

PRESCRIPCION EN LA TRAMITACION DE ACTAS DE DISCONFORMIDAD

Julio BANACLOCHE PEREZ-ROLDAN

Dr. en Derecho

Miembro de la AEDAF

El Tribunal Económico Administrativo Central viene decidiendo en los últimos meses (la última resolución conocida hasta ahora es de 1 de abril de 1992) el retraso de los Inspectores-Jefes en resolver en caso de acta de disconformidad, superando el límite reglamentario de un mes que establece el artículo 60 del RD 939/1.986, de 25 de abril, contra el argumento esgrimido por los administrados según el cual dicho retraso supone que siga corriendo el plazo de prescripción para liquidar y sancionar al haberse producido una interrupción injustificada de la actuación inspectora por un tiempo superior a seis meses.

En tal sentido, el artículo 31.4 del Real Decreto citado establece que «la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras producidas por causas no imputables al obligado tributario, producirá los siguientes efectos: a) se entenderá no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones». En el apartado 3 de dicho precepto se indica que «se considerarán interrumpidas las actuaciones inspectoras cuando la suspensión de las mismas se prolongue por más de seis meses».

Habría, pues, que examinar las distintas posiciones para llegar a una conclusión fundada:

a) Según el Tribunal Económico Administrativo Central hay una primera razón *sistemática* que impide atender al plazo previsto en el artículo 31 para el artículo 60. Dice así: El Reglamento General de la Inspección se divide en un Título Preliminar, un Título Primero con la denominación «Actuaciones Inspectoras» y un Título Segundo con la denominación «Documentación de las actuaciones

— estudios —

inspectoras», de tal modo que el artículo 31 se encuadra en el «Primero», cuyos artículos 41 y 42 establecen que las actuaciones inspectoras se darán por concluidas cuando, a juicio de la Inspección, se hayan obtenido los datos y pruebas necesarias que fundamenten los actos de gestión que proceda dictar y que «cuando proceda concluir las actuaciones inspectoras, se procederá, sin más a documentar el resultado de las mismas conforme a lo dispuesto en el Título Segundo de este Reglamento entendiéndolas así terminadas».

b) La segunda razón esgrimida por el Tribunal responde a «*spiritus legislatoris*» manifestado en el Preámbulo del Reglamento que, en el último párrafo de su apartado III expresa que «las actuaciones de inspección han de entenderse concluidas cuando practicadas todas las pesquisas y pruebas que procedan se extiendan o formalicen las actas o diligencias que recojan el resultado de dichas actuaciones».

c) La tercera razón del Tribunal responde a las *reglas de la lógica*; si en el Título Segundo, capítulo III, se produce la regulación de un procedimiento sujeto a concretos límites temporales, frente a lo que sucede en las actuaciones inspectoras previas a la formalización de las actas contempladas en el Título Primero cuya ausencia de Inspección a límites temporales concretos, esto es lo que, indudablemente, ha motivado al regulador reglamentario a introducir las disposiciones de los números 3 y 4 del artículo 31 en atención –como en el apartado II, párrafo ocho, del Preámbulo del Reglamento se señala– «a la seguridad jurídica de los interesados».

Se trata, pues, de proteger la seguridad jurídica de los administrados a la que no alude el párrafo ocho del apartado II, que sólo tiene cuatro párrafos, sino otros, como el segundo o el undécimo del apartado III.

Frente a la descrita posición del Tribunal Económico Administrativo Central es posible la formulación de una argumentación distinta e, incluso, en contrario.

a) El primer argumento responde al fundamento mismo del reglamento, es decir, al artículo 140 de la Ley General Tributaria que desarrolla. Si en este precepto se indica que son funciones de la Inspección: la investigación de hechos imposables, la integración de bases tributarias, las liquidaciones resultantes y la realización de actuaciones inquisitivas, parece que son funciones de la Inspección (art. 2.d) del Reglamento): «practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación»; de donde se ha de deducir que son «actuaciones inspectoras», vista la enumeración del artículo 9 y la necesaria ubicación en el apartado 1º del mismo, dado que la liquidación no es integrable en la obtención de información, en actuaciones de valoración o informe. Es de suponer que en el registro de actuaciones a que se refiere el artículo 8 se incluyen las previstas y ordenadas en el artículo 60 para el caso de actas de conformidad y de disconformidad hasta su liquidación, lo que de nuevo evidencia el concepto de actuación inspectora, lo que de nuevo evidencia el concepto de actuación inspectora, atribuida al Inspector-Jefe, y consistente en resolver, practicando y notificando

la liquidación que proceda, ordenando la apertura de un expediente o mandato que se completen las actuaciones en el plazo máximo de tres meses.

