

CLAVES PRÁCTICAS

FRANCIS LEFEBVRE

**Procedimiento de
inspección:
Cuestiones útiles
(Antes y después de la reforma de
la Ley General Tributaria)**

Actualizado a 29 de septiembre de 2015

Esta monografía de la Colección
CLAVES PRÁCTICAS
es una obra editada por iniciativa y bajo
la coordinación de
Francis Lefebvre

ANA MARÍA JUAN LOZANO

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Valencia

JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ

Socio Director de F&J Martín Abogados. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense (Catedrático Acreditado)

© Francis Lefebvre
Lefebvre-El Derecho, S. A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00.
Fax: 91 210 80 01
www.efl.es
Precio: 30,16 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-16268-74-0
Depósito legal: M-29959-2015
Impreso en España por Printing'94
Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Plan general

	Nº marginal
¿A qué procedimientos se aplica la nueva normativa?	10
¿Cuál es el contexto normativo que regula las actuaciones inspectoras? ..	20
¿Qué se entiende por aplicación de los tributos?	30
¿Qué fases existen en los procedimientos tributarios?	40
¿Qué son las liquidaciones tributarias?, ¿cuándo son definitivas y cuándo son provisionales las liquidaciones con las que finaliza un procedimiento de inspección?	50
¿Tiene la Administración la obligación de resolver un procedimiento?, ¿en qué plazo?	60
¿Cómo se computa un plazo de resolución?	70
¿Cuáles son las reglas de cómputo en supuestos de «encadenamiento de procedimientos»?	80
¿En qué supuestos se paraliza el cómputo del plazo de resolución como norma general?	90
¿Cuáles son los efectos del incumplimiento del plazo máximo de resolución?, ¿cuándo y cómo se recurre contra el silencio?	100
¿Cuáles son las especialidades de la prueba en los procedimientos tributarios?	110
¿Qué especialidades presentan las notificaciones tributarias?	120
¿Está permitida la entrada en el domicilio de un obligado tributario?	130
¿Cabe la denuncia pública en materia tributaria?	140
¿En qué consiste la comprobación e investigación tributaria?	150
¿Cuál es el alcance temporal de la potestad de comprobación e investigación?, ¿puede abarcar ejercicios prescritos?	160
¿Cuándo se aplica el plazo especial de diez años para iniciar la comprobación de créditos fiscales?	170
¿La Administración debe aprobar, anualmente, un plan de control tributario?	180
¿Cuáles son los procedimientos de gestión?, ¿pueden desarrollarlos los órganos de inspección?	190
¿Cómo se inicia la gestión tributaria?	200
¿Qué es una declaración?	210
¿Qué es una autoliquidación?	220
¿Qué es una comunicación de datos?	230
¿Qué son las declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas?	240
¿Qué es una solicitud?	250
¿En qué consiste el procedimiento de comprobación limitada?, ¿puede llevarlo a cabo también la Inspección?, ¿qué efectos produce?	260

Nº marginal

¿En qué consiste el procedimiento de comprobación de valores?.....	270
¿Qué se entiende por actuaciones inspectoras?	280
¿Con qué facultades cuenta la inspección de los tributos?	290
¿Cómo se inicia el procedimiento de inspección?	300
¿Qué efectos tiene el inicio de un procedimiento de inspección?	310
¿Qué alcance tienen las actuaciones de la inspección?	320
¿En qué lugar pueden desarrollarse las actuaciones inspectoras?.....	330
¿En qué horario pueden desarrollarse las actuaciones?	340
¿Cuál es el plazo en que han de desarrollarse las actuaciones inspectoras?, ¿qué consecuencias presenta su incumplimiento?, ¿cuáles son los cambios derivados de la reforma de la Ley General Tributaria?.....	350
a. Régimen inicial de la Ley General Tributaria	351
Determinación del plazo: doce o veinticuatro meses	352
Plazo para la ejecución de Sentencias y resoluciones	353
Ampliación del plazo	354
Reglas especiales de cómputo del plazo: estimación indirecta y deli- to contra la Hacienda Pública	355
Efectos del incumplimiento del plazo	356
b. Régimen vigente tras la modificación de la Ley General Tributaria ..	357
Objetivo, finalidad y aspectos generales	358
Determinación del plazo: regla general dieciocho meses, regla espe- cial veintisiete	359
Supuestos de ampliación de plazo	359.1
Eliminación de los supuestos de no cómputo del plazo máximo de resolución	359.2
Suspensión del cómputo del plazo máximo de resolución.....	359.3
Alcance y efectos de la suspensión del plazo	359.4
Modulación y suspensión del plazo a solicitud del obligado tributario	359.5
Extensión del plazo	359.6
Efectos del incumplimiento del plazo.....	359.8
Plazo de ejecución de resoluciones económico-administrativas y sentencias	359.9
¿La inspección puede aplicar medidas cautelares?	360
¿Cuál debe ser el contenido de un acta de inspección?, ¿qué clases de actas contempla nuestro ordenamiento?	370
¿Cómo finalizan las actuaciones inspectoras?.....	380
¿Cuál es la nueva tramitación de las actuaciones inspectoras en los supues- tos en que se aprecien presuntos delitos contra la Hacienda Pública? ..	390
a. Cuestiones generales.....	392
b. Detalle de la tramitación.....	394
¿Cuáles son las nuevas previsiones relativas a la aplicación de la estimación indirecta?.....	400
Cuadro comparativo de la Ley General Tributaria	500

