

LA DIMENSION DEL TIEMPO EN EL ACTUAR DE LA INSPECCION

José Andrés Rozas Valdés

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Barcelona

1. PLANTEAMIENTO

Es un tópico afirmar que la Justicia llega a perder su propia esencia cuando se administra con excesiva tardanza. No es por tanto incidental que la Constitución recoja, como parte sustancial de la tutela judicial efectiva, el derecho a un proceso público sin dilaciones (art. 24 CE). La regulación de la extensión temporal de los procesos judiciales, de los plazos, ha sido, pues, desde siempre, objeto de especial atención por los estudiosos y profesionales dedicados al Derecho procesal.

Esta preocupación por la incidencia del tiempo en la aplicación del Derecho no ha sido sentida con igual intensidad en el mundo del Derecho administrativo (1) ni, aún menos, en el orden tributario, hasta fechas relativamente recientes (2). Ciertamente César

Albiñana García-Quintana —a quien se rinde un más que merecido homenaje con esta obra, a la que modestamente he querido contribuir con un sentido y familiar agradecimiento— siempre se ocupó de resaltar —como buen conocedor y ejemplar servidor de la Administración Tributaria— que el más fino impuesto se transformaba en un burdo e injusto mecanismo de exacción de recursos financieros sin una organización eficiente que dispusiera su aplicación conforme a unos procedimientos equilibrados y eficaces. También Arias Velasco se preocupó tempranamente por la ordenación de los procedimientos tributarios y como él muchos otros, particularmente desde la Abogacía del Estado o la Inspección de Hacienda donde se sentía con especial cercanía la trascendencia de las cuestiones organizativas y formales en el desarrollo de las relaciones tributarias.

(1) Puede afirmarse que las cuestiones de procedimiento y las garantías en su desarrollo no han gozado de la predilección de la literatura administrativa española. No son muchos los tratadistas, con la más que notable excepción de GONZALEZ PEREZ, que han dedicado particular atención a estas cuestiones. Si bien es cierto que la Ley 30/1992 y la nueva ordenación otorgada a la jurisdicción contencioso-administrativa han dado pie a un creciente interés por estas cuestiones en el orden administrativo.

(2) Es sintomático que, hasta fechas recientes, en los manuales de Derecho tributario al uso no se

hacía referencia, al tratar los principios constitucionales en el orden tributario, a la tutela judicial efectiva, mientras que en las ediciones más recientes se dedican epígrafes enteros al particular afirmando, por ejemplo, que «forma parte del mismo (del derecho al proceso), una parte más necesaria, esencial, el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas (...) y sobretodo, antes del proceso, en el seno de los procedimientos administrativos de gestión, inspección y revisión» (J.J. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho financiero español*, 22ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 70)

No es muy distinta la realidad que se ha vivido en el Derecho comparado. Una consideración histórica de la formación y desarrollo de los sistemas tributarios nos facilita una explicación plausible del por qué de esta situación y de su cambio. Y es que, como es bien sabido, la construcción de los llamados Estados del Bienestar en las décadas de los sesenta y setenta tuvo como pieza esencial de su estructura la configuración de sistemas tributarios marcadamente progresivos y de una marcada capacidad recaudatoria. Una concepción del orden social que enfatizaba la preponderancia de lo público como representación del interés general dio paso a impuestos de elevados tipos y sinuosas bases, cuya aplicación discurría por procedimientos prolijos asentados en la premisa de Administraciones provistas de prerrogativas exorbitantes.

El panorama comienza a cambiar, por primera vez, en los Estados Unidos de América de la mano del Presidente Reagan en los primeros años 80. En primer lugar simplificando el Derecho sustantivo —ampliando las bases y reduciendo los tipos— para ocuparse a continuación del Derecho formal y de la organización administrativa. Como fiel reflejo de lo que se ha dado en llamar globalización, la evolución experimentada en el Derecho tributario norteamericano se ha replicado en otros ordenamientos occidentales a lo largo de las dos últimas décadas (3). El hilo conductor no ha sido otro que el de lograr un equilibrio en las relaciones tributarias entre la posición de cada una de las partes: la Administración, con sus facultades y deberes, y el contribuyente, en sus derechos y obligaciones. De ahí que en muchos casos las reformas operadas han venido a englobarse bajo la denominación genérica de estatuto del contribuyente. Como bien dice Ferreiro, de manera errónea, por cuanto el contribuyente, como tal, no tiene otro estatuto sino el que la Constitución reconoce al ciudadano, pero —a la vez— de forma expresiva del ánimo que subyace en todas estas normas: la de procurar garantizar al contribuyente un marco de relaciones

(3) Cfr. al respecto HERRERA MOLINA, P.M., MAURICIO SUBIRANA, S., y ROZAS VALDES, J.A., «Estatuto del contribuyente: una visión comparada», en *Crónica Tributaria*, núm. 94, 2000, págs. 83-124.

tributarias que respete sus derechos fundamentales.