Si esta función es una «actuación inspectora» parece claro que le debe ser aplicable lo previsto en el artículo 31, apartados 3 y 4. Por otra parte, el artículo 17 de la OM de 26 de mayo de 1986, titulado «Actuaciones inspectoras de los Inspectores-Jefes» parece incluir como tales la planificación, dirección y control (este último se manifiesta, desde luego, en el artículo 60 del Reglamento), pero aunque no fuera así, confirma que los Inspectores-Jefes en su función desarrollan una «actuación inspectora» cuando en el apartado 2 distingue en su realización según sea «directamente» o indirectamente, para prohibir, en el primer caso, que el mismo funcionario practique la liquidación.

Así pues, hay un primer argumento literal y de coherencia que permite defender que el plazo previsto en el artículo 31 tiene iguales consecuencias para el incumplimiento del establecido en el 60, si transcurren más de seis meses, al menos a partir del mes que tiene el Inspector-Jefe para resolver.

b) Desde luego, no parece muy sólido el argumento sistemático del Tribunal Económico Administrativo Central. Ciertamente el Título I se refiere a Actuaciones y el Título II a Documentación, pero parece que no exige mayor explicación considerar que el título se ve desbordado en la regulación que contiene: en la tramitación de las actas se regulan nuevas actuaciones y apertura de expediente (artículo 60), el artículo 61 se refiere a reclamaciones y recursos; y dentro del capítulo IV se regula la estimación indirecta, la indiciaria, la actuación en caso de indicio de delito contra la Hacienda Pública, la colaboración entre Comunidades Autónomas, la inspección de beneficios fiscales, intereses de demora, actuaciones de comprobación e investigación con responsables solidarios, comprobación de grupos de sociedades, actuaciones cerca de sujetos sin capacidad de obrar suficiente, sanciones no consistentes en multas y comprobación de subvenciones.

Se trata, pues, de un argumento que no debió utilizar el Tribunal Económico Administrativo Central porque es precisamente contrario a lo que pretende.

c) Tampoco parece acertado el argumento finalista deducido del preámbulo y que parece confirmado por la cita de los artículos 41 y 42 del Reglamento, según el cual las actuaciones inspectoras concluyen de hecho al obtener todas las pruebas precisas y formalmente al extenderse las actas o diligencias.

Haciendo referencia sólo al artículo 60 que regula las actuaciones inspectoras del Inspector-Jefe en las actas de disconformidad, como se ha demostrado antes, es claro que las actuaciones «directas» no han acabado al extenderse el acta puesto que el Inspector-Jefe puede modificar la propuesta u ordenar actuaciones complementarias para completar el expediente y, de ellas, puede resultar un acta igual o diferente o la iniciación de un expediente sin acta. Es innegable que los artículos 41 y 42 o hacen referencia a la finalización normal de un acta de conformidad no rectificadora, ni completada (art. 60.2 del Reglamento; o claramente integran las

== estudios ==

actuaciones del Inspector-Jefe que rectifica, ordena completar, incoa un expediente o resuelve.

Siendo esta última opción la más coherente con la regulación reglamentaria, parece que no apoya la tesis que mantiene el Tribunal Económico Administrativo Central, y, en cambio, fundamenta aún más el criterio contrario que hace aplicable la previsión del artículo 31 a los retrasos en resolver por parte del Inspector-Jefe.

d) El tercer argumento que emplea el Tribunal tiene, precisamente una lógica poco estable: cuando no hay plazo para concluir, una interrupción prolongada e injustificada hace que no se interrumpa la prescripción; en cambio, cuando se ordena resolver en un mes, un retraso igualmente prolongado e injustificado no produce más efectos que la posibilidad de reclamar en queja (art. 105 de la Ley General Tributaria) sin que ello implique la caducidad de la acción administrativa.

Como primera réplica habría que tener en cuenta la clara distinción entre caducidad y prescripción, de tal modo que no se invoca aquélla en los retrasos de años en los que incurren en algunos casos los Inspectores-Jefes sin justificación, sino que se pretende aplicar un precepto –el artículo 31 del Reglamento General de la Inspección– que, sin otro apoyo legal que el no pequeño de la protección de la seguridad jurídica del administrado, establece que la prescripción no se interrumpe cuando se produce una interrupción injustificada por más de seis meses en las actuaciones inspectoras.