Tabla Alfabética

Abreviaturas

art.	artículo
BOE	Boletín Oficial del Estado
CC	Código Civil (RD 24-7-1889)
CP	Código Penal (LO 10/1995)
disp.adic.	disposición adicional
disp.final	disposición final
disp.trans.	disposición transitoria
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
L	Ley
LDGC	Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (L 1/1998)
LECr	Ley de Enjuiciamiento Criminal (RD 14-9-1882)
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LGT/63	Ley General Tributaria (L 230/1963)
LIS	Ley sobre el Impuesto de Sociedades (L 27/2014)
LJCA	Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (L 29/1998)
LO	Ley Orgánica
LRJPAC	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (L 30/1992)
LRLGT	Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria (L 34/2015)
RD	Real Decreto
Resol	Resolución
RGGI	Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007)
RGIT/86	Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RD 939/1986)
TCo	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TS	Tribunal Supremo

Introducción

En esta obra se realiza un estudio sobre la aplicación práctica de la normativa reguladora del **procedimiento de inspección tributaria** con una metodología basada en un planteamiento **pregunta/respuesta**. Los interrogantes se responden desde una doble dimensión:

- De un lado, el régimen establecido por la L 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, **LGT**) vigente hasta el 11 de octubre de 2015.
- De otro, las modificaciones introducidas por la Ley de modificación parcial de la LGT, L 34/2015 (en adelante, **LRLGT**).

Este planteamiento dota a este estudio de una gran utilidad, dado que permite advertir, a simple vista, tanto los caracteres esenciales de una u otra regulación, como la relevancia, a efectos prácticos, de los cambios introducidos. Así, cada uno de los interrogantes sugeridos incorpora una doble respuesta, de modo visiblemente diferenciado, salvo que la reforma no suponga modificación alguna. Como se puede comprobar, las novedades están marcadas con el icono **(N)** y sombreadas.

De igual modo el lector encontrará el nuevo esquema de **actuaciones inspectoras** en los supuestos de **delito contra la Hacienda Pública**, resultante de la introducción de un nuevo Título VI a la LGT fruto de las modificaciones introducidas en el Código Penal art.305 (en adelante, CP) por la LO 7/2012, de 27 de diciembre.

La **entrada en vigor** de la LRLGT supone la necesidad de estudiarla en una dimensión prospectiva, pero la normativa anterior continuará, durante mucho tiempo, resultando de aplicación, en la medida en que es el contexto normativo con el que deberán resolverse los conflictos generados bajo la misma y que no hayan alcanzado firmeza, por encontrarse pendientes de resolución en vía económico-administrativa o judicial. A su vez, puede resultar de aplicación a procedimientos de inspección que no se encuentren todavía en vía de revisión, en función de la fecha de comunicación de inicio de las actuaciones y de la fase en que se encuentre su instrucción.

Es por ello que debe comenzarse señalando, de modo general, los **criterios** determinantes de la **eficacia temporal** de unas y otras normas. Posteriormente se incorpora, sistemáticamente en relación con cada cuestión concreta, la referencia a cada una de las **soluciones específicas** resultante de las normas establecidas en la disposición transitoria única de la LRLGT.

En el capítulo de **agradecimientos**, éstos van dirigidos, en primer lugar, a nuestros compañeros de la Universidad, las distintas Administraciones tributarias –nuestra gratitud a Antonio Montero Domínguez, Subdirector General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas– o los despachos profesionales y empresas con los que colaboramos, en especial de F&J Martín Abogados. Con todos ellos hemos discutido el contenido de estas páginas, aunque los posibles errores son sólo nuestros. En segundo lugar, a Lefebvre-El Derecho y, en particular, a su Consejero Delegado Juan Pujol, por confiar en nosotros y permitir que esta obra vea la luz.

Madrid, Málaga y Valencia, septiembre 2015

¿A qué procedimientos se aplica la nueva normativa?

La LRLGT disp.final undécima establece: *Esta ley entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».*

Por tanto, publicada la LRLGT el 22-9-2015, con carácter general las nuevas normas entran en vigor el 12-10-2015.

