



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

LVI Semana de Estudios de Derecho Financiero[®]
(Sesión plenaria 23 de noviembre de 2011
en Madrid en el Auditorio del BBVA)
**“IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO:
ASPECTOS CONFLICTIVOS ”**

CONFERENCIA

“El tiempo en las actuaciones inspectoras”

EXCMO. SR. D. JESÚS CUDERO BLAS (Magistrado de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional):

LA DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

INTRODUCCIÓN: EVOLUCIÓN LEGISLATIVA E INTERPRETACIÓN DE LOS TRIBUNALES DE JUSTICIA

En la regulación contenida en la Ley General Tributaria de 1963 y en el Reglamento General de Inspección de 1986 no existía un plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. El artículo 105 de la Ley se limitaba a señalar que sería el reglamento correspondiente el que fijaría los plazos a los que debía de ajustarse la realización de los respectivos trámites y a excluir expresamente “la caducidad de la acción administrativa”. Por su parte, el Reglamento General de Inspección de 1986 consideraba “interrupción” de las actuaciones inspectoras su suspensión por más de seis meses (artículo 31) y otorgaba al Inspector-Jefe el plazo de un mes (contado desde la finalización del plazo de alegaciones al acta de disconformidad) para dictar la liquidación correspondiente (artículo 60.4).

c/ Caleruega, 18 – 28033 Madrid
Tf.: 91 302 02 64

www.fundef.org - email: info@fundef.org



El Tribunal Supremo había despejado cualquier duda que pudiera suscitarse sobre el carácter de tales plazos. En su sentencia de 5 de marzo de 2004 señaló expresamente que “no debemos rasgarnos las vestiduras porque el artículo 105 rechaza la caducidad de estos procedimientos, porque tiene una justificación, y es que el retraso de la Administración Tributaria debe dar lugar al recurso de queja, y a la responsabilidad de los funcionarios culpables, pero no debe perjudicar a la Hacienda Pública, entendida ésta como el "procomún", o sea el patrimonio de todos los españoles, cuya finalidad es la de posibilitar la efectiva realización del deber constitucional de contribuir”.

Ello no obstante, el propio Tribunal Supremo (en sentencia de 4 de diciembre de 1998) había precisado que el hecho de no existir plazo prefijado para la terminación de los procedimientos “no equivale a que puedan ser indefinidos, eternos o estar abiertos toda la vida, sino que significa que el plazo para su conclusión es tan extenso como el de prescripción del derecho a que se refieran, con lo que se sustituye la perención o caducidad del expediente y, en su caso, la generación del silencio administrativo, por la extinción del derecho”.

La Ley 1/1998, de 26 de febrero, modifica sustancialmente la regulación citada al establecer en su artículo 29 un plazo de doce meses en el que “debían concluir las actuaciones inspectoras”, posibilitando su ampliación (condicionada) a otros doce meses más y excluyendo del cómputo de tales plazos las “dilaciones imputables al contribuyente” o “los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente”.

La primera cuestión que suscitó el nuevo precepto fue la relativa a la naturaleza de los plazos fijados en el mismo. La mayoría de las Salas de los Tribunales Superiores de Justicia (especialmente las de Valencia, Canarias, Murcia o Cataluña) entendió que la nueva ley había establecido un verdadero plazo de caducidad en consonancia con el artículo 44.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, al tratarse del ejercicio de “potestades susceptibles de producir



efectos desfavorables o de gravamen”. La propia Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en alguna sentencia aislada (como la de 25 de febrero de 2004), declaró sin ambages “caducado el procedimiento”, con la consecuencia inherente a tal declaración: la Administración solo estaba habilitada a iniciar un nuevo procedimiento de comprobación si no había transcurrido el plazo de prescripción aplicable.

La anterior interpretación fue inmediatamente corregida por el Tribunal Supremo, que ha señalado con reiteración que la Ley 1/1998 "no estableció con carácter general la caducidad de los procedimientos tributarios por paralización o incumplimiento del plazo establecido de resolución", recordando las respectivas previsiones sobre duración máxima de los procedimientos de gestión (artículo 23) y de actuaciones de comprobación e investigación (artículo 29). De esta forma, el efecto que debe anudarse a tales incumplimientos no es otro que el expresado en la propia Ley: que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones.

