

EL ESTATUTO Y LAS ACTAS DE INSPECCIÓN. ^(*)

D^a. Clara M^a. Jiménez Jiménez

^(*) Ponencia presentada en la XLVI Semana de Estudios de Derecho Financiero

PRESENTACIÓN.

Buenos días, sirvan mis primeras palabras para felicitar a los organizadores de esta Semana de Derecho Financiero por la dedicación "monográfica" de la misma a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (en adelante LDGC). Y ello porque en mi opinión constituye la más importante "sacudida" que la Administración tributaria ha recibido en los últimos tiempos. Las sacudidas no siempre son malas, o al menos no todos los efectos de las sacudidas son negativos; en ocasiones sirven para deshacerse de ciertos lastres consecuencia de un excesivo inmovilismo propio de la Administración. Ahora bien, a mi entender, en determinados aspectos, la LDGC más que una sacudida ha propiciado una conmoción en algunos procedimientos administrativos, muchos de los cuales van a arrastrar las consecuencias de esta norma durante largo tiempo. Entre esos procedimientos afectados seriamente por la LDGC se encuentra el procedimiento de comprobación e investigación, que ha constituido uno de los puntos de mira del legislador.

No es el momento de realizar un análisis crítico de la norma, pero a lo largo de los siguientes minutos se irá planteando como dicha norma ha afectado a las actas en cuanto documento que incorpora la propuesta de imposición de regularización de la situación del contribuyente, entendida ésta como la relativa a la cuota, los intereses y los recargos.

I.- CONCEPTO DE ACTAS.

El apartado 1º del artículo 49 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (en adelante RGIT), en la redacción dada por el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (en adelante Real Decreto 1930/98), señala que "Son actas aquellos documentos que extiende la Inspección de los Tributos con el fin de recoger los resultados de sus actuaciones de comprobación e investigación, proponiendo, en todo caso, la regularización que estime procedente de la situación tributaria del sujeto pasivo, retenedor u obligado a efectuar ingresos a cuenta en concepto de cuota, recargos e intereses de demora, o bien declarando correcta la misma. Las actas son documentos directamente preparatorios de las liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, incorporando una propuesta de tales liquidaciones".

De esta definición pueden destacarse dos modificaciones respecto de la anterior redacción del mismo artículo:

En primer lugar una modificación de la literalidad del artículo, ya que frente a la anterior mención del sujeto pasivo o retenedor, el artículo se refiere ahora a un mayor número de "obligados tributarios", lo cual resulta coherente no ya con la Ley 11/1998, sino que es consecuencia de las modificaciones que en materia de retribuciones en especie se han operado.

- En segundo lugar, y aunque no ha cambiado el tenor del artículo hay que señalar que del contenido de las actas ha desaparecido uno de los elementos que hasta la Ley 1/1998, se incorporaba a las mismas, o lo que es lo mismo se regularizaba conjuntamente con los elementos de la deuda tributaria que ahora sí se recogen expresamente en el artículo. Nos estamos refiriendo a las sanciones; efectivamente, como consecuencia del artículo 34 de la mencionada norma, la regularización de la sanción se produce en un procedimiento independiente en el que la propuesta de imposición de sanción no se documenta en un acta sino en un documento distinto: la propuesta de imposición de sanción según la terminología introducida por el Real Decreto 1930/1998.

¿Cómo puede ser que sin modificarse la expresión "situación tributaria del sujeto pasivo (...) haya cambiado el ámbito al que las actas se refieren? Ello ha sido posible, en primer lugar porque el propio artículo concreta que tal regularización se efectúa por los conceptos de "cuota, recargos e intereses de demora", y en segundo lugar, porque el concepto de "situación tributaria" ha sido definido por el propio artículo 34 de la LDGC, que al referirse al procedimiento sancionador dice que será separado o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor. Esta referencia obliga a realizar dos observaciones:

- Realmente lo que se está debatiendo no es sino el concepto de deuda tributaria. Así, si bien el artículo 58 señala como magnitudes que integran la misma tanto la cuota como los intereses y recargos y la sanción, hay que señalar que dicho artículo ha sido objeto de varias cuestiones de inconstitucionalidad justamente por incluir la sanción junto a los restantes elementos; cuestiones todas ellas desestimadas.
- El Real Decreto 1930/1998 contiene un mandato en su artículo 21 que aclara una cuestión largamente debatida: el alcance que debe tener la conformidad del obligado tributario para que proceda la reducción de la sanción en un 30%. Esta cuestión había originado una jurisprudencia, que si bien de signo cambiante, se había inclinado en los últimos tiempo por la solución incorporada hoy al mencionado artículo 21. Mucho se ha discutido sobre la incorporación o no de este artículo al Reglamento, a pesar de lo cual hay que señalar aquí que la decisión de adoptar este criterio no es realmente consecuencia de tal artículo del Reglamento, sino que tiene su origen en el artículo 34 de la Ley 1/1998, que al definir la situación jurídica del contribuyente como aquella que se integra por la cuota los recargos e intereses de demora, cerró la puerta a la solución contraria.

II.- MODIFICACIONES EN LAS ACTAS DESDE EL PUNTO DE VISTA DE SU TRAMITACIÓN. CREACIÓN DEL TRÁMITE DE AUDIENCIA.

A) UBICACIÓN DEL TRÁMITE.

La ubicación de este trámite por el artículo 22 de la Ley 1/1998 inmediatamente antes de la propuesta de imposición de sanción obligó a modificar la tramitación de las

actas de disconformidad, ya que en relación con las mismas el artículo 56 en su redacción anterior al Real Decreto 1930/1998 disponía que tras la extensión del acta de disconformidad el contribuyente tenía un plazo de quince días para presentar las alegaciones que considerase oportunas, previa puesta de manifiesto del expediente, es decir, el trámite de audiencia tenía lugar con posterioridad a la incoación del acta.

Tras la Ley 1/1998, y hasta el Real Decreto 1930/98, el trámite de audiencia se duplicaba, ya que junto a la observancia del instituido por la LDGC, tenía lugar el posterior a las actas. Tras el mencionado Real Decreto, desaparece el trámite de audiencia posterior a la audiencia si bien, como es lógico, dado que se trata de actas de disconformidad, se mantiene el plazo de quince días para presentar alegaciones. Las ventajas de la modificación operada son dos: que desaparece la duplicidad de la puesta de manifiesto con lo que el contribuyente sólo tiene acceso al expediente en un momento procedimental, el cual tiene lugar en el seno de la instrucción del procedimiento, por lo que es el órgano instructor (es decir, el equipo o unidad que está desarrollando la actuación de comprobación e investigación, el que ha de facilitar dicho acceso), y que como consecuencia de tal modificación desaparecen los siete días previos a las alegaciones ya que la finalidad última de este plazo era trasladar el expediente a la Oficina Técnica donde iba a tener lugar la puesta de manifiesto.

A diferencia de lo que ocurre respecto de las actas, en materia sancionadora el trámite de audiencia tiene lugar después de la propuesta de regularización. Es posible adoptar esta solución en materia sancionadora ya que la misma no se ve afectada por el artículo 22, que se refiere exclusivamente a los procedimientos de gestión, por lo que obviamente deja al margen los procedimientos sancionadores, exigiendo por su parte el artículo 34 la celebración del trámite, pero sin fijar el momento al respecto. Además, la celebración del trámite de audiencia tras la propuesta de resolución sigue el antecedente más claro en la materia: el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, que también, frente al artículo 84 de la Ley 30/1992, interpreta que no se ve afectado por tal mandato y ubica la audiencia tras la extensión de la propuesta.

Antes de pasar a otras cuestiones hay que señalar que la ubicación de este trámite ha hecho desaparecer las actas de prueba preconstituida y ello porque su tramitación (artículo 57 del RGIT) implicaba la extensión del acta sin la presencia ni conocimiento del obligado tributario, lo cual no es posible ahora, dada la exigencia y ubicación del trámite de audiencia. De hecho las Resoluciones de 1 de abril y, 16 de septiembre de 1998, por las que aprobaron los modelos de actas no incorporaron esta clase de actas.

B) DOCUMENTACIÓN A INCORPORAR AL TRÁMITE.

El artículo 14 se refiere de manera genérica a "los documentos que figuren en el expediente" añadiendo después algún requisito al que más adelante nos referiremos, por lo que parece que la cuestión se centra en aclarar el concepto de expediente. González Pérez define el expediente como "el procedimiento hecho papel", lo cual ya da la principal característica la respecto: la amplitud en su concepción; cualquier actuación desarrollada en el seno de comprobación e investigación y que haya sido documentada, (lo cual debe ocurrir respecto de todas ellas), debe integrarse en el expediente.