La misma disp.final undécima establece dos normas específicas de entrada en vigor que no afectan al procedimiento de inspección. Por el contrario sí que le afectan, directa o indirectamente, varias de las normas introducidas en la disp.trans.única:

1. La nueva redacción del apartado 3 del artículo 15 (conflicto en la aplicación de la norma), será aplicable a los periodos impositivos cuyo **periodo de liquidación** finalice después de la fecha de entrada en vigor de esta ley.
2. Lo dispuesto en el artículo 66 bis (efectos de la prescripción sobre la potestad de comprobación), en los apartados 1 y 2 del artículo 115 (alcance temporal de la potestad de comprobación), y en el apartado 3 del artículo 70 (justificación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos), en las redacciones dadas por esta ley, resultará de aplicación en los **procedimientos de comprobación e investigación** ya iniciados a la entrada en vigor de la misma en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.
3. La nueva redacción del apartado 9 del artículo 68 (identificación de las obligaciones conexas e interrupción de la prescripción), será aplicable a aquellos casos en los que la interrupción del plazo de prescripción del derecho al que se refiere el párrafo a) del artículo 66 (prescripción del derecho a liquidar), se produzca a partir de la fecha de entrada en vigor de esta ley.
- ...
6. La nueva redacción de los apartados 1 a 6 del artículo 150 (nueva regulación del plazo máximo de resolución del procedimiento de inspección), será aplicable a todos los procedimientos de inspección que se inicien a partir de la fecha de entrada en vigor de esta ley.
No obstante, la nueva redacción del apartado 7 del artículo 150 (plazo para la ejecución de resoluciones económico administrativas y sentencias), será aplicable a todas las actuaciones inspectoras en las que la recepción del expediente por el órgano competente para la ejecución de la resolución como consecuencia de la retroacción que se haya ordenado se produzca a partir de la entrada en vigor de esta ley.
- ...
8. Lo dispuesto en el título VI de la Ley 58/2003 resultará de aplicación en los procedimientos iniciados con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de esta ley en los que, concurriendo los indicios de delito a dicha fecha aún no se hubiese producido el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal.
9. La Administración tributaria podrá declarar responsables conforme a lo dispuesto en el artículo 258 (responsabilidad en supuestos de delito contra la Hacienda Pública) a aquellas personas que, concurriendo los presupuestos regulados en dicho precepto, tuviesen la condición de causante o colaborador en la realización de una **infracción tributaria** cuya comisión no hubiese podido declararse formalmente con anterioridad a la entrada en vigor de esta ley como consecuencia de la tramitación de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. (LRLGT disp.trans.única)

¿Cuál es el contexto normativo que regula las actuaciones inspectoras?

La sistemática empleada por la LGT y sus reglamentos de desarrollo supone la introducción de un «patrón común» de normas generales, que resultan de aplicación en todos los procedimientos de aplicación de los tributos –salvo previsión específica en contrario– y en el caso de que la regulación de los procedimientos

10

20

de revisión y procedimientos sancionadores –no calificados técnicamente como de aplicación de los tributos– realice una remisión específica. Por tanto, el contexto normativo regulador de las actuaciones inspectoras está **compuesto** por:

- Este **«patrón común»** establecido en la LGT Título III Capítulo II y su correlativo desarrollo reglamentario en el RD 1065/2007, 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 (en adelante, RGGI).
- Las **normas específicas** que se integran en la LGT Título III Capítulo IV y su correlativo desarrollo reglamentario en el RGGI.

Por esta razón resulta necesario comenzar por el análisis de estos aspectos generales de la aplicación de los tributos. Asimismo, dado que, en numerosas ocasiones, la incoación de procedimientos sancionadores deriva de la realización de actuaciones inspectoras, debe identificarse, correctamente, el contexto normativo regulador del **procedimiento sancionador**.

¿Qué se entiende por aplicación de los tributos?

- 30** El Título III de la LGT se ocupa de la «aplicación de los tributos». Bajo este término se comprenden:

...todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias (LGT art.83.1).

Acoge este término lo que la doctrina venía denominando, partiendo de la L 230/1963 (en adelante, LGT/63), **gestión en sentido amplio**. Por tanto, quedan al margen de la aplicación de los tributos el régimen sancionador y la resolución de los recursos y reclamaciones en vía administrativa, cuyas normas se contemplan, respectivamente, en los Títulos IV y V de la LGT.

No obstante, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el RGGI art.1.3. Conforme al mismo, la normativa contenida en esta disposición reglamentaria resulta de aplicación supletoria en el ámbito sancionador tributario, *en lo no previsto por sus normas específicas de desarrollo y por las normas reguladoras del procedimiento sancionador en materia administrativa*.