Ya se ha indicado que las actuaciones del Inspector-Jefe son actuaciones inspectoras y, también, que no existe incomunicabilidad entre los títulos I y II del Reglamento General de Inspección porque ambos regulan actuaciones inspectoras y, finalmente, que no es siempre cierto que tales actuaciones acaben al extenderse las actas.

Quedaría, así, pendiente de resolver por qué un precepto incluye efectos no interruptivos a la falta de actuación por más de seis meses. Se trata, precisamente, de un plazo que aparece con una referencia clara en la Ley de Procedimiento Administrativo (art. 61) cuando establece que no podrá prolongarse más de seis meses la resolución de un expediente salvo causas justificadas. Pero el mismo precepto prevé efectos bien distintos (la responsabilidad del funcionario) a los que se establecen en el artículo 31 del Reglamento General de la Inspección.

Sin duda es la protección de la seguridad jurídica del administrado lo que movió al «regulador reglamentario» a establecer un plazo límite para la suspensión de actuaciones inspectoras sin justificación por más de seis meses. Es correcta la referencia del Tribunal Económico Administrativo Central al Preámbulo del Reglamento que se refiere a «evitar la inseguridad» y a proteger «la seguridad jurídica».

Así pues, no se está en presencia de un retraso normal en un procedimiento administrativo cualquiera, sino una dejación del propio derecho al renunciar a una actuación inspectora que se inició por comunicación previa, presencia sin preaviso y que no concluye hasta que resuelve el Inspector-Jefe definitivamente, es decir: previas, en su caso, las correcciones o actuaciones complementarias que ordene para

completar el expediente. Y para una interrupción injustificada por más de seis meses en una actuación inspectora está previsto reglamentariamente, sin más referencia legal limitativa de supuestos de aplicación, que continúa corriendo el plazo de prescripción para seguridad jurídica del administrado.

La lógica del argumento del Tribunal Económico Administrativo Central carece de base razonable. No es posible diferenciar la causa que exige proteger la seguridad del administrado en el período anterior a la propuesta de regularización contenida en las actas y por qué no ocurre lo mismo cuando dicha propuesta, pues un acta no es más que eso, permanece sin confirmar, corregir o completar porque el Inspector-Jefe decide no resolver en los plazos que le ordena el reglamento (un mes; art. 60 del RD 939/1.986).

Faltando una base legal que pudiera regular la diferencia de situaciones y efectos y estando en presencia en ambas de una situación preliquidatoria para el administrado, parece poco razonable que si el Reglamento no marca plazo para hacer la propuesta de regularización *es lógico* que se regulen efectos no interruptivos si hay paralización de actuaciones injustificada por más de seis meses y *no es lógico* que una paralización de actuaciones una vez hecha la propuesta no tenga el mismo efecto, argumentando, precisamente, que en el primer caso no se ha incumplido ningún plazo, mientras que en el segundo sí.

El argumento, incluso, se vuelve contra sí mismo. Si el regulador reglamentario decidió no establecer plazos para efectuar la propuesta de regularización, pero estableció efectos de protección jurídica del administrado en las interrupciones injustificadas por más de seis meses, con mucha más razón hay que entender que tal previsión reglamentaria es aplicable cuando el mismo regulador reglamentario consideró preciso que el Inspector-Jefe resolviera en un mes o que las actuaciones complementarias no se demoraran más de tres meses. Es evidente que para el regulador reglamentario, por decisión propia, la garantía de la seguridad jurídica del administrado necesitaba un mayor grado de protección una vez hecha la propuesta de regularización que antes de ser hecha.

e) En todo lo expuesto hasta aquí no es posible olvidar la naturaleza de los distintos actos procedimentales. De acuerdo con el artículo 90 de la Ley General Tributaria no cabe distinguir más que dos órdenes procedimentales: el de gestión y recaudación, por una parte, y el de revisión, por otra.

En la gestión tributaria no existe el procedimiento de inspección, sino el trámite de investigación o de comprobación que lleva a la liquidación de la deuda tributaria que debe ser recaudada. La gestión se inicia con la declaración, de oficio o por actuación investigadora y, su resolución se manifiesta con carácter definitivo después de la comprobación o al transcurrir el plazo de prescripción (arts. 101 y 120 de la Ley General Tributaria). La ejecución recaudatoria o de devolución pondrán fin al orden procedimental que es la gestión de los tributos.