Ahora bien, el propio artículo 14 añade que debe tratarse de documentos "que hayan de ser tenidos en cuenta por el órgano competente a la hora de dictar la resolución, salvo que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga una Ley". La exclusión de documentos respecto del expediente al que el contribuyente puede tener acceso debe afrontarse con un criterio muy estricto, ya que si nos interrogamos por la razón de este trámite no es otro que evitar la indefensión al contribuyente permitiéndole que la adopción de sus decisiones a lo largo del resto del procedimiento se ajuste a lo que en el expediente obra. Especialmente importante en este sentido es la prestación o no de conformidad: una vez conocido el expediente el contribuyente podrá valorar adecuadamente si la propuesta de la inspección está lo suficientemente fundamentada en las pruebas del expediente al efecto de prestar conformidad o mostrarse disconforme. Esta es la razón por la que tal trámite se produce con anterioridad a la propuesta de liquidación, es decir al acta.

Algún sector de la doctrina se ha manifestado contrario a esta limitación señalando que esta restricción podría dejar en manos del órgano de la Administración tributaria el acceso a o no a la información, ya que bastará negarle trascendencia al documento pedido, para que el derecho pierda su eficacia. Si bien es cierto que esta limitación no aparece en la Ley 30/1992 (artículo 35.a)), no lo es menos que la primacía de la Ley 1/1998 sobre la Ley 30/1992, aunque sólo fuese por razón de ley especial frente a ley general impide acudir a dicho artículo. No creo, personalmente, que se vaya a "hurtar" documentación de los expedientes, porque si la misma no se incorpora los efectos negativos afectarán también a la Administración, ya que

- Si los documentos sustraídos al conocimiento del contribuyente no se incorporan, los órganos enjuiciadores de la actuación, o el propio Inspector Jefe, pueden acabar considerando insuficientemente instruido el expediente.
- Si tales documentos finalmente se incorporasen, pero el contribuyente no los hubiera podido conocer en el momento procedimental oportuno, podría entrar a considerarse la anulabilidad de la actuación.

Por lo que se refiere a la delimitación negativa contenida en el mismo artículo, debe señalarse que en virtud de la misma quedan excluidos del trámite de puesta de manifiesto aquellos documentos que

- afecten a intereses de terceros,
- o a la intimidad de otras persona,
- o que así lo disponga una Ley.

Por lo que se refiere a los dos primeros criterios, debe quedar claro que cuando el documento de que trate afecte al sujeto objeto de la comprobación, pero también a los intereses o la intimidad de terceros puede excluirse del trámite de audiencia. Resulta importante señalar esta delimitación ya que no es necesario que el documento en cuestión afecte exclusivamente a ese tercero. Ello se deriva del rechazo durante la tramitación parlamentaria de la enmienda N° 50 del Grupo Parlamentario Catalán que pretendía que el tenor del artículo excluyese del trámite de audiencia exclusivamente los documentos que afectasen "únicamente a intereses de terceros o a la intimidad de terceras personas". Entiendo lógico tal rechazo ya que tales documentos es difícil imaginar que obren en un

expediente relativo a una persona a la que en absoluto afectan. Por el contrario, pensemos en que, requerida información a un tercero respecto del contribuyente "X", que está siendo objeto de la actuación de comprobación en cuyo seno se enmarca la petición, la contestación dicho contribuyente no sólo aporta información referida a ese contribuyente sino que también lo hace respecto de otros (por ejemplo porque identifica a todos aquellos que él considera que se encuentran en la misma situación en aras de clarificar su propia situación fiscal). En este caso, el tenor actual del artículo 14 permitiría sustraer del conocimiento del obligado tributario al que la actuación se refiere, el documento de contestación, pero la Inspección debería documentar de manera separada aquella parte del mismo que afecta al contribuyente y que el mismo tiene derecho a conocer, ya que en caso contrario se produciría indefensión. Así se lograría:

- No vulnerar los intereses o la intimidad de los terceros afectados por el documento.
- Evitar la indefensión del contribuyente.
- Permitir que la contestación de ese tercero conste en el expediente, no a efectos de su acceso por el contribuyente, pero sí por los órganos que, en su caso enjuicien los distintos extremos del expediente, y entre ellos, la suficiencia o no de la prueba obtenida.