Se trata, de alguna forma, de una cierta **matización del sistema de fuentes** previsto en la LGT art.207. Según este precepto, el procedimiento sancionador se rige, exclusivamente, por las normas contenidas en la LGT, por su desarrollo reglamentario y, en su defecto, por la normativa general del procedimiento administrativo sancionador. El precepto que ahora examinamos, sin embargo, añade un segundo eslabón de supletoriedad, proclamando la aplicación de los preceptos del RGGI cuando el bloque normativo descrito resulte insuficiente. Sería mucho más correcto que esta nueva previsión figurara en la propia LGT y no en una norma reglamentaria. Es más, el art.207 de la LGT podría haber previsto –y tal vez, resultara más correcto–, que los preceptos del RGGI se apliquen con preferencia a las normas administrativas generales.

Por tanto, en las habituales hipótesis en que la Inspección desarrolla un **procedimiento** del que resulta la posterior incoación de un procedimiento sancionador, se observará lo siguiente:

a) Al procedimiento **de inspección** se le aplica el contexto normativo antes identificado, contenido en el Título III de la LGT y su desarrollo reglamentario en el RGGI. El régimen de ejecutividad de las liquidaciones es el general.

b) Al procedimiento **sancionador** el Título IV de la LGT y su desarrollo reglamentario, por el RD 2063/2004, con la especialidad arriba señalada. El régimen de ejecutividad de los acuerdos sancionadores difiere, esencialmente, del de las liquidaciones, puesto que las sanciones recurridas quedan automáticamente suspendidas, en los supuestos en que se interpongan recurso de reposición y/o reclamación económico-administrativas, hasta que alcancen firmeza en vía administrativa.

c) En todo caso deben distinguirse las **actuaciones administrativas** que corresponden a uno y otro procedimiento, puesto que, desde la L 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (en adelante, LDGC), ambos son independientes y deben dar lugar a dos actos administrativos distintos.

Esta **distinción de actos** es fundamental en orden a la interposición de recursos y reclamaciones, pues la impugnación de la liquidación no determina que ello suponga la de la sanción. Si se desea accionar contra ambos actos deben interponerse **recursos y/o reclamaciones independientes** y sin perjuicio de solicitar su acumulación. Como más adelante se analiza ello es muy relevante en orden a la aplicación de las reducciones de las sanciones.

¿Qué fases existen en los procedimientos tributarios?

La regulación general de las fases de los procedimientos tributarios se contienen en la LGT art.98 a 100. **40**

A) En concreto, el primero de ellos se ocupa de su **inicio**, estableciendo, como regla general, que éste puede producirse de oficio o a instancia del obligado. No obstante, debe tenerse en cuenta que la misma aparece excepcionada a lo largo del texto de la LGT, que regula muchos procedimientos que sólo pueden iniciarse de oficio.

A estos efectos, debe señalarse que los **procedimientos** que se inician **de oficio** pueden comenzar de tres formas diferentes (RGGI art.87):

1. La manera ordinaria, que es mediante la notificación de una comunicación.
2. Mediante personación, sin previa comunicación.
3. Sólo cuando así esté previsto, mediante la notificación de la propuesta de resolución o de liquidación.

Por lo que se refiere a los **procedimientos** iniciados **a instancia de parte**, el RGGI art.88 regula el contenido mínimo de las solicitudes. Por su parte, el art.89 se ocupa de la subsanación de los defectos, que deberá realizarse en un plazo de diez días desde el día siguiente a la notificación del requerimiento formulado a tal efecto. A partir de aquí, la norma contempla dos **situaciones de incumplimiento**:

- a) de un lado, que el obligado no conteste a dicho requerimiento, en cuyo caso se producirá el archivo sin más trámite.
- b) de otro, que sí se conteste el requerimiento pero no se entiendan subsanados los defectos, en cuyo caso el archivo debe notificarse.

40 De la LGT art.98.4 también debe destacarse la **habilitación** que se efectúa a favor del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas para establecer supuestos en los que los obligados han de presentar los documentos a la Administración tributaria por **medios telemáticos**¹.

(sigue)

B) En cuanto al **desarrollo** de los procedimientos, la LGT art.99 contiene un conjunto de normas heterogéneas que, en su mayoría, proceden de la L 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJPAC) y de la LDGC. Hemos de destacar **tres provisiones** especialmente.

1. La indicación de que en los procedimientos tributarios no existirá un período probatorio específico, así como tampoco es necesario comunicar a los obligados, con carácter previo, cuáles son las actuaciones probatorias que se van a desarrollar.

2. Se regula con carácter general –y no sólo para el procedimiento inspector, como sucedía en la LGT/63–, la documentación de las actuaciones tributarias. Dicha documentación se realiza a través de comunicaciones, diligencias, informes y otros documentos.

3. Por su parte, el RGGI ha incorporado alguna norma novedosa, como es la relativa a la ampliación de los **plazos** de tramitación de los procedimientos (RGGI art.91), que se aparta de la legislación administrativa general. Así, dicha ampliación no puede exceder de la mitad del plazo de que se trate, tal y como sucede en aquélla, pero sólo se puede conceder si se insta con anterioridad a los tres días previos a su finalización. Además, es necesario que se justifique la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen y que no se perjudiquen **derechos de terceros**. Salvo notificación expresa de la denegación, la ampliación se entiende automáticamente concedida con su solicitud, en los términos que acabamos de exponer.

