

jurisprudencia

SELECCIONA Y COMENTA:

Pedro BUJIDOS GARAY

Miembro del Gabinete de Estudios de la AEDAF

LA DOCTRINA DE LOS TRIBUNALES SOBRE EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

Al presentar la doctrina sentada últimamente por los Tribunales Administrativos y Jurisdiccionales sobre el procedimiento, resulta obligado tener como punto de referencia la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 22-2-93 (en lo sucesivo SENTENCIA) que, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 106 de la Constitución Española ¹, ha enjuiciado la legalidad del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (en lo sucesivo REGLAMENTO), aprobado por RD 939/1986 de 22 de enero.

Al comparar las Resoluciones, de las que recogemos una síntesis al final, se evidencia que no todos los problemas llegados últimamente a los Tribunales están dentro de los que han dado origen a la impugnación de veintinueve artículos del REGLAMENTO, de los que la SENTENCIA ha declarado la nulidad de once.

A) Naturaleza y requisitos de las Actas de Inspección

A1. En lo que se refiere a la naturaleza de las Actas de Inspección, la SENTENCIA reitera que dichas actas, al no tener el carácter de acto administrativo ², no pueden ser impugnadas.

¹ Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican.

² El TS ha declarado reiteradamente que las actas de inspección son un documento público, emanado de funcionario con las solemnidades requeridas por la ley, de forma que las obligaciones no nacen de ellas sino de los actos administrativos de gestión.

== jurisprudencia ==

nadas ni administrativa ni jurisdiccionalmente, ni menos aún ser objeto de los procedimientos especiales de revisión regulados por el artículo 154 de la LGT³.

El acuerdo del Inspector Jefe que, conforme a lo dispuesto en el artículo 60.2 del REGLAMENTO, ordena dejar sin eficacia el acta incoada y completar las actuaciones inspectoras, no se incluye para el TEAC (4-6-92) entre los actos susceptibles de reclamación económico-administrativa a que se refiere el número 1 del artículo 41 del Reglamento de Procedimiento. Asimismo, el hecho de que respecto a un acta de disconformidad la propuesta de liquidación inicial resulte inferior a la acordada por el Inspector Jefe, no constituye para el TEAC (22-4-92) una rectificación en perjuicio del contribuyente, prohibida por nuestro ordenamiento como «reformatio in peius», dado que simplemente se trata de un acta de disconformidad en trámite.

La SENTENCIA reafirma que los hechos recogidos en el acta de conformidad no pueden ser rechazados por el contribuyente, a no ser que pruebe haber incurrido en notorio error al aceptar tales hechos. El TEAC ha puntualizado que la prestación de conformidad no implica en principio admitir ningún grado de culpabilidad (26-2-92).

Como era de esperar, la SENTENCIA ratifica que el Acta de conformidad es atacable por el contribuyente en todo lo relativo a la interpretación y aplicación de normas jurídicas (art. 62.4). Si el inspeccionado inicialmente muestra disconformidad y posteriormente discrepa⁴ interponiendo los pertinentes recursos, es evidente que con su conducta modifica los elementos de hecho tenidos en cuenta para dictar el acto y, en razón a ello, la Administración da lugar a un nuevo acto donde la modulación desaparece, por lo que la SENTENCIA estima que el artículo 61.2 del Reglamento no vulnera ninguna norma de carácter superior.

En relación con este tema hay quienes estiman que deben diferenciarse aquellos casos en los que el contribuyente no recurre la liquidación a la que presta conformidad, sino la cuantía de la sanción. Ambas deudas tienen naturaleza diferente, si bien en nuestra opinión ello no justifica la postura de quienes interpretan que la conformidad prestada a los elementos de hecho no supone hacerlo a las consecuencias jurídicas sancionadoras que de ellos se derivan⁵ ya que la sanción entra dentro de la interpretación y aplicación de normas jurídicas.

