



PRESENTACIÓN

■ **La interrupción de la prescripción con efectos conjuntos sobre todas las obligaciones objeto de un procedimiento de inspección (Un posible exceso reglamentario)**

Antonio Cayón Galiardo.

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad Complutense de Madrid

Gabinete de Estudios de la AEDAF.

Es frecuente que un procedimiento inspector tenga como contenido a un conjunto de obligaciones tributarias y no se individualice exclusivamente en una única obligación. Sucede cuando se comprueban distintas obligaciones correspondientes a un mismo tributo pero derivadas de distintos periodos impositivos y cuando la comprobación alcanza a diferentes tributos.

En estos casos el vínculo que une al conjunto de obligaciones objeto de control es de carácter procedimental pues pensamos que, en lo demás, estamos ante obligaciones independientes. Pero si esta era nuestra creencia, a pesar de alguna sentencia en sentido diferente, hemos de revisar nuestros postulados de partida ante la reciente entrada en vigor de algunos preceptos reglamentarios contenidos en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGGIAT).

Los preceptos a que hacemos referencia son los contenidos en los apartados 6 y 7 del artículo 184 del citado reglamento cuyos contenidos vamos a explicar para presentar el problema que nos ocupa.

Comenzaremos por recordar el mandato contenido en el artículo 150.2 de la LGT (2003) referido al "Plazo de las actuaciones inspectoras" en el que se ordena:

"2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

- a) *No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.*

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse."

Este precepto ha sido objeto del necesario desarrollo reglamentario en diversos artículos del RGGIAT. Por ejemplo, el artículo 103 regula los "Períodos de interrupción justificada"; el artículo 104, las "Dilaciones por causa no imputable a la Administración"; pero, con especial referencia al procedimiento inspector, es el artículo 184 el único que, en la sección referida a la "Duración del procedimiento inspector" y bajo la rúbrica "Ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección" va a tratar este tema.

En concreto, en el citado artículo se contienen disposiciones que afectan, como indica su título, a la ampliación del plazo de duración máxima del procedimiento, pero, en los ya mencionados apartados 6 y 7, se dictan las dos siguientes disposiciones:

- "6. El cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada establecido en el artículo 150.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se iniciará de nuevo por la realización de cualquier actuación respecto de alguna de las obligaciones tributarias o períodos objeto del procedimiento.
7. La reanudación de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario *tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a que se refiera el procedimiento.*"

Es decir, cualquier actuación, con conocimiento formal del obligado tributario, relativa a cualquiera de las obligaciones a que se refiera el procedimiento, (a) inicia de nuevo el cómputo de un plazo de seis meses para considerar producida una interrupción injustificada de actuaciones y, (b) cuando se produjeran actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración, se considerará interrumpida la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a que se refiera el procedimiento. Se trata pues, de unos contenidos que poco tienen que ver con la rúbrica del artículo en el que se insertan y que se dirigen a regular la situación creada en procedimientos de inspección que tengan por objeto diversas obligaciones tributarias.

Con ello queda planteado lo que estamos denominando abreviadamente "la interrupción de la prescripción con efectos conjuntos sobre todas las obligaciones objeto de inspección".

Dos cuestiones se suscitan con la lectura de los preceptos reglamentarios anteriores: el reconocimiento de la eficacia interruptiva de determinadas actuaciones realizadas dentro

del procedimiento inspector y la ya mencionada cuestión de la independencia de las obligaciones tributarias.

Respecto de la primera cuestión, es sobradamente conocida la polémica que ha existido respecto de la delimitación de las actuaciones desarrolladas en un procedimiento a las que se puede reconocer eficacia interruptiva de la prescripción, pues al margen de la necesidad de que se produzcan con “conocimiento formal del obligado tributario” –lo que siempre han exigido nuestras leyes–, la jurisprudencia ha privado de estos efectos a las “diligencias argucia” (así las denomina la SAN de 30 de junio de 2005); a las actuaciones meramente reiterativas de otras anteriores; etc.