En tal orden, las fases de valoración, como la de comprobación o investigación de hechos y la de calificación jurídica de los mismos, no persiguen más que la liquidación de la deuda tributaria que se debe recaudar.

estudios

Por ello es artificioso separar en la actuación inspectora un tiempo para hacer una propuesta de regularización y el tiempo posterior para decidir si es correcta, si debe ser rectificadora o si procede completar el expediente con actuaciones complementarias. Precisamente porque el Inspector-Jefe puede ordenar que algo se complete o se complementen las actuaciones es por lo que cabe situar la propuesta de regularización en lo que es: una mera propuesta de algo que, desde luego, está inacabado porque falta la liquidación y que, además, puede estar deficientemente fundado o formulado.

La unidad sin solución de continuidad de la actuación inspectora, desde la comunicación de iniciación o la presencia sin preaviso del Inspector con igual fin, hasta la liquidación, no sólo viene avalada por los artículos 90 y 140 de la Ley General Tributaria, sino también por la realidad misma de la actuación de los equipos de inspección. Cuando las actuaciones de subinspectores o de adjuntos se reorientan o se rectifican o se ordena que sean completadas o complementadas por criterio del Inspector de Unidad, antes de extender el acta que contenga la propuesta de regularización, se protege la seguridad jurídica del administrado si ello supone una interrupción de actuaciones cerca del contribuyente por más de seis meses sin justificación bastante para ello.

La propuesta contenida en un acta no es diferente a la propuesta total o parcial de regularizar que supone una diligencia en la que constan los hechos que han de servir de base para efectuar en su día la liquidación.

Las propuestas no son en sí mismas más que eso y no ponen de manifiesto más que una situación provisional, incompleta en sí misma y, sobre todo, en su finalidad dentro del procedimiento.

Y, siendo así, es claro que en todo el procedimiento liquidatorio de gestión la protección de la seguridad del administrado es la misma. Por ello el retraso en más de seis meses en la resolución del Inspector-Jefe no interrumpe la prescripción. Y, si se quiere, no sólo no es la misma, sino que, como se ha dicho, alcanza mayor intensidad de protección cuando el regulador reglamentario, sin referencia legal, aunque, sin duda, sí constitucional (art. 9) establece plazos perentorios de actuación inspectora (un mes para resolver, tres para completar).

f) Esta seguridad jurídica que se debe proteger es, posiblemente, la que motiva la redacción del artículo 64 de la Ley General Tributaria que ha dividido a la doctrina en cuanto ha considerado que la potestad administrativa de gestión tributaria, como tal potestad, no puede prescribir. De tal modo que el derecho a liquidar no es más que la manifestación de aquella potestad en cada caso concreto. Y, siendo así, tal manifestación debe ser eficiente, es decir, consecuente en la potestad que la motiva o finalidad que persigue y en los actos que realiza para ello.

Ciertamente las potestades no prescriben y no fijado un plazo para que tenga vida jurídica un derecho tampoco cabe referirse en la gestión liquidatoria de los tributos a la caducidad. Por eso no es aplicable al caso el artículo 105 de la Ley General Tributaria que establece que la inobservancia de plazos por la Administración no implica la caducidad del expediente.

Pero el derecho a rectificar una situación subjetiva tributaria, y más cuando ello implica calificar la conducta de un individuo ante las leyes fiscales de la Sociedad con posible imposición de sanciones, no entra en el ámbito normal del ejercicio de las acciones en Derecho, sino en la protección de un derecho fundamental como es la seguridad jurídica del ciudadano.

Sólo así se puede entender que la interpretación del artículo 65 de la Ley General Tributaria haya tenido una clara orientación finalista. Un acto administrativo interrumpe el plazo para que la Administración Tributaria manifieste su potestad de gestión cuando, con conocimiento formal del sujeto pasivo (garantía subjetiva), conduce al «reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación» del impuesto (garantía objetiva). Es decir, «todo» el procedimiento de gestión participa (de ahí que se emplee la copulativa «y» y no la disyuntiva «o») de un mismo fundamento (la manifestación de la potestad administrativa) y trasciende a su manifestación congruente en los actos que han de perseguir la realización completa del procedimiento de gestión.

Esa congruencia entre actos realizados y finalidad perseguida con ellos, es la que permite inutilizar jurídicamente actos en las que sólo existe la apariencia de persecución del fin que los debía motivar. Y esa misma circunstancia se produce en aquellos supuestos en los que el Inspector-Jefe no resuelve en un expediente originado por un acta de disconformidad, no ya en el plazo de un mes que establece el artículo 60 del RD 939/1.986, sino tampoco en los seis meses siguientes a que se refiere el artículo 31 de dicho Real Decreto, en una interrupción injustificada de la actuación inspectora que no es más que uno de los trámites de la gestión y que, por una manifestación de voluntad propia, de carácter normativo y con efectos generales, se autolimitó en el tiempo de su ejercicio para protección de la seguridad jurídica del administrado (Preámbulo del Real Decreto).