El siguiente problema que suscitaba la regulación legal no era otro que la precisión del concepto de “actuaciones inspectoras”. Superando antiguas polémicas, la Sala Tercera –confirmando en este punto el criterio que ya había sostenido la Audiencia Nacional- entendió que actuaciones inspectoras son todas las desarrolladas desde el inicio de la inspección hasta la notificación de la liquidación resultante de ella.

El Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, desarrolla la ley de derechos y garantías de los contribuyentes introduciendo, por lo que aquí interesa, los apartados bis, ter y quarter al artículo 31 del Reglamento General de Inspección en los que precisa los supuestos de “interrupción justificada”, el concepto de “dilaciones imputables al contribuyente”, la “ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras” y los “efectos del incumplimiento de los plazos”, introduciendo una declaración de difícil interpretación en el apartado 4 del artículo



31 bis al señalar que la interrupción del cómputo del plazo de duración “no impedirá la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse”.

La nueva Ley General Tributaria y el Reglamento General de 27 de julio de 2007 constituyen el Derecho actualmente vigente en el que se mantiene sustancialmente la naturaleza jurídica del plazo que nos ocupa (como no determinante de la caducidad) aunque se limitan los efectos de su incumplimiento en cuanto a la prescripción (artículo 150 de la Ley) y se produce una clara ampliación de los supuestos en los que la “paralización” o la “interrupción” de las actuaciones no debe ser imputable a la Administración (artículo 104.2).

EL PLAZO DE DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR. CÓMPUTO Y REQUISITOS PARA SU AMPLIACIÓN.

Si la previsión de un plazo de duración de los procedimientos administrativos tiene como finalidad general la de contribuir a la seguridad jurídica, tal designio no es –desde luego- conseguido por la regulación que nos ocupa. Por de pronto el plazo de doce meses puede ser ampliado –con condiciones- por un máximo de otros doce y, además, el “verdadero” plazo con el que cuenta la Administración ni siquiera va a ser el de uno o dos años, pues de su cómputo necesariamente han de descontarse “las dilaciones no imputables a la Administración” como señala el precepto contenido en el artículo 104.2 de la Ley General Tributaria. Además, el eventual incumplimiento del plazo máximo que definitivamente resulte (verificado, en su caso, el descuento) obliga a realizar un nuevo cómputo “hacia atrás” para determinar si se ha extinguido o no -por prescripción- la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria en los ejercicios correspondientes. Con la nueva Ley General Tributaria el problema se complica aún más pues, producido el exceso temporal en el procedimiento, cabe la válida reanudación de actuaciones con conocimiento



formal del interesado, con el consiguiente nuevo efecto interruptivo de la prescripción.

Desde este último punto de vista, el artículo 150.2.a) de la Ley General Tributaria obliga a quien analiza el procedimiento a efectuar un nuevo esfuerzo: determinar el momento en que se ha producido la interrupción injustificada o el transcurso del plazo, verificar si en tal momento ha operado ya la prescripción y, en caso contrario, “buscar” la siguiente actuación válida con conocimiento formal del obligado tributario.

Con el sistema anterior a la reforma la labor era más sencilla: determinado que la Inspección se había excedido en la duración del procedimiento, el “dies ad quem” del plazo de prescripción se fijaba en la notificación de la liquidación tributaria correspondiente (momento en el que, según el Tribunal Supremo, concluyen las actuaciones inspectoras). Ahora, sin embargo, hay que buscar el “dies ad quem” en el interior del procedimiento inspector, determinando en qué fecha se ha producido la finalización del plazo, pues la Inspección puede, legítimamente, “reanudar” las actuaciones con conocimiento formal del interesado.

Es evidente que la regulación legal provoca, en numerosas ocasiones, una descomunal inseguridad jurídica, mucho mayor que cuando la normativa aplicable preveía plazos indefinidos de duración de los procedimientos, a salvo el de prescripción. La complejidad afecta, además, a todos los que intervienen (durante o después) en el procedimiento: al inspector, que debe estar más pendiente del “tiempo” que del “fondo” de su comprobación; al contribuyente, que difícilmente podrá saber a ciencia cierta en qué medida las actuaciones se desarrollan en los plazos legalmente determinados; a los órganos de revisión económico-administrativos, que deberán analizar una a una las distintas diligencias efectuadas en las actuaciones para determinar su validez y eficacia; a los Tribunales de Justicia, obligados a “bucear” en los procedimientos para



determinar si éstos han respetado las exigencias legales de carácter formal y a determinar las consecuencias de los eventuales incumplimientos.