La mencionada enmienda pretendía además que las posibles limitaciones de los documentos a incorporar al expediente viniesen dadas exclusivamente por la Ley Orgánica 5/1992, de 29 de octubre, de regulación del tratamiento automatizado de los datos de carácter personal, sin que la misma se haya incorporado al texto legal, por lo que las limitaciones podrán venir por cualquier norma siempre que tenga rango de Ley (ordinaria u orgánica).

Respecto a la mencionada Ley 5/1992 interesa destacar como en la aplicación de su artículo 21.2 hay que atender a lo dispuesto por la LDGC. Así, dicho artículo señala respecto de las Bases de Datos de la AEAT que "Los responsables de los ficheros de la Hacienda Pública podrán, igualmente, denegar el ejercicio de los derechos a que se refiere el apartado anterior (entre otros el derecho de acceso) cuando el mismo obstaculice las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y en todo caso, cuando el afectado esté siendo objeto de actuaciones inspectoras". Pues bien, parece lógico considerar que este artículo hay que interpretarlo a la luz de la Ley 1/1998, de manera que si bien la negativa de tales datos resulta lógica hasta el momento de puesta de manifiesto, a partir del inicio de tal trámite no se nos ocurren razones que permitan denegar tal conocimiento, por lo que dado que el literal del artículo se refiere a la mera posibilidad de denegar tal derecho de acceso, cabe considerar, sin necesidad de modificar este artículo, que aunque en el momento de celebración del trámite de audiencia la actuación inspectora todavía está en marcha, debe permitirse el acceso del contribuyente a aquellos datos de las Bases que hacen referencia a cuestiones que van a ser objeto de regularización en la actuación en curso (pero no a otros distintos de éstos).

A.3) INEXISTENCIA DE PROPUESTA HASTA DESPUÉS DEL TRÁMITE DE AUDIENCIA.

Quienes conocimos la tramitación del Reglamento 1930/1998, sabemos que en

algún momento pretendió incorporarse al mismo la existencia de un documento ajeno a la práctica inspectora; se trataba de un "proyecto de propuesta", es decir un documento que constituyera un borrador de la ulterior propuesta que se le iba a realizar al sujeto. No obstante algunos coincidíamos en que la inclusión de tal documento "-enturbiaría" el procedimiento, ya que, aunque el mismo no tendría fuerza vinculante alguna para la Administración, su modificación ulterior (muchas veces como consecuencia de las propias alegaciones del contribuyente vertidas durante el trámite de audiencia)

- daría lugar a una cierta indefensión para el contribuyente que ya había alegado contra una concreta propuesta,
- pero, sobre todo, provocaría una discusión procedimental importante sobre la fuerza vinculante para la Administración de dicha "pre-propuesta" y la necesidad de repetir el trámite de audiencia para el caso de que la misma fuese sustituida por otra¹.

Estas razones aconsejaban a nuestro entender que la inclusión de este documento fuese acompañado de una más clara regulación del carácter de este documento, sus efectos, vinculación etc..., sin lo cual no parecía oportuno su creación, sin que, por otra parte, la actual situación consideremos que produce menoscabo alguno al contribuyente objeto de comprobación, quien podrá alegar sin ningún problema y durante el mismo plazo de 15 días contra una auténtica propuesta de regularización, con la garantía de que la misma no va a cambiar (sin perjuicio de que el acto de liquidación si pueda diferir).

Lo que ocurra es que las actas de inspección, tal y como las concibe la normativa vigente, hubieran debido cambiar tras la Ley 1/1998, desapareciendo la diferencia entre actas de conformidad y disconformidad, de manera que tras el trámite de audiencia se extendiesen las actas respecto de las cuales el sujeto tendría un plazo para manifestar su conformidad/disconformidad, lo cual originaría una u otra tramitación. Esto asemejaría las actas a las propuestas de imposición de sanción. No obstante esta solución ocasionaría a su vez otros problemas, fundamentales consecuencia de la falta de constancia de la conformidad del contribuyente aún cuando éste la hubiera presentado en plazo (por ejemplo el último día del plazo y por un Registro ajeno a la Administración tributaria). Aquí habría que arbitrar algún mecanismo al efecto, por ejemplo, la obligatoriedad de que se persone (siempre por sí o por representante) para tal manifestación, ya que, dado que la fase de liquidación de la actuación de comprobación e investigación es "actuación inspectora" según el TS en su jurisprudencia, tal facultad asiste a la Inspección también durante esa fase.

A.4) PRESCINDIBILIDAD.