La SENTENCIA entiende que el artículo 50.2.c) del REGLAMENTO, que hace referencia a las *actas previas*, es una mera consecuencia de lo establecido en el artículo 120 de la LGT en la medida que distingue liquidaciones provisionales y definitivas, por lo que no puede prosperar el reproche que se hace en vía de revisión jurisdiccional. La SENTENCIA no resuelve si el artículo 120 de la LGT, ampara un número ilimitado de liquidaciones provisionales complementarias, ya que una cosa es un *acta parcial* y otra el *acta a plazos*⁶. Como acertada-

³ Se refiere a los casos de infracción manifiesta de la ley o cuando se aporten nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible ignorados por la Administración al dictar el acto objeto de revisión.

⁴ La ley 20/85 de 26 de abril, al modificar la LGT suprimió la condonación automática de las sanciones, caso de que el interesado renunciara a los recursos pertinentes, para no menoscabar el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 de la Constitución.

⁵ En el número 13 de Quincena Fiscal (mayo 93) Ana Muñoz defiende la postura indicada en un procedimiento sancionador que se desarrolla por medio de unos trámites que chocan con el principio acusatorio, al ser la propia Administración juez y parte.

⁶ «Aplicación administrativa de los tributos y Seguridad Jurídica» de José María Lago Montero (Crónica Tributaria núm. 65).

mente ha hecho notar la doctrina, el citado artículo 120 de la LGT, excesivamente parco en la regulación de una materia tan importante, no precisa cuándo ni cuántas liquidaciones pueden practicarse ni incorporar la necesidad de motivación de la provisionalidad.

El artículo 50.3.c) del REGLAMENTO concuerda para la SENTENCIA con el artículo 122 de la LGT⁷ dadas las características y efectos de las sociedades o entidades en régimen de transparencia fiscal donde las bases, determinadas con arreglo a las normas de un impuesto, se imputan proporcionalmente a los socios para su integración en las bases de otro tributo.

A2. En cuanto a los requisitos de las actas tributarias, el Tribunal Superior de Justicia de Valencia (10-12-92) señala la necesidad de hacer constar los hechos y circunstancias con transparencia tributaria que hayan resultado de la actuación inspectora. Su omisión es una cuestión de derecho que debe ser revisada distinguiendo y definiendo lo que debe entenderse por *elementos esenciales, naturales y accidentales*. En cuanto a los elementos esenciales el cumplimiento de la exigencia del artículo 145.1 b) de la LGT y artículo 49.2.d) del REGLAMENTO constituye una cuestión de derecho y por ello susceptible de ser revisada aunque el acta sea de conformidad.

El Tribunal Superior de Justicia de Valencia considera como elementos esenciales aquéllos sin los cuales el hecho imponible no puede darse. En el IRPF tienen tal carácter: a) la obtención de rentas, b) el origen de ellas⁸, c) la determinación del período impositivo, d) el sujeto pasivo y obligado tributario. El REGLAMENTO (art. 49.2.d) exige que se hagan constar en relación con los elementos esenciales los hechos y circunstancias con transcendencia tributaria que hayan resultado de las actuaciones inspectoras o referencia a las diligencias donde se hayan hecho constar⁹.

La Jurisprudencia estima no ajustadas a derecho las actas que no contienen los hechos y circunstancias con transcendencia tributaria que constituyen los citados elementos esenciales del hecho imponible, aunque se trate de actas de conformidad, como tiene expresamente declarado el Tribunal Supremo (5-9-91).

B) Interrupción de la prescripción derivada de actuaciones inspectoras

B1. Una interesante polémica, sin tratamiento en la SENTENCIA, es la iniciada con la doctrina sentada por el TEAR de Valencia (30-9-91) cuando establece que el transcurso de

⁷ Cuando en la liquidación de un tributo la base se determina en función de las establecidas para otros, aquélla no será definitiva hasta que estas últimas no adquieran firmeza.

⁸ La Sentencia hace referencia a las cuatro modalidades de ley 4/78 del IRPF (rendimientos del trabajo, de actividades empresariales y profesionales, incrementos de patrimonio y los derivados de cualquier elemento patrimonial no afecto a actividades empresariales o profesionales). La nueva ley 18/91 del IRPF ha añadido «las imputaciones de BI positivas de sociedades en régimen de transparencia fiscal».