Sea como fuere, el cómputo del plazo de doce meses arranca “desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo” y concluye “en la fecha en que se notifique o *entienda notificado* el acto administrativo resultante de las actuaciones”. Esta regulación (contenida en el artículo 150 de la Ley General Tributaria) mejora la dicción literal del artículo 29.4 de la Ley 1/1998 (cuya referencia a la fecha en que se *dicte* el acto administrativo había sido interpretada por la Audiencia Nacional en sentido equivalente a la efectiva *notificación* de dicho acto), pero introduce un elemento de incertidumbre al equiparar dicha notificación a la presunta, pues a estos efectos (artículo 104.2) “será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución”, precepto que habrá de interpretarse con cautela y a tenor de la reiterada jurisprudencia en la materia sobre el régimen de notificaciones.

Sobre la posibilidad de ampliar el plazo de duración de las actuaciones inspectoras (con el límite de otros doce meses) han sido innumerables las sentencias de la Audiencia Nacional dirigidas a precisar los límites que debe necesariamente respetar la Administración para acudir a esta vía excepcional. Destacan los siguientes pronunciamientos:

- a) La ampliación es una excepción a la regla general que, por ello, debe ser objeto de interpretación restrictiva. La ley es extraordinariamente clara al respecto al establecer en su artículo 150 que el plazo *podrá* ampliarse (únicamente) cuando concurren las circunstancias que recoge (especial complejidad u ocultación).
- b) El acuerdo debe ser *concretamente* motivado, lo que exige al actuario conectar razonada y suficientemente las circunstancias legalmente previstas con las específicas actuaciones inspectoras que esté desarrollando. Así, aunque la ley se refiere ejemplificativamente al



“volumen de operaciones del comprobado”, o a “la dispersión geográfica de sus operaciones”, o a “su tributación en régimen de consolidación fiscal o de transparencia internacional” no está estableciendo automáticamente para todos estos casos un plazo superior o una habilitación absoluta para acordar la prórroga sino que está recogiendo supuestos en los que, presumiblemente, la comprobación será “especialmente compleja”. Y es que lo que justifica la ampliación no es la naturaleza jurídica del sujeto comprobado ni su mayor o menor volumen de operaciones, sino la *especial complejidad* de la labor inspectora que es, cabalmente, lo que debe justificar suficientemente la Inspección. Dicho de otra forma, cabría la ampliación en inspecciones especialmente complejas distintas de las enunciadas ejemplificativamente en la norma, pero podría ser contraria a derecho en actuaciones *no complejas* seguidas cerca de entidades de tal naturaleza.

- c) Una motivación escueta o incluso insuficiente puede no determinar la nulidad del acuerdo de ampliación (con el consiguiente efecto en el plazo de duración de las actuaciones y, eventualmente, en la prescripción) si tal acto administrativo se dicta en un procedimiento realmente complejo y si tal circunstancia (la complejidad) se deduce del análisis de las actuaciones.
- d) El acuerdo de ampliación debe adoptarse *antes de que transcurra el plazo de dos meses*, pues no cabe ampliar un plazo ya concluido. Cabe plantearse si en el cómputo de ese primer plazo de doce meses deben o no descontarse las dilaciones no imputables a la Administración. La respuesta debe ser negativa por tres razones: la primera porque ni la ley ni el reglamento prevén dicho descuento; la segunda, porque el artículo 184.4 del Reglamento excluye expresamente el descuento de tales períodos en relación con el momento inicial en el que ha de



efectuarse la ampliación (seis meses desde el inicio de actuaciones, sin descuento alguno), sin que existan razones para utilizar el criterio contrario para la determinación del día final; la tercera, porque de aceptarse la exclusión de aquellas dilaciones se efectuaría un doble cómputo de las mismas (en claro perjuicio de los derechos del contribuyente): para habilitar la ampliación y para determinar la duración efectiva del procedimiento.

- e) La ampliación ha de efectuarse “por el tiempo que sea necesario”, que “no podrá exceder de doce meses” (según la ley y el reglamento), de lo que solo puede derivarse que una prórroga por un plazo inferior no permite una segunda o ulterior ampliación.
- f) Si la ampliación es acordada antes del transcurso de los primeros doce meses (y, obligatoriamente, después de los seis primeros) surge la duda de cuándo empieza a contarse la ampliación efectuada: si desde que finaliza el plazo inicial (12 meses) o desde que la notificación del acuerdo de ampliación. Imaginemos que la ampliación se notifica en el undécimo mes, las posibilidades serían dos: el plazo es de 11 meses más el período ampliado o el plazo es de doce meses más el período ampliado. Probablemente la interpretación que mejor se adecúa al tenor literal de la norma es la segunda, pues la Ley y el Reglamento hablan expresamente de la “ampliación del plazo de duración del procedimiento”.