A nuestro propósito, baste con mencionar las sentencias del Tribunal Supremo de 6 de noviembre de 1993 y de 16 de abril de 2003, declarando la primera de ellas que “no cualquier acto tendrá la eficacia interruptiva que en dicho precepto se indica (*se refiere al art. 66 de la LGT/1963*), sino sólo los tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder meramente a la finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, recaudación o imposición de sanción en el marco del impuesto controvertido”. Criterio que reitera la Sentencia del Tribunal Supremo de febrero de 2004 (Nº Rec. 11589/1998. Ponente: D. Jaime Rouanet Moscardó) en la que se priva de este efecto a una actuación “por ser una mera apariencia de actividad, sólo efectuada 5 días antes de expirar el plazo prescriptivo, para intentar interrumpirlo” ya que la Administración estaba en posesión de todos los datos necesarios para liquidar el tributo. También la Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de 22 julio 2004, Ponente: Ilmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís) en la que se priva de estos efectos a las diligencias que no constan en el expediente remitido al órgano jurisdiccional encargado de conocer del recurso, y de las que únicamente se tiene constancia por una referencia en el acta de inspección.

Por tanto, la interpretación de los preceptos que estamos analizando habrá de hacerse a la luz de estos criterios jurisprudenciales, exigiendo a cualquier actuación, para atribuirle el efecto interruptivo de la prescripción, el cumplimiento de determinados requisitos formales y materiales que la hagan adecuada a este fin.

Respecto a la segunda cuestión, la independencia de las obligaciones tributarias, hemos de comenzar advirtiendo que, a nuestro juicio, es esta una afirmación que se pone en tela de juicio como consecuencia de los apartados 6 y 7 del artículo 184, antes transcritos, del RGGIAT, y que conforma el objeto principal del tema que aquí abordamos, pues, como decíamos anteriormente, la interrupción de la prescripción de cualquiera de las obligaciones que estén siendo comprobadas, tendrá este mismo efecto respecto de todas ellas, con independencia de que la actuación a la que se hubiere reconocido este efecto se haya dirigido a unas o a otras, aunque posteriormente matizaremos este tema.

Para comenzar el examen del mismo, recordemos que en la LGT (1963) existía un precepto en el que podía fundarse (o, al menos, encontrar una plasmación de) la indepen-

dencia de las obligaciones tributarias entre sí. Tal disposición se encontraba en el artículo 62. I. en el que se declaraba: “Las deudas tributarias se presumen autónomas”.

Aunque este mandato se hubiera criticado (ya que no se “presumía” sino que “eran” autónomas) y tuviese por objeto regular el problema de la “imputación de pagos” en caso de existir diversas obligaciones a cargo de un mismo sujeto, y no el de instaurar un principio general sobre la obligación tributaria, lo cierto es que, en él, no se hacía sino declarar expresamente lo que estaba implícito en otras normas del ordenamiento. Así, jamás se ha previsto que para cuantificar una sanción tributaria se tome como base de la misma, en caso de existir varias obligaciones tributarias con distinto signo (a devolver y a ingresar), el neto resultante de la suma algebraica de aquéllas; ni que la notificación de una liquidación abra los plazos para impugnar cualquiera de las actuaciones relativas a otras obligaciones, etc.

Es más, cuando las normas han previsto la absorción en un mismo procedimiento de varias obligaciones, se han encargado de regular con detalle las consecuencias de esta situación para evitar la confusión entre las mismas. Tal es el caso de la “acumulación” en las reclamaciones económico administrativas.

Entrando ya en el examen de la cuestión, en la LGT de 2003 y en el RGGIAT hemos de partir de lo dispuesto en el artículo 63.I. (Imputación de pagos) en el que, corrigiendo la dicción de la ley de 1963, se dispone: “Las deudas tributarias son autónomas”. Respecto de la interpretación de este término –autonomía de la obligación– sólo hemos de recordar que el artículo 23.I LGT también lo emplea para dotar de independencia a las obligaciones a cuenta, independencia que fundamenta consecuencias como la no interrupción de la prescripción de la obligación principal a causa de una actuación relacionada con cualquiera de las obligaciones a cuenta.

Por otra parte, y con referencia estricta a la prescripción de las obligaciones, el vigente artículo 68 de la LGT (Interrupción de los plazos de prescripción) y en relación con los actos interruptivos de la prescripción, dispone en el apartado 7 lo siguiente: “*Si existieran varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago, la interrupción de la prescripción sólo afectará a la deuda a la que se refiera*”

Ahora bien, al margen de lo anterior, no es menos cierto que existen otras disposiciones legales en las cuales las distintas obligaciones tributarias pueden tener una consideración o tratamiento conjunto donde la conexión entre ellas la impone la propia norma. Es el caso de la previsión del artículo 101.4. de la LGT (Las liquidaciones tributarias: concepto y clases) en que admite la práctica de liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección “cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme”. O en el régimen del sistema de cuenta corriente en materia tributaria, hoy contemplado en el artículo 138 del RGGIAT. En estos y en otros casos similares, el fundamento de estas disposiciones legales lo consideramos plenamente justificado.