El artículo 22 señala en su apartado 2 que "se podrá prescindir del trámite de

¹ Estas cuestiones a nuestro entender se resolverían negando toda fuerza vinculante a la pre-propuesta, así como la necesidad de repetir el trámite de audiencia, dado que de conformidad con el artículo 22 de la Ley 1/1998 el mismo es previo a la "auténtica" propuesta sin que quepa equiparar al respecto ningún otro documento de creación meramente reglamentaria (en este sentido puede consultarse la Res. TEAC de 10 de septiembre de 1998).

audiencia cuando no figuren en el procedimiento, ni sean tenidos en cuenta en la resolución, otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado". ¿Es posible al amparo de tal apartado encontrar supuestos de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en que no sea necesario el trámite de audiencia?. Entiendo que no, y ello sin perjuicio de que seguramente la aplicación práctica de esta norma acabará encontrando supuestos en los que tal trámite efectivamente no proceda.

Pero en el momento actual entiendo que la postura más garantista tanto para el contribuyente, como desde luego para la Administración es la celebración en todo caso de ese trámite, que en su caso puede ser objeto de renuncia por el contribuyente. Hay que tener en cuenta que este artículo surge con vocación de aplicarse a todos los procedimientos tributarios, por lo que en otros distintos del de comprobación e investigación será perfectamente comprensible tal artículo, pero a nuestro entender no en el ámbito de las actuaciones de comprobación e investigación, y ello porque dado que el término "aducir" significa según la Real Academia Española de la Lengua "Tratándose de pruebas, razones etcétera, presentarlas o alegarlas", parece que en ninguna estas actuaciones se acudiría exclusivamente a las pruebas no ya aportadas por el propio obligado tributario, sino las "alegadas" en el sentido de argumentadas por el mismo. Y ello porque normalmente habrá que contrastarlas o probarlas, sino realmente "escasa" habrá sido la instrucción que desarrollada.

Aunque no es un supuesto estrictamente de prescindibilidad afectado por el artículo 22.2 quiero concluir este epígrafe señalando que en aquellas actuaciones de comprobación e investigación que no se vaya a extender acta por razón de haberse apreciado la concurrencia de un posible delito contra la Hacienda Pública y se haya procedido a su remisión al Ministerio Fiscal o a la Jurisdicción competente, no procede la celebración de trámite de audiencia por cuanto el mismo tendrá lugar en vía jurisdiccional, sin que el contribuyente, frente al envío del expediente a las mencionadas instancias pueda oponerse. Por otra parte, dada la finalidad de este trámite, el mismo sólo tiene lugar cuando la instrucción del procedimiento de que se trate ha concluido, lo cual no ocurre cuando se remite a la vía penal, ya que en la misma continuará tal instrucción.

III.- MODIFICACIONES DESDE EL PUNTO DE VISTA DE SU CONTENIDO.

A) MOTIVACIÓN.

El artículo 13.2 de la Ley 1/1998 exige respecto de una serie de concretos actos administrativos y, con carácter general de "cuantos otros se establezca en la normativa vigente", la obligación de motivación "con referencia a los hechos y fundamentos de derecho".

¿Supone tal artículo novedad alguna respecto de las actas? Si bien estas no se encuentran entre los actos a los que el apartado señalado se refiere de manera expresa, entendemos que la exigencia de motivación de las actas ya estaba clara con anterioridad a la LDGC, y que la exigencia venía dada de manera genérica por los apartados d) y e) del artículo 49 del RGIT en su anterior redacción, y de manera más concreta por la jurisprudencia. Así los mencionados apartados señalaban que en las actas se debía

consignar:

"d) Los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo o retenedor, con expresión de los hechos y circunstancias con trascendencia tributaria que hayan resultado de las actuaciones inspectoras o referencia a las diligencias donde se hayan hecho constar. e) En su caso, la regularización que los actuarios estimen procedente de las situaciones tributarias, con expresión, cuando proceda, de las infracciones que aprecien, incluyendo los intereses de demora y las sanciones pecuniarias aplicables, con especificación de los criterios para su graduación, y determinando la deuda tributaria debida por el sujeto pasivo, retenedor o responsable solidario".