C) Con relación a la **terminación** de los procedimientos tributarios, se incluyen en la LGT las causas tradicionales de finalización de cualquier procedimiento administrativo (LGT art.100). Debemos resaltar, sin embargo, dos provisiones:

– de un lado, la referencia a la **caducidad** como motivo de terminación del procedimiento; esta caducidad es tanto la que se produce por la inactividad del interesado en los procedimientos iniciados a su instancia como la originada por la ausencia de resolución administrativa en los de oficio.

– de otro lado, se considera **resolución** la efectuada **de forma automatizada** en los procedimientos en que esté prevista como forma de terminación; es preciso advertir que esta norma no puede suponer dar cobertura legal a resoluciones absolutamente inmotivadas y que están constituidas por una serie de números, claves y cálculos incomprensibles para el obligado. Decimos que no puede atribuirle cobertura alguna a dicha forma de proceder, porque así lo impide el derecho a la **tutela judicial** efectiva consagrado constitucionalmente.

D) Para finalizar, no podemos dejar de mencionar que el RGGI art.101.6 contiene una norma, dedicada a la **«encadenación de procedimientos»**, que presenta una gran trascendencia y puede suponer una extralimitación respecto de las provisiones legales. No obstante, remitimos su estudio a la cuestión dedicada a los plazos máximos de resolución, por ser en este ámbito donde despliega toda su eficacia (nº 80 y nº 100).

¹ El RGGI art.36 establece la obligación, aplicable a todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, de presentar por medios telemáticos una declaración informativa con el contenido de los libros registros de IVA.

¿Qué son las liquidaciones tributarias?, ¿cuándo son definitivas y cuándo son provisionales las liquidaciones con las que finaliza un procedimiento de inspección?

50

La LGT ofrece, por vez primera, un concepto de liquidación tributaria, conceptuándola como resolución a través de la que se cuantifica el **importe de la deuda tributaria** o de la cantidad a devolver o compensar que proceda (LGT art.101). Como puede comprobarse olvida mencionar que, en las liquidaciones, no sólo se determina el importe de la prestación sino, también, el sujeto obligado a cumplirla.

Tal y como ocurría en la LGT/63, la **Administración** no se encuentra vinculada, a la hora de la práctica de las liquidaciones, por los datos consignados por los obligados en los documentos que presenten. Parece claro que esta liquidación provisional, basada en los datos contenidos en el presupuesto presentado por los interesados, no limita, en modo alguno, la comprobación administrativa posterior.

Igualmente, se formula un concepto de liquidación definitiva, como aquélla que se practica mediando una comprobación completa de todos los elementos de la obligación tributaria. Sin embargo, lo relevante del precepto consiste en especificar los **supuestos** en que la inspección puede dictar liquidaciones provisionales y que pasamos a analizar:

a) Los casos en que una obligación se determine en función de otra que no haya sido objeto de comprobación o que, siéndolo, se haya practicado liquidación, provisional o definitiva, no firme.

b) Cuando algún elemento de la obligación tributaria no haya podido ser comprobado, de forma definitiva, durante el procedimiento, remitiéndose su concreción al RGGI.

La inclusión de esta referencia en el mismo apartado que la causa anterior nos indica que nos encontramos ante supuestos de una imposibilidad manifiesta y justificada, que no debe quedar a la apreciación subjetiva del inspector actuario.

c) Supuestos en que deban practicarse distintas liquidaciones en relación con una misma obligación.

Esta situación se produce, sobre todo, cuando tiene lugar un acuerdo parcial con la Administración, ya sea a través de un acta con acuerdo o de conformidad.

Por lo que respecta a la **necesidad de motivar las liquidaciones** tributarias, la LGT señala que ésta es necesaria siempre que aquéllas se practiquen teniendo en cuenta datos distintos de los declarados por el obligado y no sólo cuando se aumenta la base imponible (LGT art.102.2). Es decir, la motivación es precisa aunque la discrepancia no afecte a la base sino, por ejemplo, a la práctica de una deducción en cuota.

En los tributos de cobro periódico por recibo, una vez notificada la correspondiente al alta en el respectivo **registro, padrón o matrícula**, pueden notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan (LGT art.102.3 párrafo 1º). Ahora bien, es preciso tener presente la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional, a cuyo tenor se precisa la necesaria notificación personal si se produce una modificación de los elementos esenciales del tributo (TCo 73/1996 y 122/2003).

El aumento de base imponible sobre la resultante de las declaraciones ha de notificarse al contribuyente con expresión concreta de los hechos y elementos

adicionales que lo motiven, *excepto cuando la modificación provenga de revalorizaciones de carácter general autorizadas por las Leyes* (LGT art.102.4 párrafo 2º).