Ahora bien, es en los casos en que varias obligaciones tributarias hayan sido el objeto de un mismo procedimiento de inspección cuando percibimos una tendencia a dar una consideración conjunta a las mismas. Así se desprende de la regulación de la compensación de oficio de las deudas tributarias (artículo 73 LGT) en donde se habilita a compensar, durante el plazo de ingreso en período voluntario, las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección.

Pero es en el RGGIAT en donde la circunstancia de la “unificación procedimental” de diversas obligaciones tienen como efecto la atribución de un régimen común a todas las incluidas en unas mismas actuaciones. Este efecto se comienza a producir en la propia iniciación de oficio de los procedimientos de comprobación, en donde es posible que el objeto del mismo se refiera a varias obligaciones (como se desprende del artículo 87 en el que se exige que la comunicación de inicio contenga el “objeto del procedimiento con indicación expresa de las obligaciones tributarias o elementos de las mismas y, en su caso, períodos impositivos o de liquidación o ámbito temporal”). Continúa en la regulación del plazo máximo de duración del procedimiento respecto de lo que se ha previsto que “los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento” (art. 102.2. RGGIAT). Y vuelve a manifestarse en el régimen de las actas de inspección para las que se dispone (artículo 176.3): “En relación con cada obligación tributaria podrá extenderse una única acta respecto de todo el ámbito temporal objeto de la comprobación a fin de que la deuda resultante se determine mediante la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos periodos comprobados.”

En todos estos supuestos creemos que existe un respaldo legislativo para legitimar las disposiciones reglamentarias mencionadas, situación que no es verificable en el caso que ahora nos ocupa, según pasamos a examinar:

En efecto, recordemos que el artículo 150.2 de la LGT (2003) referido al “Plazo de las actuaciones inspectoras”, antes citado, al considerar como interrupción injustificada del procedimiento inspector tanto la paralización del procedimiento durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario, como el incumplimiento de su plazo máximo de duración, se dispone que, la reanudación posterior de actuaciones con conocimiento formal del interesado, sí tendrá efectos interruptivos, por lo que la ley exige que:

“En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse”

A nuestro entender, tal disposición se explica porque, a consecuencia de la interrupción injustificada, se ha privado a las anteriores actuaciones del efecto interruptivo de la prescripción de las obligaciones objeto de un mismo procedimiento, consecuencia ésta que ha podido provocar la extinción de algunas de ellas, situación que exige infor-

mar al contribuyente “sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse”.

Por otra parte, y continuamos en el plano de la LGT, esta interpretación se armoniza adecuadamente con la previsión del artículo 68.7. de la LGT (Interrupción de los plazos de prescripción), también citado más arriba, en el que al regular las actuaciones a las que se reconoce este efecto, establece que:

“Si existieran varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago, la interrupción de la prescripción sólo afectará a la deuda a la que se refiera”.

Siendo cierto que este inciso final del apartado 7 del precitado artículo, se encuentra sistemáticamente ubicado en una extraña posición y que su redacción se refiere a varias deudas “liquidadas” –cuando ahora nos referimos a deudas no liquidadas todavía- lo cierto es que este precepto no puede estar pesando solamente en ser aplicado a algunos supuestos de prescripción, sino que su contenido trata de incidir en los casos a que nos venimos refiriendo.

Por todo ello, los apartados 6 y 7, del artículo 184 del RGGIAT, podrían contener un exceso reglamentario cuando disponen que:

“6. El cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada se iniciará de nuevo por la realización de cualquier actuación respecto de alguna de las obligaciones tributarias o períodos objeto del procedimiento.”

Y que:

“7. La reanudación de actuaciones tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a que se refiera el procedimiento.”

Para continuar con el examen del tema que nos hemos planteado, es preciso detenemos en el exacto contenido de las anteriores normas reglamentarias, pues sólo tras este examen podremos concluir si se trata de un exceso reglamentario o de disposiciones que cubren una laguna legal, dando una solución más o menos lógica al vacío normativo.