⁹ Francisco J. Martínez Hornero comenta la Sentencia del TS de 22-7-91 y 5-9-91 en «Requisitos de las Actas y liquidaciones tributarias», *Revista Contabilidad y Fiscalidad*. Por su parte, Angel Esteban Marina analiza las Resoluciones de los Tribunales en las que la carencia de elementos esenciales es simple ausencia de detalle o desglose de conceptos generales señalados en las leyes fiscales «Las Actas de Inspección; ¿cuáles son los requisitos esenciales?» (Carta Tributaria números 170 y 171).

== jurisprudencia ==

seis meses sin actuaciones de la Inspección produce los mismos efectos negativos para la Administración, tanto si se producen con anterioridad a la extensión del acta de disconformidad como con posterioridad a la misma, esto es, en el período que se abre a partir de las alegaciones del contribuyente.

El TEAC (22-4-92) ha declarado que el plazo de un mes señalado en el artículo 60.4 del REGLAMENTO no tiene el carácter de determinante o condicionante de derecho —no es plazo de caducidad, ni resolutorio, ni preclusivo— y el retraso en resolver los expedientes de actas de disconformidad carece de relevancia y no impide la consiguiente actuación administrativa ni perjudica al interesado.

Posteriormente, al resolver el recurso de alzada promovido por el Director General de Inspección Financiera y Tributaria contra el fallo del TEAR de Valencia, el TEAC (6-10-92) establece que la infracción de los plazos establecidos en el artículo 60.4 del REGLAMENTO para la tramitación de las actas ya formalizadas, no produce los efectos señalados en el artículo 31.4 para el caso de interrupción injustificada de actuaciones inspectoras sino los generales previstos en el artículo 63 de la actual Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo¹⁰ para las actuaciones realizadas fuera del tiempo establecido.

El TSJ de Aragón (28-12-92) ha estimado que las actuaciones inspectoras concluyen con la notificación del acto de liquidación dando con ello la razón a un sector de la doctrina partidario de considerar que «el plazo de seis meses establecido por el artículo 31.4 del REGLAMENTO se cuenta no sólo hasta la confección del acta de inspección, sino hasta que ésta se firma para su elevación a definitiva, extendiéndose las consecuencias legales a ambas situaciones»¹¹.

En el caso resuelto, la alegación de la abogacía del Estado de interrupción justificada es rechazada por el Tribunal al no haber sido acordada expresamente y comunicada al obligado tributario, conforme dispone el artículo 31.3 del REGLAMENTO, sin que en estos casos como señala el TEAC (6-10-92) sea necesario hacer la notificación actuación por actuación.

B2. Comentario especial merece la Resolución sobre la eficacia interruptiva de la prescripción de las actuaciones de la Inspección, efectuadas con uno solo de los cónyuges, en la que el TEAC (8-7-92) rechaza la doctrina de la Administración que imputaba a la cónyuge, obligada solidaria por mitad dado su régimen de gananciales, las obligaciones tributarias reconocidas en la actuación llevada a cabo con su esposo, apoyándose en la sentencia del TC de 20-2-89 que declaró la inconstitucionalidad de los sujetos pasivos integrados en la unidad familiar a que hacía referencia el artículo 31.2 de la vieja ley de Renta.

¹⁰ La Resolución hace referencia al artículo 49 de la Ley de Procedimiento Administrativo, precepto derogado por la norma citada pero que no altera en absoluto las conclusiones a que se llega en el fallo.

¹¹ En *Revista de Actualidad Tributaria*, núm. 142/92, Emilio Salcedo rechaza la diferencia entre los períodos anteriores y posteriores al acta. En *Tribuna Fiscal* núm. 31, María Gasca Casesnoves en «Algunas consideraciones en torno a la conclusión de las actuaciones inspectoras» recoge abundante bibliografía con la misma conclusión.