LA INTERRUPCIÓN “JUSTIFICADA” DEL PROCEDIMIENTO Y LAS DILACIONES NO IMPUTABLES A LA ADMINISTRACIÓN

El Reglamento de 2007 recoge en su artículo 103 los supuestos de “interrupción justificada” de las actuaciones que no se incluirán en el cómputo del



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

plazo de resolución del procedimiento, aludiendo a seis supuestos: la petición de datos o informes a órganos de la misma o de otra Administración o a otros Estados, la remisión del expediente al Fiscal u órgano judicial competente, la existencia de actuaciones judiciales de cuyo resultado dependa directamente la actuación inspectora, la petición del informe preceptivo a la Comisión Consultiva, la concurrencia de causas de fuerza mayor y el planteamiento de un conflicto de competencias ante una Junta Arbitral.

De dicho catálogo merece la pena detenerse en dos cuestiones: la interrupción justificada derivada de la petición de datos, valoraciones o documentos de la misma Administración actuante y la que se desprende de la existencia de un procedimiento penal (iniciado ya o de posible iniciación).

En cuanto a la primera, no parece muy respetuoso con los derechos del contribuyente que la Administración (cuya personalidad es única) suspenda legalmente un procedimiento sometido a un plazo fijado “ex lege” para incorporar al mismo datos o documentos que ya están en su poder, aunque solo sea por el hecho de que el plazo efectivo –que debe configurarse también como una “carga” de la Administración- podría entonces fijarse libremente por la propia Administración acudiendo al expediente de la petición de unos datos con los que ya que cuenta, determinando “de facto” una auténtica ampliación del procedimiento fuera del cauce formal correspondiente.

En cuanto a la suspensión por la posible existencia de un delito contra la Hacienda Pública cabe distinguir: a) Si es la propia Administración la que acuerda la remisión, ésta puede efectuarse tanto al Ministerio Fiscal como a la autoridad judicial competente; b) La paralización justificada dura el tiempo que transcurra entre la remisión y la recepción de la correspondiente decisión (decreto del Fiscal, sentencia o auto de sobreseimiento o archivo); c) Cabe también la suspensión en los casos en los que el inspector detecta que ya existe un procedimiento penal en curso “cuando la determinación o imputación de la obligación tributaria dependa



directamente de las actuaciones judiciales”, en cuyo caso el período de paralización se computará en los mismos términos que el supuesto anterior.

Existe, por otra parte, un segundo grupo de cuestiones que también debe ser descontado del cómputo general del plazo de duración de las actuaciones inspectoras: las “dilaciones no imputables a la Administración”. Si en la redacción originaria de la Ley 1/1998 solo se descontaban de la duración del procedimiento las “dilaciones imputables al contribuyente”, la Ley General Tributaria de 2003 ha ampliado el concepto a aquellas otras “no imputables a la Administración”, concepto que ha sido desarrollado “in extenso” por el reglamento.

Se ha señalado por algún autor que el catálogo de dilaciones no imputables a la Administración contenido en el Reglamento de 2007 supone un auténtico exceso reglamentario, en la medida en que la Ley General Tributaria (artículo 104.2) solo autorizaba el desarrollo reglamentario respecto de “los períodos de interrupción justificada”, pero no en relación con las “dilaciones por causa no imputable a la Administración”.

Aunque, ciertamente, la mayoría de los supuestos previstos en el artículo 104 del Reglamento se refieren a dilaciones que son responsabilidad del sujeto comprobado, conviene precisar desde ahora que –según la Audiencia Nacional– no son imputables al contribuyente (y, por tanto, *no pueden descontarse del cómputo total del período de duración de las actuaciones inspectoras*) las dilaciones cometidas por un tercero, ni siquiera si éste tiene alguna vinculación con el procedimiento. En las sentencias de 21 de septiembre y 8 de octubre de 2009 se señala que “no cabe imputar a la sociedad dominante del grupo consolidado las dilaciones producidas en el seno de los correspondientes expedientes de comprobación incoados a las sociedades dominadas como consecuencia de la desatención por éstas de los requerimientos efectuados por la Inspección” por cuanto “el grupo de sociedades tiene la consideración legal de sujeto pasivo” sin que la circunstancia de ser “cabecera del grupo o sociedad