Así, de lo ordenado en el RGGIAT deducimos, en principio, que no se hace una referencia a cualquier diligencia o actuación inspectora, sino sólo las que se produzcan tras una interrupción injustificada o a las producidas cuando se haya superado el plazo máximo de duración. Es decir, las actuaciones inspectoras, que normalmente se recogerán en diligencias, sólo tendrán efectos interruptivos de la prescripción sobre las obligaciones que se vean afectadas por lo actuado, más no sobre aquéllas que queden al margen de cada actuación. Pero, producida una interrupción injustificada –pues no se realizó ninguna actuación respecto de ninguna de las obligaciones comprendidas en el procedimiento en curso-, o incumplido el plazo máximo de duración de la inspección, cualquier actuación posterior que sólo afecte a una o varias obligaciones, aunque no a todas, tendrá el efecto señalado respecto de todas ellas. Por tanto, si durante la tramitación del procedimiento no se realizan actuaciones relacionadas con una determinada obligación por espacio superior a seis meses, las actuaciones anteriores referi-

das a ésta se verán privadas de cualquier efecto interruptivo de su prescripción, aunque se continúen desarrollando trámites relativos a las demás.

Una vez concretado el mandato del Reglamento en el sentido de que no impide la prescripción de las obligaciones sobre las que no se actúe, sino que sólo se refiere a dos supuestos bien delimitados –interrupción injustificada general del procedimiento y superación del plazo máximo de duración–, lo cierto es que tampoco creemos que se esté ante una laguna de la LGT ya que existen disposiciones que resuelven ambas situaciones de forma diferente a cómo lo hace el Reglamento.

Así, en el artículo 104.4 LGT, se establece que “En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de los tributos”, previendo además un régimen supletorio.

Pues bien, el régimen supletorio viene a ordenar que en estos casos, “se producirá la caducidad del procedimiento”, la que si bien no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, en cambio las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados “no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley”. Y el régimen específico del procedimiento inspector, contenido en el artículo 150 al que ya hemos hecho referencia, ordena que, a diferencia del régimen supletorio, no se considere caducado el procedimiento, si bien no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones anteriormente desarrolladas. Aunque, creemos que, sólo para las obligaciones que no hayan prescrito como consecuencia de la inactividad o del incumplimiento del plazo, la reanudación de actuaciones sí tendrá efectos interruptivos de la prescripción, razón por la cual, se exige que el obligado tributario sea informado sobre “los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse”. Interpretación que, según dijimos, es acorde con el artículo 68.7 de la LGT (ya citado) en el que prescribía que *“Si existieran varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago, la interrupción de la prescripción sólo afectará a la deuda a la que se refiera”*.

En conclusión, para terminar con estas reflexiones, hemos de decir que no creemos que la mera coincidencia de varias obligaciones dentro del objeto de un mismo procedimiento inspector, pueda tener como efecto una alteración del régimen sustantivo o material de las mismas, salvo en los casos en que lo ordene directamente una Ley, pues es la propia Ley la que lo ha establecido, ya que nos referimos al régimen de la prescripción de las obligaciones.

Por otra parte, también entendemos que esta “unificación procedimental” de distintas obligaciones, no siempre está en la mente de las normas vigentes, que normalmente se dictan pensando en que la comprobación sólo se referirá a una única obligación, por lo que son muchas las cuestiones que no siempre encontraremos adecuadamente resueltas. Tal es el caso en que una sola de las obligaciones o periodos comprobados reúna los requisitos para considerar que se trata de una inspección “de especial dificultad” y que puede

ampliarse el plazo máximo de duración del procedimiento, o cuando las situaciones previstas legalmente para considerar justificadamente suspendido un procedimiento, sólo se den en alguna de las obligaciones comprendidas en su objeto, etc.

En todos estos casos, es evidente que habremos de distinguir los casos en que las normas no afecten al régimen material de las obligaciones, de aquéllos otros en los que las normas tengan meramente naturaleza y efectos procedimentales, pues no se trata de salvar un dogma académico —el de la independencia de las obligaciones— sino de resolver adecuadamente las consecuencias que pudieran derivarse de estas disposiciones, pues pueden afectar también, como es el caso ahora examinado, a la propia imposición de sanciones, ya que serían aplicables sobre obligaciones no prescritas, o a posibles derivaciones de responsabilidad sobre terceros, al no haber prescrito la obligación principal, etc. Y, no digamos las consecuencias que tendrán estas disposiciones reglamentarias en los casos en que se instruyan conjuntamente el procedimiento inspector y el procedimiento sancionador; ya que en este último el incumplimiento del plazo máximo de duración será determinante de la caducidad del procedimiento.

Se trata, en definitiva, de un tema, o de una perspectiva de un tema, que seguramente necesitará de mayores y detenidos estudios, pero que no puede seguir marginado en éstos, pues en la realidad no son pocas las ocasiones en que los controles administrativos de producen sobre un conjunto de obligaciones tributarias y no sobre una y única obligación. ■