 de enero de 1998 (RJ 1998/1084).

También plantea problemas el significado que debe darse a la expresión «por causas no imputables al obligado tributario». En relación con esta cuestión hemos comprobado en nuestra práctica

profesional cómo la Inspección de Hacienda sostiene en sus acuerdos de liquidación que, en aquellos supuestos en los que el contribuyente se encuentra en dilación por no haber aportado determinada documentación, o por haber solicitado un aplazamiento de las actuaciones, o por no haber comparecido en una determinada fecha, la existencia de una dilación imputable al obligado tributario justificaría la inactividad de la Inspección, que supuestamente se vería imposibilitada a actuar como consecuencia de la dilación. Volviendo a nuestro ejemplo, de acuerdo con esta tesis, si el 15 de junio de 2006 el contribuyente no hubiese aportado una documentación que le había sido previamente requerida, siendo aportada la misma el 16 de diciembre de 2006, no existiría una interrupción injustificada de actuaciones entre ambas fechas, y ello aun cuando en este lapso temporal la Inspección no realizase ningún tipo de actuación. En nuestra opinión esta tesis no puede aplicarse de forma generalizada en todos los casos, ya que junto a supuestos en los que la falta de colaboración determinante de la dilación imputable al contribuyente puede impedir de forma real y efectiva que la Inspección continúe sus actuaciones, pueden existir muchos supuestos en los que esto no sea así. En nuestra opinión, dado que el artículo 102.7 del RGIT, al igual que el artículo 31.bis.4 del RGIT, permite a la práctica de actuaciones cuando el contribuyente incurre en una dilación, solo cabría entender que la interrupción injustificada es imputable al obligado tributario cuando la Inspección ha realizado ya todas las actuaciones necesarias para comprobar los tributos incluidos en el alcance de las actuaciones, con excepción de las que pudieran derivarse de la documentación solicitada y no aportada por el contribuyente. Es decir, solo cuando la dilación es materialmente la causa que impide continuar las actuaciones cabría entender que la interrupción de las actuaciones es imputable al obligado tributario. Entender lo contrario equivaldría a legitimar la inactividad de la Inspección por el mero hecho de que el contribuyente incurriese en una dilación, lo cual no se compadece con lo dispuesto en los artículos 102.7 del RGIT, al igual que el artículo del RGIT.

En relación con la existencia de interrupciones injustificadas de actuaciones también ha sido objeto de discusión si la presentación de alegaciones al acta por el contribuyente impide apreciar la existencia de una interrupción injustificada de actuaciones en aquellos casos en que entre la firma del acta y la notificación del acuerdo de liquidación transcurrieran más de seis meses, y ello con independencia de que entre ambas fechas se haya presentado escrito de alegaciones por el obligado tributario. En este supuesto el TSJ de Madrid, en sus Sentencias de 8 de abril de 2005 (JT 2005/658), 2 de diciembre de 2005 (JUR 2006/40782) y 27 de febrero de 2006 (JUR 2006/118843), con cita de las Sentencias del TS de 2 de junio de 2002 y 29 de octubre de 2002, ha considerado que existe una interrupción injustificada de actuaciones por plazo superior a seis meses.

7. LA INAPLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE ESTANQUEIDAD TRIBUTARIA EN EL ÁMBITO PROCEDIMENTAL: LOS ARTÍCULOS 102.2 Y 184.6 DEL RGIT

Una cuestión sobre la que ha existido discusión hasta el momento es si en los procedimientos inspectores en los que se comprueban varios conceptos tributarios y/o ejercicios las actuaciones inspectoras debían considerar únicas, de forma que las dilaciones, los períodos de interrupción justificada y las interrupciones injustificadas de las actuaciones deban analizarse de forma conjunta para todos los conceptos tributarios objeto de comprobación, y no de forma independiente para cada uno de ellos.

El criterio defendido por la Inspección y por el TEAC en esta materia (por todas Resoluciones de 26 de marzo de 2004, RG 6577/2000) es que las actuaciones inspectoras son únicas, de forma que «no existe una interrupción injustificada de actuaciones cuando 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».

Este criterio administrativo ha sido rebatido por diversos pronunciamientos jurisdiccionales de la AN y de TSJ que, invocando el principio de estanqueidad tributaria, consideran que los períodos de interrupción injustificada de las actuaciones deben analizarse de forma independiente para cada uno de los tributos o conceptos tributarios comprobados, e incluso, aunque se trate de un mismo tributo, para cada uno de los ejercicios o períodos de declaración objeto de comprobación. Evidentemente esta misma tesis podría ser aplicable a los supuestos de dilaciones imputables al obligado tributario, y es este efecto el que trata de evitar la norma reglamentaria.