¿Tiene la Administración la obligación de resolver un procedimiento?, ¿en qué plazo?

- 60** La LGT regula, de forma unitaria y completa, los **plazos de resolución** de los procedimientos tributarios y, lo que es más importante, las consecuencias de su incumplimiento (LGT art.104). Así, en primer lugar, se establece un plazo general de seis meses, que sólo se aplica a falta de una regulación expresa en el procedimiento de que se trate. De esta regla sólo se exceptúa el **procedimiento de apremio**, que carece de duración máxima.

A su vez, como más adelante se desarrolla en detalle, la LGT art.150 supone una regulación especial del plazo máximo de resolución, que establece una duración específica (doce meses como regla general, ampliables a veinticuatro en determinados supuestos), así como determinadas previsiones especiales que se integran con el art.104 de la LGT.

Ⓝ La LRLGT mantiene el art.150 como regulación específica del plazo máximo de duración del procedimiento de inspección, pero modificando, de modo muy sustancial, el régimen vigente en la LGT, tanto en cuanto a su duración (que pasa a ser de dieciocho meses, como regla general, y ampliable a veintisiete), así como en cuanto a los supuestos que inciden en la paralización de su cómputo (todas estas cuestiones se analizan con detalle más adelante, nº 351 s. y nº 357 s.). Asimismo, se introduce un **ajuste técnico** en el art.104 para permitir la integración sistemática de ambos preceptos.

¿Cómo se computa un plazo de resolución?

(LGT art.104)

- 70** La normativa tributaria fija los *dies a quo* y *ad quem* para el cómputo de los plazos de resolución (LGT art.104).
1. El primero (*dies a quo*), fecha de arranque del cómputo del plazo, depende de si el procedimiento se ha iniciado de oficio o a instancia del particular:
 - Si se trata de un procedimiento **iniciado de oficio**, como es el procedimiento de inspección, el plazo comienza con la notificación del acuerdo de inicio. Esta regla constituye una excepción a la regla formulada por la LRJPAC, donde el cómputo comienza en la fecha del **acuerdo de inicio** y no en la de su notificación. Se trata de una previsión que, a nuestro juicio, carece de fundamento, toda vez que la Administración empieza a impulsar el procedimiento con el acuerdo de su inicio y no cuando lo notifica. Su justificación puede estar, en todo caso, en la seguridad jurídica.
 - En los procedimientos iniciados **a instancia del interesado**, el plazo comienza en la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación².
 2. El *dies ad quem*, cómputo final del plazo, se produce, con carácter general, en la fecha del primer intento válido de notificación. Es decir, el plazo se entiende

² De conformidad con el RGGI art.102.1, será registro del órgano competente el que lo sea para iniciar la tramitación del procedimiento, de conformidad con lo dispuesto en el art.59 del mismo Reglamento o en la normativa específica de cada uno de aquéllos.

cumplido sin necesidad de que la notificación tenga lugar efectivamente. Basta con que la Administración acredite que ha realizado un **intento de notificación** con el texto íntegro de la resolución.

Ⓝ La LRLGT introduce una previsión muy importante en el art.104.2 párrafo 2º de la LGT y relación con el cómputo de los plazos en los supuestos de notificaciones electrónicas:

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

¿Cuáles son las reglas de cómputo en supuestos de «encadenamiento de procedimientos»?

80

Como ya habíamos anticipado, el RGGI art.101.6 contiene una norma relativa a la fecha final de finalización del procedimiento de gran trascendencia. Así, señala que, en los supuestos en que un procedimiento finalice como consecuencia del inicio de otro distinto, será suficiente, a los efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro de plazo la terminación del primero, el haber realizado un intento de notificación de la comunicación de inicio del segundo.

Esta norma constituye el **desarrollo reglamentario** de diferentes preceptos de la LGT que prevén, como forma de terminación de un procedimiento, el inicio de otro diferente. Es el caso de la LGT art.133, que permite que una verificación de datos pueda finalizar por el comienzo de una comprobación limitada o una inspección, o de la LGT art.139, que prevé la terminación de una comprobación limitada como consecuencia del inicio de un procedimiento inspector.

Pues bien, la norma reglamentaria ha creado una **clase singular de actos administrativos**, que cumple una doble función, como terminación del primero de los procedimientos y como inicio del segundo. Sin embargo, la indicación de que, de esta forma, se cumple el plazo máximo de resolución, supone el deseo de la norma de encadenar no sólo los procedimientos, sino también aquellos plazos. Así y en caso de que se iniciara una verificación de datos, que luego se convierte en comprobación limitada y que, a su vez, pasa a ser inspección, podría llegarse a una duración total de 24 o 36 meses, dependiendo de la duración de esta última (6 de verificación de datos, más 6 de comprobación limitada, más 12 o 24 del procedimiento inspector).