Realmente, con la normativa anterior puede considerarse cubierta la exigencia de motivación, ya que tanto se hacía referencia a los elementos de hecho, como los de derecho, no obstante hay que reconocer que el artículo 49 parecía exigirlos (y en este punto la norma no ha mejorado su redacción tras el Real Decreto 1930/1998, a los elementos relativos al cálculo de la cuota, razón por la que ahora han desaparecido del literal de dicho artículo. La Ley 1/1998 mejora esta cuestión al referirse a los hechos y fundamentos de derecho, terminología esta más propia de la cuestión y desde luego más clara, en base a la cual habrá que:

- Describir los hechos descubiertos y las pruebas acreditativas de los mismos.
- Referir las normas en virtud de las que procede la regularización, que serán tanto de carácter sustantivo (las propias del impuesto de cuya regularización se trata) como de carácter procedimental (las normas de calificación o interpretación de la Ley General Tributaria aplicadas).

También en relación con la motivación hay que referirse a la obligatoriedad de "tener en cuenta" las alegaciones y pruebas aportadas por el contribuyente durante la actuación, aspecto al que nos referimos a continuación.

B) OBLIGATORIEDAD DE CONTESTAR LAS ALEGACIONES DEL CONTRIBUYENTE.

Efectivamente, tal y como señalábamos, el artículo 21 de la Ley 1 /1998 tras disponer que los contribuyentes podrán en cualquier momento del procedimiento anterior a trámite de audiencia o, en su caso, a la redacción de la propuesta de resolución "aducir alegaciones o aportar documentos u otros elementos de juicio", incorpora, junto a este derecho del contribuyente la obligación de la Administración de "tener en cuenta" dichas alegaciones, documentos etc... y tal obligación la cumplirá la Administración "al redactar la propuesta de resolución".

Ahora bien, junto a las alegaciones y pruebas presentadas a lo largo de la . actuación, y antes del trámite de audiencia, el artículo 22 de la LDGC se refiere a otras alegaciones: las que se presentan por el interesado durante dicho trámite, sin que respecto a su contestación se recoja ninguna obligación para la Administración.

¿Cómo se han trasladado dichos artículos a la nueva redacción del artículo 49 del RGIT? Lo han hecho en la letra f) del apartado 2 según el cual se hará constar en primer lugar si el interesado ha presentado o no las alegaciones a las que se refiere el artículo 21 y, para el caso de que lo haya hecho, "deberá realizarse una valoración de las mismas". Dos son las cuestiones cuyo comentario suscita este artículo: si sólo afecta a las alegaciones del artículo 21 (y no a las del artículo 22), y si valorar es lo mismo que "tener en cuenta".

Por lo que se refiere a la primera cuestión, efectivamente ocurre que tanto la Ley como el Reglamento sólo recogen la obligatoriedad de "contestar" las alegaciones vertidas al amparo del artículo 21, por lo que el mandato de este artículo, y el del artículo 49.2 f) sólo se incumplen si las mismas no se valoran. La no obligatoriedad de contestar las alegaciones realizadas durante el trámite de audiencia puede venir dada por dos razones:

- Porque dado que su presentación puede realizarse en el último día del plazo de audiencia, y éste es inmediatamente anterior a la extensión de las actas, podría ocurrir en muchos casos que al incoar éstas no se hubiesen conocido las alegaciones y por lo tanto no se pudiese dar contestación a las mismas y perjudicarse así las actuaciones. Tanto el legislador como el Reglamento han pretendido no imponer a la Administración una condición para cuyo cumplimiento dependería en gran medida del contribuyente que, aún cuando actuase plenamente conforme a derecho (por ejemplo presentando las alegaciones por el registro de una Administración distinta de aquella en la que se desarrolla la actuación), podrá impedir el correcto cumplimiento de su obligación por la Administración.

Porque a esas alegaciones se puede "contestar" por el Inspector-Jefe en la fase ya de Oficina Técnica, para el caso de que el contribuyente decida firmar en disconformidad, sin que ello afecta negativamente a los intereses de los contribuyentes. En el fondo lo que subyace es una cierta identificación de este trámite con el de audiencia posterior a las actas que tenía lugar antes de la reforma del Reglamento.

Ahora bien, lo que resulta evidente es que el artículo 49 del Reglamento señala un contenido mínimo de las actas, pero ello es sin perjuicio del que en cada caso se considere oportuno incluir, así en concreto al señalarse en el artículo 13 de la Ley 1/1998 la obligación de motivar puede entenderse que, en base a las mismas, y en cuanto se refieran las alegaciones del contribuyente a los elementos esenciales del hecho imponible, su atribución al obligado tributario, o a la regularización misma, tienen perfecta cabida en el artículo 49.