dominante permita construir una presunción de conocimiento de lo actuado con sus dominadas que no se desprende, ni siquiera indiciariamente, de la normativa aplicable ni deriva en absoluto del carácter general de las actuaciones. Aunque dicho criterio fue establecido en relación con la normativa anterior a la que ahora nos ocupa, considero el mismo plenamente aplicable por más que en la nueva redacción legal se haga referencia a las “dilaciones no imputables a la Administración”, concepto que ha de interpretarse en el siguiente sentido: a) Va referido exclusivamente a los supuestos legales de “paralización justificada”, entre los que no se encuentra el incumplimiento de terceros; b) Tiene su trasunto en las “dilaciones imputables al contribuyente”, pues son las únicas que se contemplan realmente en el Reglamento.

En mi opinión, por tanto, el concepto de “dilaciones no imputables a la Administración” no puede constituir un “tertium genus” que permita su descuento en el cómputo del plazo de duración del procedimiento inspector. Lo único seguro, a tenor de la regulación legal, es que las actuaciones inspectoras podrán paralizarse bien cuando concurra una causa de “interrupción justificada”, bien cuando la dilación sea responsabilidad del contribuyente. “A sensu contrario”, por tanto, una paralización no imputable al contribuyente que no constituye causa legal (justificada) de la interrupción no podrá perjudicar al sujeto pasivo.

LAS DILACIONES IMPUTABLES AL CONTRIBUYENTE

El concepto y significación de las “dilaciones imputables al contribuyente” constituye la cuestión más polémica –cualitativa y cuantitativamente- de cuantas suscita la duración de las actuaciones inspectoras, hasta el punto de haberse convertido en el motivo de impugnación más numeroso –con mucho- de los aducidos en sede judicial.



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

Probablemente por la deficiente regulación legal, el casuismo en la materia resulta inagotable y la pretensión de sistematizarlo con arreglo a criterios generales constituye, con toda seguridad, un intento imposible.

En la mayoría de las resoluciones dictadas por la Audiencia Nacional late la idea de que con la expresión “dilaciones imputables al contribuyente” se está haciendo referencia no solo al retraso o al tardío cumplimiento de un trámite, sino a una conducta obstruccionista, entorpecedora y deliberada o negligentemente provocadora de una tardanza en la tramitación del procedimiento inspector. Además, resulta imprescindible analizar la relevancia de la demora en el curso del procedimiento, las concretas circunstancias del caso y la actitud de la Administración al respecto. Esas “circunstancias del caso” deben ser contempladas, además, desde la perspectiva de los principios de buena fe, proporcionalidad, eficacia o economía.

Desde esta perspectiva, cabe señalar, en primer lugar, que la competencia para apreciar las dilaciones y su imputación al contribuyente la tiene el actuario. Tal atribución debe entenderse referida a la determinación cuantitativa y cualitativa de tales dilaciones, de manera que: a) No es posible que el Inspector-Jefe, el TEAR o el TEAC “reconstruyan” el procedimiento para excluir de su duración dilaciones no apreciadas por el actuario; b) No es posible incluir –para efectuar el descuento- dilaciones distintas de las previamente apreciadas ni siquiera en los casos en los que el número de días computados coincida con el determinado por el actuario. No es infrecuente encontrar supuestos en los que el órgano de revisión acoge la tesis del reclamante en cuanto a la exclusión de ciertas dilaciones, pero incorpora otras distintas, manteniendo el “quantum” del período descontado.

La dilación debe documentarse debidamente en el expediente. En la sentencia de 6 de mayo de 2010 (ponente NAVARRO SANCHÍS) dijo la Sala que para que se produzca dilación, sea ésta debida o indebida, objetiva o imputable,