C) Representantes, Asesores Fiscales y Colaboradores del contribuyente y de la Inspección

La SENTENCIA declara contraria a la Constitución la norma que establece la obligación personal de comparecer ante la Inspección (art. 27.1) ¹² y considera que el asesor fiscal no actúa como representante y por tanto sus manifestaciones no resultan vinculantes (art. 25.3). A este respecto el TEAC (R. 21-7-92) declara que el cumplimiento incorrecto de las funciones por el asesor fiscal que tergiversó la contabilidad, no exime de responsabilidad al titular de la empresa. El asesor fiscal, a diferencia del representante, sólo aconseja o completa la formación del recto criterio ajeno, lo que no presupone la existencia de un apoderamiento tácito para hacer manifestaciones vinculantes.

En contra de lo dispuesto en el artículo 32.2 del REGLAMENTO, la falta de colaboración con la Inspección del encargado o responsable de la oficina, registro dependencia, empresa, centro o lugar de trabajo, no podrá dar lugar al castigo del obligado tributario que no se halla presente en el momento de la comprobación, máxime cuando no se ha partido del supuesto de que la Inspección se personó sin requerimiento previo ¹³.

El TSJ Castilla-León (10-11-92) establece que las limitaciones en las funciones de comprobación para la Inspección auxiliar, suponen que la liquidación practicada traiga su causa de una labor de comprobación llevada a cabo por un órgano incompetente para esa investigación, incurriendo el acta en un vicio sustancial de procedimiento que da origen a la nulidad de las actuaciones.

Queda prohibida por la SENTENCIA la intervención de funcionarios extraños a la Inspección, no obligados a guardar sigilo y a observar estricto secreto en las mediciones, toma de muestras, fotografías, croquis o planos, para evitar la práctica conocida del espionaje industrial. El sujeto pasivo no queda obligado a traducir documentos probatorios redactados en lengua extranjera (art. 40 b y f) ¹⁴.

D) Estimación Indirecta ¹⁵

Reseñemos en primer lugar que para impedir que desaparezcan o se alteren los libros o documentos (art. 35.3), la Inspección podrá adoptar las medidas cautelares que estime oportunas, ya que al hacerlo de acuerdo con la ley aplicable en cada caso, existe, según la SENTENCIA, suficiente garantía para mantener la vigencia del precepto.

¹² Imponer la obligación personalísima de comparecer, puede considerarse como una prestación personal, no permitida por el artículo 31.3 de la Constitución Española si no existe una ley que expresamente lo autorice.

¹³ El TS recuerda que los preceptos sancionadores del Derecho Administrativo han de ser aplicados con respeto y sometimiento a los principios del Derecho penal, como ordenamiento superior y común en el orden punitivo.

¹⁴ José Arias (Informe 18/93 AEDAF) considera que, en contra de lo que parece desprenderse de la SENTENCIA, los documentos redactados en lengua distinta de la castellana no pueden ser ignorados por la Administración, en cuanto puedan sufrir efectos probatorios favorables al interesado, aun cuando no se presente traducidos.

¹⁵ En el número 18 de esta Revista se recoge Jurisprudencia comentada sobre el Régimen de estimación indirecta.

== jurisprudencia ==

Cuando la desaparición de los libros sea debida a causa mayor, la SENTENCIA estima que no procede utilizar la estimación indirecta para la determinación de la base imponible, siempre que el contribuyente presente cualquier otro medio de prueba admitido en derecho (art. 64.1.d). Ello implica un rechazo de los rígidos criterios de la Inspección en la aplicación del régimen de imposición indirecta y resulta alentador comprobar que en caso de que falten los libros, es defendible la posibilidad de efectuar la comprobación por otros medios, si existe una prueba válida.