En España se implantaban los impuestos personales progresivos cuando en los países de nuestro entorno comenzaban a perder popularidad. Lo cierto es que el tiempo ganado en los últimos años ha conducido a reducir el diferencial con el resto de occidente de modo que las reformas encaminadas a reforzar la posición jurídica del contribuyente en los procedimientos tributarios no se han dejado esperar tanto. En Estados Unidos comenzaron en 1986, con el primer texto de *Taxpayer Bill of Rights* y, puede decirse que se han culminado —admitiendo que se pudiera afirmar de una reforma fiscal que ha terminado— en 1998, con la intensa reforma organizativa y funcional del *Internal Revenue Service*. Pues bien, en España el primer paso importante se dio, precisamente ese año, al aprobarse la Ley núm. 1, de 26 de febrero de 1998, de derechos y garantías del contribuyente (en adelante LDGC).

Es en este entorno en el que se ha de enmarcar la cuestión en la que pretendo, siquiera con brevedad, detenerme un instante: el tiempo en el procedimiento de inspección. Se ha dicho, con cierta sorna, que la normativa reguladora de este procedimiento permitía a la Inspección de los Tributos comprobar e investigar «con o sin previo aviso, con el alcance que le viene en gana, con la intensidad que le apetece, durante el tiempo que le conviene, (...) durante el horario que le complace y hasta cuando está satisfecha» (4). Al repasar el tenor literal de la normativa vigente al escribirse el párrafo transcrito se advierte con claridad que difícilmente podían, entonces, contradecirse tales asertos. Pues bien, la evolución experimentada por la normativa, el empuje de la jurisprudencia (5), la insisten-

(4) A. AGUALLO AVILES, «Interés fiscal y Estatuto del contribuyente», en *Revista española de Derecho financiero*, núm. 80, 1994, pág. 590.

(5) Si, como se ha señalado, el derecho a un proceso —a un procedimiento administrativo— sin dilaciones ha sido objeto de particular atención por el Tribunal Constitucional (cfr. por todas las SSTC 124 y 125, de 28 de junio de 1999) lo cierto y verdad es que dicha jurisprudencia aún no ha calado en el mundo de quienes aplican y estudian el Derecho

de la doctrina han comenzado a moverse para corregir tal estado de cosas. Y es precisamente el tiempo, los plazos, su mera existencia, su extensión y su cómputo, uno de los factores decisivos a la hora de asegurar al contribuyente un devenir de los procedimientos, de la comprobación e investigación, razonable, ajustado a Derecho, que obedezca en sus proporciones a una medida aceptable. Transformar un monstruo informe e imprevisible, un agujero negro y libre de toda atadura temporal en un procedimiento ceñido con un corsé temporal, con una dimensión formal y material asumible.

Esta dimensión, el tiempo, juega un papel nuclear en todo procedimiento; no es una cuestión accidental, antes bien, al restringir las actuaciones a un límite, a término, las sujeta a una extensión más allá de la cual no pueden continuar. De forma que el alcance de la inspección, su inicio, las distintas fases de su desarrollo, todas y cada una de sus actuaciones, el momento de finalizar cobran una importancia que hasta el presente no tenían, tanto para la Administración como para el contribuyente. El actuario se ve impelido a estar pendiente del reloj y con ello a realizar su trabajo con mayor premura e intensidad. El contribuyente, por su parte, puede atisbar la extensión de su colaboración, el final del túnel.

Al objeto de ponderar la dimensión que ha adquirido el tiempo en el procedimiento de inspección, me propongo en estas líneas sobrevalorar algunas resoluciones judiciales que tienen como punto de referencia los aspectos temporales en las actuaciones inspectoras, así como repasar las modificaciones que a este propósito se introdujeron en el Reglamento General de Inspección (en adelante RGI), mediante el Real Decreto núm. 136, de 4 de febrero de 2000, en desarrollo de las prescripciones que al respecto introdujo la LDGC.

tributario. Y es que, probablemente, el Derecho tributario español se encuentra en una fase de desarrollo en la que —bien afirmada su autonomía normativa, científica, didáctica, orgánica, funcional y del orden que se desee— podría muy bien llevar a cabo un proceso de «recepción del Derecho común», del Derecho procesal, del Derecho administrativo, para lograr equiparar las categorías de ciudadano y contribuyente, hoy por hoy no del todo coincidentes en su estatuto personal efectivo.