A nuestro juicio, esta interpretación de la norma la convierte en contraria a las previsiones de la LGT, que establecen plazos máximos en tales procedimientos, sin posibilidad de mayor alargamiento o prórroga de los mismos. Por ello, la interpretación debe ser, a nuestro juicio, diferente. Es cierto que la Ley permite un encadenamiento de procedimientos, pero ello no tiene por qué implicar, necesariamente, que suceda lo propio con los plazos máximos. A nuestro entender, la **duración del procedimiento** será la del último que se inicie, pero computada desde el comienzo del primero de ellos. Así, en caso de que, por ejemplo, se inicie una verificación de datos a la que sigue un procedimiento inspector, habrá que entender que el plazo máximo para ambos será el de los 12 o 24 meses previsto para las inspecciones.

Dicha interpretación, además, viene abonada por el propio RGGI art.101.6, cuando señala que las actuaciones realizadas en el primer procedimiento, así

como los documentos y otras pruebas obtenidos en el mismo, conservarán su validez y eficacia en el segundo, siempre que su examen pueda realizarse de acuerdo con la normativa reguladora de dicho procedimiento. Por tanto, si no es necesario reiterar las actuaciones ni proceder a obtener de nuevo las pruebas, parece lógico que el tiempo consumido en el primer procedimiento se compute a efectos del segundo. Hasta el momento, sin embargo, no se cuenta con doctrina administrativa o jurisprudencia que refrende esta interpretación.

¿En qué supuestos se paraliza el cómputo del plazo de resolución como norma general?

- 90** La normativa tributaria señala que *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* (LGT art.104.2 párrafo 2º).

Ⓝ La LRLGT introduce una previsión adicional en el citado art.104.2, dado que, en la nueva regulación del plazo máximo de duración del procedimiento de inspección, pasan a introducirse supuestos de suspensión del plazo. Así, el precepto alude a los **períodos de interrupción justificada**, las dilaciones por causa no imputable a la Administración, y los supuestos de suspensión del plazo.

El desarrollo de esta norma, muy importante, porque puede suponer (y, de hecho, lo implica) un alargamiento considerable de los plazos, se encuentra en el RGGI art.102 a 104. Aunque se trata de normas comunes para todos los procedimientos de aplicación de los tributos, el ámbito en que su presencia es mucho mayor, y más conflictiva, se corresponde, precisamente, con los procedimientos de inspección. Asimismo, la LGT art.211, relativo al procedimiento sancionador, también remite a la LGT art.104.2 y su consiguiente desarrollo reglamentario:

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.

Ⓝ La LRLGT no deroga ni modifica, sustancialmente, estos preceptos como normas comunes. Sin embargo, el nuevo régimen del plazo máximo del procedimiento de inspección supone un conjunto de especialidades muy importante. El **gran cambio** radica en que se pretende excluir la operatividad de todos los períodos en que no se computa el plazo de resolución, dada la gran litigiosidad que había surgido en los últimos años respecto a las dilaciones y las causas de interrupción justificada. Para todos los procedimientos iniciados antes de la entrada en vigor de la LRLGT continúa siendo de aplicación el régimen establecido en la LGT y el RGGI.

El **nuevo régimen** elimina las dilaciones y restringe, al mínimo, los supuestos objetivos en que podrá quedar paralizado su cómputo. La pretensión del legislador es evitar la conversión de los doce o veinticuatro meses a un tiempo real mucho más grande, como así ha ocurrido en numerosísimas ocasiones. A cambio de la elevación a dieciocho o veinticuatro meses se eliminan estos paréntesis. Esta regulación, que sólo se introduce como régimen específico para las actuaciones inspectoras, se analiza más adelante, siendo de aplicación a los procedimientos iniciados a partir de la **entrada en vigor** de la LRLGT.

- 92** Se establecen las siguientes **reglas generales y comunes** a los dos supuestos de ampliación del plazo (RGGI art.102):

a) Se aclara que la **excepción** al cómputo del plazo se produce siempre que tenga lugar la interrupción justificada o la dilación no imputable a la Administración, *con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento.*

A nuestro juicio, esta previsión constituye una extralimitación respecto de la normativa legal. Así, debemos preguntarnos cuál es la razón por la que la LGT prevé que estos **lapsos temporales** no se incluyan en el cómputo. Dicha razón no puede ser otra que la constatación de que, en tales situaciones, la Administración carece de la posibilidad de impulsar el procedimiento. Todo ello, además, por causas ajenas a su voluntad. Pues bien, no parece que esta situación de hecho concurra si se produce una interrupción o una dilación que afectan, por ejemplo, a un único período impositivo, pero no a los demás, que continúan siendo comprobados sin distorsión alguna. No obstante, la jurisprudencia mayoritaria del Tribunal Supremo ha confirmado, hasta el momento, el carácter unitario del procedimiento a los efectos del cómputo de su plazo.