En ese orden de ideas resulta difícil de entender la Resolución del TEAC (22-4-92), en recurso de alzada interpuesto por el Director General de Inspección Financiera y Tributaria, que estima aplicable el régimen de estimación indirecta cuando no se aportan a la inspección los Libros auxiliares del Diario, en que sólo se hacía constar un asiento global mensual. Si los balances de comprobación trimestrales son resultado de los asientos mensuales resalta que la falta de libros auxiliares pueda conceptuarse como un *incumplimiento sustancial de las obligaciones contables* si tenemos presente la posibilidad que existe en este caso de efectuar la comprobación por otros medios como son los comprobantes de las operaciones realizadas a que hace referencia el TEAC en otra Resolución de la misma fecha, en la que ante la falta de los libros registros de compras y ventas, no considera aplicable el régimen de estimación indirecta. En todo caso conviene recordar una vez más que la aplicación de dicho régimen no es una potestad discrecional de la Administración sino que está reglada y sometida a determinados requisitos ¹⁶.

E) Otras cuestiones de interés

E1. Para el TEAC (10-6-92) los requerimientos de información constituyen un acto administrativo del que debe existir constancia de su justificación para que pueda ser examinado por los órganos encargados de enjuiciar su adecuación a Derecho. Cuando dichos requerimientos afectan al secreto profesional la SENTENCIA establece que el REGLAMENTO (art. 37.5 d) se limita a transcribir lo dispuesto en el artículo 111.5 de la LGT sin que el Tribunal Supremo tenga competencia para revisar dicha disposición.

En cuanto se refiere a la intimidad personal, el TEAC (8-9-92) estima que el requerimiento dirigido a un Club de Golf para obtener una relación de sus miembros no afecta a la intimidad de éstos. En los casos de cuentas bancarias, conjuntas o indistintas, la SENTENCIA entiende que el REGLAMENTO (art. 38.4) contiene la suficiente garantía para que los datos correspondientes a los sujetos no inspeccionados no puedan ser utilizados «sin seguir con ellos los trámites que sean precisos del correspondiente procedimiento de colaboración». El precepto se considera adecuado ya que en otro caso estas cuentas podrían constituirse en reductos inaccesibles, propicios a la ocultación de bases imponibles.

La solicitud a los interesados de certificaciones o extractos de las Entidades con las que operen, cuando sean necesarias para probar o justificar los hechos consignados en las declaracio-

¹⁶ Vid. en el número 20 de esta Revista el artículo de Magín Pont «Acerca de la incongruencia probada en el método de Estimación Indirecta de la base imponible».

nes tributarias, es simplemente la aportación de una «prueba» que incumbe al inspeccionado para advenir o acreditar los hechos consignados en las declaraciones, pudiendo la Inspección, en caso de no ser atendido su requerimiento, practicarla a modo de «diligencia para mejor proveer»¹⁷.

E2. En cuanto al resto de las cuestiones que le han sido sometidas a su revisión, la SENTENCIA considera que no se introduce ningún factor de inseguridad cuando el REGLAMENTO establece que la actuación inspectora no extingue el derecho de la Hacienda Pública a determinar y exigir otras deudas no prescritas (art. 11.6), porque no puede concebirse dicha actuación como agua del Jordán que borre o sane la situación tributaria global del inspeccionado.

Asimismo, estima ajustado a derecho el artículo 30.3.e) del REGLAMENTO¹⁸ por el que carecen de efecto las consultas a la Administración relativas a materias sobre las que ha de versar la acción inspectora, cuando el inspeccionado ya tenga noticia cierta de la iniciación de la Inspección, porque como establece el artículo 107.3.c) de la LGT, se ha producido el hecho imponible y ha transcurrido el plazo para formular la declaración.

E3. Por último, la Sentencia del Tribunal Supremo (21-7-92) admite la transmisión del asunto a la unidad de vigilancia y regresión del fraude fiscal cuando la actitud del sujeto pasivo, deliberadamente opuesto a toda posibilidad de investigación, pretende ampararse en un cambio de tributación, que no desplegará su eficacia hasta que se hayan definido las bases liquidables que la inspección ha tratado de establecer sin éxito.