Así, la AN, en su Sentencia de 18 de julio de 1995 (dictada en el recurso 773/1993), señala que, en virtud del principio de estanqueidad tributaria, existe un interrupción injustificada de actuaciones por existir más de seis meses entre dos diligencias referidas al concepto tributario retenciones del trabajo, y ello pese a que entre estas dos diligencias existían varias referidas al IVA y al Impuesto sobre Sociedades. Esta tesis, que supone atribuir a una diligencia eficacia interruptiva de la prescripción tan solo respecto de los conceptos tributarios y/o ejercicios a los que afectan efectivamente las actuaciones de comprobación en ella documentadas, ha sido posteriormente sostenida por la AN en su Sentencia de 21 de abril de 2005 (recurso 719/2002), por el TSJ de Madrid en su Sentencia de 17 de diciembre de 2004 (recurso 1498/2001), y por el TSJ de Castilla y León en Sentencias de 16 de febrero de 2001 (recurso 2120/1998) y 19 de abril de 2006 (recurso 1473/2000).

También abundan en este sentido las Sentencias de la AN de 23 de marzo de 2006 (JUR 2006/117912 y JUR 2006/126688), 30 de marzo de 2006 (JUR 2006/126573) y 17 de mayo de 2007 (JUR 2007/192386), en las que la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN afirma no compartir la tesis del Abogado del Estado según la cual «en el seno de un procedimiento único donde se regularicen diversos conceptos impositivos y períodos –lo que no deja de constituir un supuesto de acumulación administrativa, esto es, un conjunto de procedimientos reunidos bajo una tramitación única–, cualquier actuación seguida en el seno de esas actuaciones comunes afectaría a la totalidad de conceptos y períodos en trance de regularización». Es decir, a juicio de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN, cuando en un procedimiento de inspección se comprueban varios impuestos y/o ejercicios, no nos encontramos ante un único procedimiento administrativo, sino ante un supuesto de acumulación de procedimientos administrativos –mecanismo previsto en el art. 73 de la Ley 30/1992–, en el que las actuaciones referidas a uno solo de los impuestos o ejercicios comprobados no afectaría a los demás.

La tesis defendida por la AN en las anteriores sentencias, si bien se refiere a interrupciones injustificadas de actuaciones, podría extrapolarse al análisis de las dilaciones, entendiendo que la apreciación de las mismas debería hacerse de forma independiente para cada uno de los conceptos tributarios y/o ejercicios incluidos en el alcance de las actuaciones inspectoras. Así lo ha entendido

el TSJ de Cataluña en sus Sentencias de 9 de noviembre de 2006 (recurso 199/2003), 24 de noviembre de 2006 (recurso 202/2003) y 23 de febrero de 2007, en la que considera que la no aportación de determinada documentación necesaria para la comprobación del IVA no constituye una dilación a efectos de la comprobación del Impuesto sobre Sociedades.

La reacción de la Administración ante estas resoluciones judiciales son los artículos 102.1, 184.1, 184.6 y 184.7 del RGA, en los que se configura el procedimiento inspector como un procedimiento único a efectos del cómputo de dilaciones, ampliaciones de plazo e interrupciones justificadas e injustificadas de las actuaciones. Dichos preceptos establecen lo siguiente:

- Artículo 102.2 del RGA: «Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, **con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento**».
- Artículo 184.1 del RGA: «En los términos previstos en este artículo se podrá acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección previsto en el [artículo 150.1 de la Ley 58/2003](#), de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando concurra, en relación con cualquiera de las obligaciones tributarias o períodos a los que se extienda el procedimiento, alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 1 y 4 del citado artículo. **Dicho acuerdo afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a los que se extienda el procedimiento**».
- Artículo 184.6 del RGA: «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».
- Artículo 184.7 del RGA: «La reanudación de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, tendrán efectos interruptivos de la prescripción **respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a que se refiera el procedimiento**».

Todos estos preceptos reglamentarios tratan de dar cobertura al criterio administrativo según el cual las actuaciones inspectoras son únicas, de forma que las dilaciones, las ampliaciones de plazo, y los períodos de interrupción justificada e injustificada, aunque materialmente se refiriesen a uno solo de los conceptos tributarios inspeccionados, afectarían a todos los conceptos tributarios inspeccionados.