es preciso, de un lado, que el deber de colaborar esté acotado en un plazo previamente fijado, pues si éste no existe, en modo alguno podría hablarse de la superación de un plazo inexistente. Pero conjuntamente con ese requisito se precisa la advertencia al interesado de que el cumplimiento tardío, defectuoso o incompleto de su deber puede determinar la existencia de una dilación que afectaría al cómputo total de duración del procedimiento. De no darse tal advertencia expresa, no puede hablarse de dilación indebida y, cuando ésta se da, debe entenderse rectamente que la dilación se computa desde la advertencia o desde el exceso del plazo perentorio conferido en ésta para la entrega de los datos necesarios. Es cierto que dicha sentencia (cuyo criterio es reiterado en la Sección Segunda de la Sala) se dictó cuando resultaba de aplicación la normativa ahora derogada; tal doctrina resultaba también aplicable en el momento actual, pues el artículo 102.6 del Reglamento de 2007 establece claramente el derecho del contribuyente a conocer el estado del cómputo del plazo duración con indicación de las fechas de inicio y fin de cada interrupción o dilación, siempre que los solicite expresamente. Debe convenirse, por tanto, que la acreditación de la dilación y la advertencia de sus efectos deben hacerse de oficio por la Administración.

Precisamente para potenciar la seguridad jurídica, la Sala viene exigiendo con reiteración que los requerimientos de información o documentación sean claros, precisos y concretos, sin que sirvan a los efectos pretendidos las exigencias genéricas o indeterminadas.

Íntimamente relacionado con lo anterior, los días concretos de dilación imputable deben desprenderse del expediente y de las diligencias incorporadas al mismo. Ocurre a veces que la Inspección requiere por segunda o tercera vez al contribuyente la aportación de ciertos datos o documentos en la siguiente visita de inspección, cuya fecha se fija expresamente en la correspondiente diligencia. Sin que conste en el procedimiento dato alguno al respecto, la visita en cuestión se efectúa más tarde constando en el procedimiento únicamente la diligencia de la



nueva visita. Aquí la Sala ha sido reiterada en el sentido de no poder imputarse al contribuyente –como dilación- el período que media entre la fecha prevista de la visita y su posterior realización, pues nada permite concluir que el retraso sea responsabilidad del obligado tributario. Ni siquiera si ello deriva de una supuesta “conversación telefónica” no documentada en modo alguno en el procedimiento ni probada en el proceso judicial.

En cuanto al plazo para la entrega de datos, información, antecedentes o documentos, la normativa vigente prevé un plazo mínimo de diez días para cumplir con tal deber de colaboración. Ello determina, en primer lugar, la necesidad de que cualquier requerimiento de aquella índole vaya acompañado de la correspondiente concesión de un plazo, que habrá de ser, según criterio reiterado de la Audiencia Nacional, razonable y proporcionado a la naturaleza, extensión y complejidad de lo que se solicita. Esta cuestión ha suscitado diversos problemas prácticos a los que, en general, se ha dado respuesta a tenor del principio de proporcionalidad y en atención a los datos documentados en el expediente. Así:

- No cabría hablar de dilación en sentido propio cuando no se ha señalado al interesado un plazo concreto para aportar la documentación. Elementales exigencias del principio de seguridad jurídica impiden entender que el contribuyente “obstaculiza o dilata” la labor inspectora por no aportar una documentación para cuya entrega no se ha señalado plazo alguno.
- El plazo mínimo de aportación debería regir exclusivamente cuando la exigencia de datos o informaciones sea sencilla, no cuando sea extraordinariamente compleja. Soy consciente de que esta declaración incorpora a la cuestión un elemento más de incertidumbre, pues la apreciación de la “complejidad” termina abocando a decisiones discrecionales. Tampoco es sencilla la determinación “ex post facto” del



plazo real que debería haberse otorgado por el actuario, para limitar a su exceso la dilación correspondiente. La solución, sin duda, debe venir del principio de proporcionalidad, cuya aplicación exigirá el minucioso análisis de las circunstancias del caso.

- Surge la duda de si los plazos mencionados han de contarse en días hábiles o naturales. Ante la falta de previsión al respecto en el Reglamento de 2007, habría que entender que el plazo de aportación de documentación debe computarse en “días hábiles”, por aplicación directa del artículo 48 de la Ley 30/1992. En este sentido la referencia del artículo 102.5 Real Decreto de 2007 a que el cómputo de las dilaciones se efectúe por días naturales (que, probablemente, constituye un claro exceso reglamentario) no empece la conclusión anterior: una cosa es el cómputo global de las dilaciones y otra bien distinta qué debemos entender por dilación misma. Por ejemplo: si convenimos que el plazo de alegaciones al acta es de diez días “hábiles” y se produce un retraso en el trámite (por la petición de aplazamiento por ejemplo), la dilación solo existirá a partir del undécimo día hábil, aunque –aceptando polémicamente la legalidad del Reglamento- el período posterior se cuente en días naturales.
- El incumplimiento del plazo concedido al contribuyente para efectuar una determinada actuación o entregar datos determina que la dilación se inicie al día siguiente de vencido el plazo, de manera que el día final de aquel plazo (en el que aún podía presentar la documentación o comparecer) no se resulta imputable.