F) Restantes preceptos del REGLAMENTO anulados por la SENTENCIA

F1. Los Inspectores no pueden realizar las actuaciones fuera de la jornada laboral (art. 23.3) lo que acarrea que también se anule la posibilidad de entrar en las fincas donde se desarrollen las actividades empresariales o profesionales fuera del horario usual de funcionamiento y desarrollo, ni aún con autorización superior ante la inviolabilidad del domicilio particular de las personas físicas (39.2), inviolabilidad que se hace extensiva al domicilio social de las personas jurídicas (art. 39.3). Esta última prohibición resulta difícilmente comprensible en aquellos casos en que la Inspección debe actuar fuera del horario usual, como ocurre concretamente con algún Impuesto Especial.

F2. La falta de personación del sujeto pasivo ante la Inspección no puede dar lugar a procedimientos sancionadores por cada llamamiento desatendido, sin perjuicio de que el expediente sancionador incoado por primera incomparecencia pueda agravar la sanción en razón de la contumacia del requerido (art. 32.1 segundo párrafo)¹⁹.

¹⁷ Para el TS se trata de un supuesto distinto al contemplado en el artículo 111 de la LGT que en ningún caso conculca. La Circular de la DGIF y T de 17-11-86 es una norma de carácter interno y solamente son impugnables los actos de aplicación individual que de ella se deriven.

¹⁸ Dicho artículo establece que se tendrán por no formuladas las consultas planteadas en cuanto se relacionan con la materia sobre la que ha de versar la actuación inspectora.

¹⁹ El TS señala que el principio «non bis in idem» que recoge el artículo 133 de la ley 30/92, al estar incluido dentro de la potestad sancionadora, no es materia de *Procedimiento* sino de *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas* y, por tanto, aplicable a la Administración Tributaria.

== jurisprudencia ==

F3. Salvo que un beneficio fiscal hubiera sido otorgado por la propia Inspección de los Tributos, en los demás casos no está legitimada para *iniciar* el expediente de revisión a que hace referencia el artículo 153 de la LGT²⁰, pero sí para los procedimientos especiales de revisión a que hacen referencia los artículos 154 y 159²¹.

SINTESIS DE RESOLUCIONES

A) Naturaleza y requisitos de las actas de Inspección

— El acuerdo del Inspector Jefe que, conforme a lo dispuesto en el artículo 60.2 del RGIT, ordena dejar sin eficacia el acta incoada y completar las actuaciones inspectoras, no se incluye entre los susceptibles de reclamación económica-administrativa a que se refiere el número 1 del artículo 41 del Reglamento de Procedimiento (TEAC 4-6-92).

— No constituye una rectificación en perjuicio del contribuyente, prohibida por nuestro ordenamiento como «reformatio in peius», el hecho de que, respecto a un acta de disconformidad, la propuesta de liquidación inicial resultará inferior a la acordada por el Inspector Jefe, porque hasta que se dicta dicho acuerdo no existe un acto administrativo ni puede interponerse reclamación alguna. Lo único que hay es un acta de disconformidad en trámite (TEAC 22-4-92).

— Los elementos esenciales del acta serán aquéllos sin los que el hecho imponible no puede darse; naturales los que cada hecho imponible lleva normalmente consigo, salvo que específicamente hayan sido excluidos, y accidentales los que sólo existen cuando sean expresamente agregados al hecho imponible. En el IRPF tienen el carácter de esenciales la obtención de rentas, el origen de ellas y la determinación del período impositivo, el sujeto pasivo y el obligado tributario (TS 10-12-92).

— Es nula y sin efecto la liquidación en un acta de conformidad del IRPF en la que el inspector procede a incrementar el rendimiento neto de la actividad empresarial ejercida por el interés dado, pero sin motivar la causa de tal incremento (TSJ Valencia 3-12-92).