A continuación plantearemos un ejemplo que nos permitirá apreciar el efecto que sobre la prescripción del derecho a liquidar tienen estas normas reglamentarias. Supongamos una actuación inspectora iniciada el 15 de abril de 2006, cuyo alcance es el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2001 y 2002, y el IVA¹⁸ del ejercicio 2002, en la que se han extendido diligencias los días 1 de mayo,

¹⁸ Supondremos que el período de liquidación es trimestral, y no mensual.

18 de mayo, 15 de junio, 16 de noviembre de 2006 y 30 de enero de 2007, se firman actas de disconformidad el 15 de febrero de 2007, y en la que el 10 de abril de 2007 se notifica el acto administrativo de liquidación. Supondremos asimismo que las diligencias de 1 de mayo, 18 de mayo, y 15 de junio documentan actuaciones que se refieren exclusivamente a la comprobación del Impuesto sobre Sociedades, y no al IVA.

Pues bien, aplicando a este ejemplo la doctrina de la AN podría defenderse que ha existido una interrupción injustificada de las actuaciones respecto del IVA entre la fecha de inicio de las actuaciones (15 de abril de 2006) y la diligencia de 16 de noviembre de 2006, habiendo prescrito el derecho a liquidar respecto de los tres primeros trimestres de 2002. Por el contrario, aplicando el criterio administrativo, que es el que inspira la redacción de los artículos 184.6 y 184.7 del RGA, no podría hablarse de interrupción injustificada de actuaciones por más de seis meses en relación con el IVA, por cuanto las diligencias de 1 de mayo, 18 de mayo, y 15 de junio, pese a referirse exclusivamente al Impuesto sobre Sociedades, impedirían considerar que ha existido tal interrupción.

Idéntica situación se da con las dilaciones e interrupciones justificadas. Así, en nuestro ejemplo, si existiese una dilación por no aportar determinada documentación del ejercicio 2001, que solo es objeto de comprobación a efectos del Impuesto sobre Sociedades, el principio de estanciedad podría llevarnos a la conclusión de que esa dilación no afecta a la comprobación del IVA, máxime teniendo en cuenta que el IVA del ejercicio 2001 no está incluido en el alcance de las actuaciones. La lógica indica, en este caso, que la no aportación de documentación referida al ejercicio 2001 no entorpece ni dilata la comprobación del IVA del ejercicio 2002. Pues bien, en este caso la aplicación del artículo 102.2 del RGA llevaría a mantener la tesis contraria: la dilación por no aportar documentación del ejercicio 2001 afecta no solo afectaría a la comprobación del Impuesto sobre Sociedades de dicho ejercicio, sino también a la comprobación del Impuesto sobre Sociedades y del IVA del ejercicio 2002.

En nuestra opinión la redacción de los artículos 102.2 y 184.1, 184.6 y 184.7 del RGA es incompatible con lo dispuesto en el artículo 68 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que dispone que el plazo de prescripción del derecho a liquidar se interrumpe por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de «todos o parte de los elementos de la obligación tributaria», y ello 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.

Idéntica conclusión se alcanza si tenemos en cuenta que un procedimiento inspector que afecta a varios impuestos y/o conceptos tributarios concluye, como mínimo, con tantos acuerdos de liquidación como impuestos o conceptos tributarios comprobados. Dado que la liquidación es el acto administrativo que pone fin al procedimiento de inspección, la existencia de varios acuerdos de liquidación denota que no existe un único procedimiento, sino varios procedimientos acumulados.

La separación o desagregación de los plazos de prescripción para los distintos tributos incluidos en el alcance de las actuaciones inspectoras encuentra asimismo respaldo, en nuestra opinión, en diversas sentencias del TS (entre otras Sentencias de 4 de marzo de 2003, RJ 2003/3288, 11 de abril de 2007, RJ 2020, y 30 de abril de 2007, RJ 5812) que afirman que, cuando respecto de un mismo tributo y ejercicio se firma un acta de conformidad y otra de disconformidad, el acuerdo de liquidación tácito derivado del acta de conformidad no impide apreciar una interrupción injustificada de las actuaciones cuando entre la firma del acta de disconformidad y la notificación del acuerdo de liquidación transcurren más de seis meses.

8. A MODO DE CONCLUSIÓN

A lo largo de este artículo hemos expuesto las reflexiones que, en relación con el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, nos suscita la lectura del nuevo Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria. En nuestra opinión se trata de un reglamento en el que subyace una clara intención de poner trabas a la prescripción del derecho a liquidar, en el que existen algunos preceptos cuya compatibilidad con el principio de seguridad jurídica y con los preceptos de la Ley 58/2003 resulta cuestionable, y cuya aplicación práctica dará lugar a una gran conflictividad entre la Administración y los contribuyentes.