No obstante, el RGGI parece olvidar la finalidad de la norma e insiste sobre esta idea en el art.107.7, cuando afirma que *los períodos de interrupción injustificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran producirse.*

b) Se señala que los **períodos de interrupción injustificada** y las **dilaciones** no imputables a la Administración que se pongan de manifiesto en un procedimiento de aplicación o en uno sancionador producirán efecto en el de declaración de responsabilidad cuando concurran en el tiempo.

La LGT, a diferencia de la LGT/63, ha previsto la posibilidad de que los órganos liquidadores puedan realizar declaraciones de responsabilidad. Si ello es así, sucederá que se lleven, en paralelo, un procedimiento de comprobación o sancionador y uno de declaración de responsabilidad. Pues bien, la norma que ahora examinamos señala que las consecuencias de la interrupción o dilación producida en el primer tipo de procedimiento, tendrá efectos en el **cómputo del plazo máximo** del de declaración de responsabilidad.

A nuestro juicio, esta previsión ha de interpretarse en sus justos términos:

– de un lado, sólo debe considerarse aplicable si la interrupción o dilación tienen lugar cuando ambos procedimientos están ya iniciados. En sentido contrario, no se produce esta comunicación de efectos si estas circunstancias tuvieron lugar antes del inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad.

– de otro lado, creemos que tal comunicación sólo puede producirse en caso de que la dilación o interrupción en los procedimientos de aplicación o sancionador hayan impedido el avance del de declaración de responsabilidad.

c) Con muy buen criterio, el RGGI art.102.4 obliga a documentar en el expediente los períodos de interrupción injustificada y las dilaciones no imputables a la Administración.

Como puede comprobarse, esta previsión es la única garantía posible que permite un control posterior de la realidad de estas clases de dilaciones. De forma simultánea, se reconoce el derecho de los obligados a conocer el estado del cómputo, con indicación de las fechas de inicio y fin de cada interrupción o dilación.

d) Se señala que el cómputo de estos plazos se realizará por días naturales.

e) Por último y como ya se había señalado, se contempla la posibilidad de seguir realizando aquellas actuaciones no impedidas por la dilación o interrupción.

Como pusimos de manifiesto, el RGGI infringe, a nuestro juicio, el sentido de las previsiones de la LGT, que excluye del cómputo estas dilaciones e interrupciones porque dan lugar a una **paralización del procedimiento**. Pero si, como señala esta norma, es posible seguir realizando actuaciones, no existe ninguna razón para el alargamiento del plazo.

94 Por su parte, el RGGI art.103 se ocupa de señalar cuáles son los **supuestos de interrupción justificada**, a saber:

- La petición de **datos, informes, dictámenes o valoraciones** a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones.

En este caso, la interrupción se computará por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquéllos por el órgano competente para continuar el procedimiento. En ningún caso, la interrupción por este concepto podrá exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes o valoraciones que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de veinticuatro meses.

- La remisión del **expediente**, por supuesto delito fiscal, al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente.

La interrupción se prolonga durante todo el tiempo que transcurra desde la remisión hasta que, en su caso, se produzca la recepción del expediente devuelto o de la resolución judicial absolutoria.

- La solicitud a la **Comisión consultiva** del informe preceptivo acerca del conflicto en la aplicación de la norma tributaria (LGT art.15 y 159).

En este caso, el cómputo se inicia con la notificación al interesado de la notificación de la remisión (RGGI art.194.2) y finaliza con la recepción del informe por parte del órgano competente para continuar el procedimiento o con el transcurso del plazo máximo para su emisión (tres meses desde la remisión, ex LGT art.159.4).

- También se produce una interrupción cuando la determinación o imputación de la obligación tributaria dependa, directamente, de actuaciones judiciales en el **ámbito penal**.

En este caso, a diferencia del examinado anteriormente, las actuaciones judiciales no vienen motivadas por un delito contra la Hacienda Pública, sino que la **prejudicialidad o litispendencia** deriva de otros ilícitos diferentes.

La interrupción tiene lugar por el tiempo transcurrido desde que se tenga conocimiento de la existencia de dichas actuaciones y se deje constancia de este hecho en el expediente o desde que se remita el expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal hasta que se conozca la resolución por el órgano competente para continuar el procedimiento.

No obstante, la norma reglamentaria señala que, cuando ello sea posible y resulte procedente (esto es cuando sea posible materialmente y la prejudicialidad no constituya un impedimento jurídico), podrán practicarse liquidaciones provisionales.

96 (N) La LRLGT establece un régimen completamente nuevo para los **supuestos de delito contra la Hacienda Pública**, según el cual las actuaciones inspectoras continuarán aunque se remitan al Ministerio Fiscal o al órgano jurisdiccional. Este régimen resultará de aplicación en los procedimientos iniciados con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de aquélla Ley en los que, concurriendo los indicios de delito a dicha fecha, aún no se hubiese producido el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la remisión del expediente al Minis-