B) Interrupción del período de prescripción

— Es preciso notificar al sujeto pasivo que las actuaciones inspectoras se van a dilatar un período de tiempo posiblemente superior a 6 meses, a efectos de recabar información, para que no se produzca la prescripción a que hace referencia el artículo 31.4 del Reglamento de la Inspección, si bien es necesario que exista para mayor garantía del administrado, la prue-

²⁰ Se refiere al procedimiento para declarar la nulidad de pleno derecho que sólo puede iniciarse por el órgano que dictó el acto, el superior jerárquico o a instancia del interesado.

²¹ Son aquellos actos que infringen manifiestamente la ley, o cuando se aportan pruebas que acreditan elementos del hecho imponible, íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto que es objeto de revisión o en el caso de actos lesivos para el interés público.

Pedro Bujidos Garay

ba de que tales actuaciones continúan y que así se haga saber al contribuyente, pero no actuación por actuación (TEAC 6-10-92).

— La terminación de las actuaciones inspectoras se produce con la notificación del acto administrativo de liquidación a efectos del cómputo de los seis meses del artículo 31.4 del RGIT (TSJ Aragón 28-12-92).

— Las actuaciones de la Inspección han de entenderse concluidas cuando, practicadas todas las pesquisas y pruebas que procedan, se extiendan las actas que recojan el resultado de dichas actuaciones (TEAC 26-2-92).

— La interrupción del período de prescripción que produce el inicio de las actuaciones por la Inspección queda sin efecto cuando la misma deja transcurrir más de seis meses sin realizar ninguna actuación. En tales casos, el cómputo de la prescripción vuelve a iniciarse a partir del día en que el contribuyente presentó la declaración objeto de comprobación, como si nunca hubiera sido citado por la Inspección. El transcurso de seis meses sin actuaciones produce los mismos efectos negativos para la Administración tanto si se produce con anterioridad a la extensión del acta de disconformidad por la Inspección como con posterioridad a la misma, esto es, en el período que se abre a partir de las alegaciones del contribuyente en su contra para que el Inspector Jefe resuelva el expediente, bien confirmando el acta y liquidación practicadas, bien anulándose o rectificándolas (TEAR de Valencia 30-9-91).

— El plazo de un mes señalado en el Reglamento de la Inspección no tiene el carácter de determinante o condicionante de derecho —no es plazo de caducidad ni es resolutorio ni preceptivo— y el retraso en resolver los expedientes de actas de disconformidad no impide la consiguiente actuación administrativa ni perjudica al interesado, careciendo de relevancia. El artículo 47 de la LPA señala la nulidad de pleno derecho para los actos dictados prescindiendo total y absolutamente de la forma, lo cual no puede predicarse de una actuación desarrollada con arreglo al Reglamento de la Inspección mediante la confección del acta con informe ampliatorio, puesta de manifiesto de alegaciones, evacuación de éstas y acto de liquidación. El retraso del Inspector al dictar el acto no produce indefensión y frente al mismo sólo cabe reclamar en queja (TEAC 22-4-92).

— La propia Administración en un informe de la DGT de 18-7-91 señala que «el momento en que se produce la terminación de la actuación de investigación y comprobación tributaria es la de la notificación del acto administrativo de liquidación o, en caso de la liquidación tributaria derivada de actas de conformidad, cuando se entiende producida aquélla en los términos a que hace referencia el artículo 60 del REGLAMENTO: «El artículo 140 de la LGT pone de manifiesto que las actuaciones atribuidas a la Inspección comprende no sólo la investigación de los hechos imposables sino también practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación» (TSJ Aragón 28-12-92).

— La infracción de los plazos contemplados en el título segundo del REGLAMENTO para la tramitación de las actas ya formalizadas, como ha ocurrido en el caso planteado, en el que se ha incumplido el plazo de un mes previsto en el artículo 60.4 del Reglamento, no produce los efectos señalados en el artículo 31.4 para el caso de interrupción injustificada de actuaciones inspectoras, sino los generales previstos en el artículo 49 LPA para las actuaciones administrativas realizadas fuera del tiempo establecido (TEAC 6-10-92).