Por otra parte, no constituye dilación imputable cuando se impone al recurrente la carga, no de aportar determinada documentación, sino de ordenar, sistematizar o conciliar la que se posee con datos de otro origen, lo que por constituir una típica labor de comprobación inspectora. En el mismo sentido, tampoco resulta



imputable, por no ser obligación del comprobado, el rechazo a traer al procedimiento datos propios de terceros, ni la aportación de documentos ya presentados por ellos mismos o que se encuentren en poder de la Administración, ni tampoco los libros de llevanza no obligatoria (como el Libro Mayor, según la sentencia de 26 de junio de 2008).

Mención especial merece el cómputo del mes de agosto (vacaciones). En una primera sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de febrero de 2004 (ya citada más arriba porque en la misma se acogía la “caducidad” del procedimiento), la Sala entendió que “el disfrute de las vacaciones es un derecho de los trabajadores legalmente establecido que no puede ser reputado como un supuesto de fuerza mayor y debe ser tenido en cuenta por la Inspección al planificar su actuación”, lo que excluye su tratamiento como dilación imputable al comprobado. La tesis, sin embargo, no ha sido seguida en posteriores sentencias, en las que se señala que las vacaciones del mes de agosto “constituyen un derecho laboral pero no un derecho fiscal, a los efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones de comprobación”.

A mi juicio, sin embargo, la declaración general que se contiene en estas últimas sentencias no resuelve la totalidad de los problemas que pueden plantearse. En el caso suscitado a la mesa, se plantean tres posibilidades: a) El actuario está de vacaciones en el mes de agosto y la cita siguiente se pospone para primeros de septiembre; b) El contribuyente está de vacaciones y pide un aplazamiento; c) Ambos están de vacaciones en agosto. Desde luego que no resultarían imputables al contribuyente los supuestos a) y b), pues en realidad la actuación requerida (aportación de documentación) no podía realizarse en dicha fecha por imposibilidad del actuario. Según la doctrina de la Sala, en el segundo supuesto (el interesado pide un aplazamiento porque es él el que está de vacaciones) la dilación le resultaría imputable, lo cual no deja de resultar curioso (cuando menos) pues de tal criterio no se desprende otra cosa que la de que las vacaciones del inspector-actuario “valen más” que las del contribuyente. ¿Cabría



construir una “dilación imputable a la Administración” y disminuir en un mes –con idénticos efectos que los anteriores pero a la inversa- el plazo efectivo con el que cuenta la Inspección? En cualquier caso habría que precisar que –aun aceptando esa tesis- si el contribuyente solo solicita la suspensión durante el mes de agosto y el actuario fija la siguiente visita de inspección para el 5 de septiembre (por su cuenta) esos cinco primeros días de septiembre no deberían ser imputados al interesado.

En otro orden de cosas, tampoco constituye dilación imputable al contribuyente –según la Audiencia Nacional- la falta de aportación de justificantes de gastos, inversiones, amortizaciones o provisiones. El efecto en este caso es material, no formal: la Administración podrá entender no probado el gasto o la inversión, pero no descontar el período en el que se desatiende el requerimiento.

Se suscita con frecuencia ante los Tribunales de Justicia la cuestión relativa a la eventual irrelevancia de los datos solicitados al interesado a efectos de efectuar la comprobación lo que conduciría, en su caso, a la imposibilidad de imputar al contribuyente su falta de aportación. La Sala ha señalado con reiteración que las consecuencias o resultados de una comprobación o de las diligencias llevadas a cabo en su transcurso no pueden determinar, ex post facto, la procedencia de haberlas acordado en su día, con todos los efectos inherentes a tal decisión. Otra cosa es que se constate efectivamente que las diligencias efectuadas resulten claramente innecesarias o se prueba –precisamente por su absoluta irrelevancia, notoria o groseramente apreciable desde el inicio mismo- que las mismas tuvieran un único propósito dilatorio para evitar las consecuencias inherentes al incumplimiento de los plazos del procedimiento.