En segundo lugar, y por lo que se refiere a la obligación de tener en cuenta, tal como señalábamos anteriormente el Reglamento se refiere a "valorar". Cualquiera que sea el término que se utilice, en definitiva su sentido no es sino el de "contestar" las alegaciones. Este, que es el término que en esta exposición venimos utilizando, implica valorar las alegaciones en cuanto a considerarlas a la hora de documentar la propuesta e identificar el porque cada una de ellas se rechaza (o en su caso se estima) y las razones al efecto, sin que en ningún caso implique la obligatoriedad de contestar aquellas alegaciones que carezcan del más mínimo rigor técnico.

C) CÓMPUTO DEL PLAZO DE DURACIÓN DE LAS ACTUACIONES.

Una de las principales innovaciones contenidas en la Ley 1/1998 en materia de inspección es la fijación de un plazo máximo de duración de las actuaciones. Plazo máximo que se ve afectado en su cómputo por dos mecanismos: la prórroga y los supuestos de "no cómputo". El primero de estos mecanismo permite ampliar el plazo de doce meses propio de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación por otros doce meses. El segundo permite paralizar el cómputo del plazo (sea éste de doce o de veinticuatro meses).

La Ley 1/1998 no exige la constancia de una manera determinada de estas circunstancias de cómputo de plazos; no obstante, con independencia de la comunicación a lo largo de la actuación tanto de la ampliación del plazo como de la existencia de interrupciones justificadas y dilaciones imputables al contribuyente, el Reglamento ha optado por señalar que estas circunstancias deben constar en acta, en concreto, la fecha de inicio de las actuaciones y el criterio seguido en el cómputo del plazo de duración de las mismas cuando exceda de doce meses. De este tenor literal podría concluirse que a efectos del cómputo del plazo sólo se debe hacer constar las circunstancias de ampliación, pero no las interrupciones ni las dilaciones imputables al contribuyente. No obstante, la Resolución de 16 de septiembre, de la Dirección General de la AEAT, por los que se aprueban los modelos de actas de la Inspección de Hacienda del Estado, va más allá del Reglamento y señala que junto a la procedencia de ampliar el plazo general de duración de las actuaciones, se hará constar la existencia de dilaciones imputables al contribuyente y las interrupciones justificadas. Ahora bien, aunque la literalidad de la Resolución parece referirse a la mera constancia entendemos que deberá añadirse:

- Respecto de las dilaciones imputables y las interrupciones justificadas: los intervalos de tiempo que comprenden, las razones que las motivan y la manera en que se han documentado a lo largo de la actuación de comprobación e investigación.
- Respecto de las prórrogas, el motivo en que se basaron y las circunstancias de su documentación.

Y ya para concluir, señalar dos cuestiones que afectan al plazo si bien no exclusivamente desde el punto de vista de las actas, sino del acto de liquidación que las mismas generan:

- La fijación del plazo de 12 (o 24) meses afecta exclusivamente hasta el momento de dictarse la liquidación, no hasta la notificación, sin que el artículo 29 de la LDGC se pueda ver afectado por la Ley 4/99. Es esta una cuestión que, a nuestro entender, resulta evidente del tenor del mencionado artículo 29. La aplicación de la Ley 30/1992 (en cuanto fija que el plazo se computa hasta la notificación) en contra del mandato de la LDGC carecería a nuestro entender de todo apoyo, sirviendo sólo para evidenciar que el "oscurantismo" en la aplicación del Derecho Tributario puede venir dado no sólo por una deficiente redacción de la norma (lo cual no ocurre en este caso), sino también por una excesiva tendencia a aplicar innecesarios mecanismos de interpretación ante una norma cuyo literal es claro y evidente.
- El establecimiento de un plazo máximo de duración de las actuaciones de comprobación

e investigación ha de entenderse que afecta también al plazo de liquidación en tanto que éste puede verse en ocasiones minorado. Así, pensemos que se recibe en la Oficina Técnica un acta de disconformidad cuyo plazo de alegaciones finalizó el 7 de mayo de 1999, constando que el inicio de la actuación fue el 30 de mayo de 1998. De conformidad con el RGIT la Oficina Técnica tiene el plazo de un mes para dictar la liquidación, pero en este caso se verá obligada a hacerlo en los días que quedan hasta el 30 de mayo.