== jurisprudencia ==

— Las actuaciones inspectoras realizadas con uno de los cónyuges carece de eficacia interruptiva en la prescripción respecto al otro (TEAC 8-7-92).

C) Representantes, Asesores Fiscales y Colaboradores de la Inspección

— El incumplimiento del Asesor Fiscal que no cumplió correctamente sus funciones sino que tergiversó la contabilidad, no exime de responsabilidad al titular de la empresa (TEAC 21-7-92).

— Las actuaciones iniciales efectuadas con la Subinspección constituyen actos reconocidos como acción inspectora, por lo que cualquier pago efectuado con posterioridad a dicha actuación ha de considerarse como sujeto a la sanción que pudiera estimarse por infracción (TEAC 21-3-91).

— Las limitaciones en las funciones de comprobación establecidas por la O. 5-5-82 para la Inspección auxiliar, modificadas por la O. 18-12-85 y artículo 5.13 de la O. 26-5-86, suponen que la liquidación practicada traiga su causa de una labor de comprobación llevada a cabo por un órgano incompetente para esa investigación, incurriendo el acta en un vicio sustancial de procedimiento que da origen a la nulidad de las actuaciones (TSJ Castilla-León 10-11-92).

— En las actas de conformidad, quien actúe en nombre del sujeto pasivo debe acreditar la representación con poder bastante en documento público o en documento privado con firma legitimada notarialmente. La nulidad de las actas de conformidad prestadas en actas de la inspección por quien carece de representación constituye un defecto formal que es motivo suficiente para oponerse en la vía de apremio (TSJ Valencia 14-12-92).

D) Estimación indirecta

— No es indirecta la estimación realizada por la oficina gestora, consistente en incrementar la BI teniendo en cuenta únicamente el importe de los efectos al cobro girados por la sociedad, controlados por la inspección pero no anotados en contabilidad ni tampoco justificados, sin acudir por tanto a ninguno de los medios señalados por la legislación para efectuar la estimación indirecta (TEAC 15-1-92).

— No es causa suficiente para aplicar la estimación indirecta por anomalías sustanciales en la contabilidad la no aportación a la Inspección de los registros de compras y gastos cuando el contribuyente facilita las correspondientes facturas. Resulta inviable calcular las ventas aplicando unos márgenes de beneficios brutos sobre las compras facilitadas por el interesado ya que la pretendida incongruencia entre compras y ventas declaradas ha de probarse por la Inspección sin que pueda admitirse como prueba la cifra de ventas a que se llega aplicando los precios orientativos en el de la lista de una Asociación de Hostelería (TEAC 22-4-92).

— En el recurso de alzada interpuesto por el Director General de Inspección Financiera y Tributaria, se estima aplicable el régimen de estimación indirecta, dado que no se aportan a la Inspección los Libros auxiliares del Diario, en que sólo se hacía constar un asiento global mensual (TEAC 22-4-92).

E) Otras cuestiones de interés

— El incumplimiento de facilitar la práctica de inspecciones no puede impedir la transmisión del asunto a la unidad de vigilancia y regresión del fraude fiscal ante la actitud del sujeto pasivo, deliberadamente opuesto a toda posibilidad de investigación y que pretende ampararse en un cambio de tributación que no desplegará su eficacia hasta que se hayan definido las bases liquidables que la inspección ha tratado de establecer sin éxito (TS 21-7-92).

— El requerimiento de información emitido al amparo de lo dispuesto en el artículo 111 de la LGT constituye un acto administrativo, con entidad propia, no de mero trámite y que, al reunir las características precisas para ser calificado como reclamable en vía económico-administrativa, obliga a exigir la constancia de su justificación para que pueda ser fiscalizado por los órganos encargados del examen de su adecuación a Derecho (TEAC 10-6-92 y en parecidos términos 15-1-92).

— El requerimiento de información dirigido a un Club de Golf para obtener una relación de sus miembros tiene una transcendencia tributaria y no afecta al derecho a la intimidad de los socios pudiendo ser practicado por la UCI de la D.G.I.F. y T. (TEAC 8-9-92).