Esto no es una construcción artificiosa que supondría una ligereza cuando se trata de estudiar la protección de un derecho fundamental. Al contrario, existe doctrina y jurisprudencia abundante que lo respalda, eliminando la trascendencia jurídica de actos que aparentan interrumpir la llamada «prescripción» del derecho de la Administración a liquidar y que, realmente, pierden virtualidad por causa de la propia dejación del derecho que les conduce al ámbito de la incongruencia y, por ella, de la ineficacia.

Se exponen a continuación algunos ejemplos:

1. T. Superior de Justicia de Cataluña (26-9-91): la iniciación de la actuación inspectora no interrumpe la prescripción si no continúan las actuaciones, sin necesidad de atender al plazo de seis meses (CISS de Jurisprudencia, pág. 50/B-17):

«La prescripción no es una excepción de orden público procesal, sino que, por el contrario, es una excepción configurada por el Ordenamiento Jurídico en pro de la seguridad jurídica, y en muchos casos en detrimento de la propia justicia, que sólo puede apreciarse a prueba acreditada y cuya aplicación restrictiva, en

== estudios ==

cuanto descansa primordialmente en la presunción de abandono del derecho por la dejadez de la Administración en el ejercicio de sus derechos, exige una actuación cautelosa en su apreciación, especialmente en lo que se refiere a aquellos actos que pueden suponer una interrupción del instituto de la prescripción...».

«En consecuencia, sólo el acto que presenta un contenido y finalidad indudable en la invocación de la relación jurídica que se mantiene intacta hasta entonces, es susceptible de producir la interrupción de la prescripción, pero no cualquier otro, pues ello supondría, entre otras cosas, dejar en manos de la Administración algo tan grave como el principio de seguridad jurídica e incluso el principio material de justicia, con lo que se podría llegar a resultados insostenibles en perjuicio del administrado...».

«La trascendencia y sentido de las actas deben analizarse en función de determinadas condiciones, como es el propio transcurso del tiempo, que pueden evidenciar la voluntad de quien los produce, en este caso, la Inspección de los Tributos.»

2. La inactividad de la Administración, en el trámite de resolución del Inspector-Jefe en las actas de disconformidad, por más de seis meses, hace que no se interrumpa la prescripción (TEAR Valencia, 30-9-91: CISS de Jurisprudencia, pág. 55/c-55).

Aunque esta resolución fue recurrida por la Dirección General competente y revocada posteriormente, se recoge aquí por su interés el argumento razonable que contenía:

«Que ello no obstante, las actuaciones inspectoras en los procedimientos en los que el interesado suscribe acta de disconformidad no finalizan con la formalización del acta sino con la notificación al interesado del acto de liquidación que pretende regularizar la situación del obligado (art. 13.5 de la O.M. de 16 de mayo de 1.986, en relación con el artículo 56.1 del Reglamento de la Inspección)...».

El interés de esta resolución reside, precisamente, en la invocación del artículo 56.1 que pone de manifiesto, claramente, que mientras en las actas de conformidad, el consentimiento del administrado cierra el trámite de comprobación, en las de disconformidad, en cambio, el trámite sigue abierto porque a la provisionalidad propia de toda propuesta de regularización contenida en un acta se añade la discrepancia con hechos, procedimiento o calificaciones, que «exige que las actuaciones continúen» porque están en entredicho los datos, pruebas o su calificación tributaria que han de fundamentar el acto de liquidación (art. 42 del RD 939/1.986).

Carecería de sentido que mientras en la fase previa a la redacción del acta de inspección, la interrupción injustificada de actuaciones por un plazo superior a seis meses hace correr el plazo de prescripción, el hecho de extender el acta sobre la que pesa la discrepancia respecto de su contenido, sirviera para eliminar la previsión del artículo 31 del Reglamento General de Inspección, siendo así que «tales datos y pruebas» han de ser consideradas, admitidas, rechazadas o completadas para que se llegue a la verdadera terminación de las actuaciones inspectoras. Y ello aun respetando los términos literales del artículo 42 del citado Reglamento y con desprecio, preciso por lo ya expuesto, sobre la división de Títulos sistemáticos

Julio Banacloche Pérez-Roldán

que hace el Reglamento, y que, como se ha demostrado, en ningún caso supone que el Título II sólo se refiera a documentación de actuaciones inspectoras y no a su propia realización, contenido y consecuencias, lo que es bien distinto a una regulación exclusiva de aspectos formales o documentales.