En cuanto al día final del cómputo de la dilación, dice el Reglamento de 2007 que la dilación se prolonga “hasta el íntegro cumplimiento” de lo solicitado, expresión que debe entenderse matizada por la doctrina del Tribunal Supremo según la cual “no se puede imputar como dilación al contribuyente la falta de



aportación de un documento que afirma que no tiene en su poder o que no puede aportarlo”. El precepto contenido en el artículo 107.2 tampoco permite, según la Audiencia Nacional, alargar “sine die” las actuaciones, pues el ordenamiento arbitra mecanismos para fijar la deuda tributaria aun ante la pasividad o inactividad del interesado.

En cuanto a la eventual práctica de actuaciones durante los períodos de paralización justificada, dice el artículo 102.7 del Reglamento de 2007 que “los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse”. Desde luego esta redacción parece, “prima facie”, tropezar con el concepto mismo de dilación, pues la misma remite a la efectiva imposibilidad de continuar el procedimiento. Sin que me atreva a concluir que el precepto en cuestión constituye una extralimitación, es evidente que su aplicación exigirá estar a los casos concretos y determinar en qué medida la actuación omitida por el sujeto pasivo ha supuesto una verdadera obstaculización o entorpecimiento de la actuación inspectora, pues solo en estos casos cabe propiamente hablar de dilación.

CONCLUSIONES

El panorama descrito resulta desalentador. Si realmente se pretendía incrementar la seguridad jurídica al establecerse un plazo de duración del procedimiento inspector, el resultado –al menos en la práctica diaria- ha sido cabalmente el contrario.

La incertidumbre en la que se desenvuelven los intervinientes en tal procedimiento es extrema. En numerosas ocasiones la legalidad de una liquidación tributaria depende de uno o dos días y obliga a todos (Inspección, contribuyente, órganos de revisión y Tribunales de Justicia) a desarrollar su



actividad de una manera insegura, apegada a apreciaciones puramente discrecionales, resolviendo cuestiones extremadamente dudosas con unos efectos materiales extraordinariamente relevantes: la pérdida eventual o el mantenimiento (también eventual) del derecho a liquidar por el transcurso del tiempo.

Si en el ámbito del Derecho Administrativo General los incumplimientos formales no suelen acarrear la nulidad de las decisiones adoptadas por la Administración, en el procedimiento tributario la “forma” de los procedimientos se ha impuesto claramente –desde luego desde el punto de vista cuantitativo- al “fondo”, hasta el punto de que un gran número de asuntos culmina sin que pueda abordarse la verdadera esencia del problema: si el contribuyente debe o no, legalmente, pagar más de lo que consignó en su autoliquidación.

Aunque resulte paradójico, es posible que la solución más segura pase por suprimir el plazo de duración del procedimiento inspector. La prescripción pasaría a ser –de esta forma- el único parámetro temporal al que habría de atemperarse al procedimiento y recuperaría, por cierto, su verdadera justificación y eficacia: la pérdida del derecho como consecuencia de su abandono o su no ejercicio durante el plazo establecido en la ley.

Así sucede en el proceso penal que, desde luego, resulta más aflictivo que el procedimiento de comprobación e inspección. El Código Penal determina específicamente los plazos de prescripción, regula pormenorizadamente el cómputo de tales plazos y detalla con precisión los supuestos de interrupción. Por su parte, la jurisprudencia penal ha sentado una doctrina que, con todas sus posibles lagunas o imprecisiones, va encaminada a evitar en la medida de lo posible las actuaciones procesales de mera argucia, realizadas con el único fin de eludir el plazo prescriptorio.

Cabría, como segunda opción, mantener un plazo de duración del procedimiento inspector pero alargarlo, excluyendo toda posibilidad de ampliación



o de “descuentos” diversos en su cómputo. Seguramente se incrementaría la seguridad jurídica.

Qué duda cabe que el mantenimiento de un modelo como el actual podría ser mejorado, incorporando mayor precisión, simplificándolo en ciertos supuestos o regulando distintos procedimientos (en cuanto a sus plazos y trámites) en atención a la complejidad de las funciones de comprobación e inspección.

Cualquiera que sea la modificación, sin embargo, tropezará siempre con la dificultad de comprobar e inspeccionar los “grandes” asuntos de naturaleza tributaria en los que una verdadera investigación eficaz estará siempre reñida con el cumplimiento de unos plazos (más o menos largos) que en muchas ocasiones se revelan insuficientes para el desarrollo del procedimiento.