El orden que seguiré en la exposición será, como no podía ser de otro modo tratándose de temporalidad, el cronológico. Es decir, que comenzando por el tiempo en el inicio del procedimiento de inspección, pasaremos al tiempo en su tramitación, para terminar con el tiempo a la hora de poner fin a las actuaciones.

2. TIEMPO PARA INICIAR LAS ACTUACIONES

Es bien sabido que un procedimiento de inspección se inicia, como tal, en el momento en el que, mediante comunicación o sin previo aviso, el Inspector o equipo actuario pone en conocimiento del contribuyente que se va a proceder a investigar y comprobar su situación tributaria en relación a unos determinados tributos y períodos, con un determinado alcance.

El inicio del procedimiento, sin embargo, tiene sus prolegómenos. Es decir, no se puede abrir el telón sin que previamente el contribuyente haya sido seleccionado para ser objeto de inspección: mediante plan (arts. 18 y 19 RGI) o por orden superior escrita y motivada del Inspector-Jefe respectivo (art. 29 RGI). Luego, lo primero en el tiempo será el plan o la orden motivada. De modo que el procedimiento de inspección que se pretendiera iniciar, sobre la marcha, en el transcurso de una actuación derivada de una petición de auxilio de la Justicia —como, por ejemplo, en relación a un proceso penal seguido contra una Agencia de Valores por un presunto delito de estafa— sería nulo de pleno Derecho si no hubiera ido precedido el inicio de tal procedimiento de una orden motivada del Inspector-Jefe (STSJ Cataluña 26.9.2000).

Cosa distinta sería si lo que se hiciera fuera incautar la información obtenida en el desarrollo de la actuación de registro llevada a cabo como parte del proceso penal y, a partir de su estudio, dictar la orden de inicio del procedimiento de inspección, aportando al mismo la documentación encontrada en el registro (SAN 6.07.2000). Y es que, el orden de los factores, en Derecho, puede muy bien alterar el producto.

2.1. La denuncia

A la orden motivada o al plan se puede llegar a partir de una denuncia pública (6). La denuncia, derogado lo que al respecto establecía el art. 29 c) RGI, ha quedado sin otra normativa distinta del lacónico art. 103 LGT. Y es que ni la Administración tributaria ni el contribuyente español son amigos de esta práctica. La una porque no es partidaria de que le indiquen lo que ha de hacer y el otro porque no termina de creer que el fraude nos perjudica a todos y que, como forma de ejercer la actividad económica, es una manifestación fragante de competencia desleal e insolidaria. De modo que ni el denunciado tiene derecho a conocer la identidad del denunciante (STS 9.10.2000) ni el denunciante a participar en el procedimiento que con ocasión de la misma se suscite (STSJ Navarra 19.05.2000). Por lo tanto, puede decirse que la denuncia se sitúa extramuros del procedimiento de inspección, con anterioridad a su inicio. Lo que quiere decir que no tendría por qué estar unida al expediente a cuya incoación coadyuvó, que no determinó, por cuanto podría haberse archivado «sin más trámite» (art.103 LGT).

Otra cosa será que cuando la denuncia hubiera provocado una actuación limitativa de los derechos del contribuyente —como la intromisión imprevista en la intimidad de su domicilio— el contenido y tramites que de la misma se han derivado pueda ser objeto de ponderación a la hora de evaluar la rectitud de la actuación y del mandato judicial que le dio curso. Y es así que, en un caso de relevancia social en Cataluña, el Tribunal Superior de Justicia ha considerado que la decisión de la Inspección de irrumpir en el domicilio social de una empresa merece ser reprobada —anulando las actuaciones sucesivas— por resultar contrario al principio de proporcionalidad el actuar como consecuencia de una denuncia anónima —y por lo tanto no pública— que había sido presentada tres años antes de que se diera curso al procedimiento. Entiende el Tribunal que en tres años podrían muy bien haberse llevado a cabo actuaciones encaminadas a corroborar la verosimilitud de la de-

nuncia, sin necesidad de irrumpir en el domicilio social de forma intempestiva para, finalmente, no encontrar lo que la denuncia anunciaba que existía: una doble contabilidad (STSJ Cataluña, 9.06.2000). De nuevo el tiempo jugando como elemento de ponderación de la justicia de un determinado actuar y esta vez de forma verdaderamente interesante. En definitiva el Tribunal entra a ponderar el uso que de su tiempo y facultades hace la Inspección de Hacienda, entendiendo que es arbitrario, abusivo, contrario a Derecho, «desproporcionado» tener dando vueltas por la Administración una denuncia anónima durante tres años (sic) para, al cabo del tiempo —y sin haber llevado a cabo ninguna actuación encaminada a corroborar la verosimilitud de dicha denuncia— irrumpir en el domicilio social del contribuyente sin previo aviso y con una orden judicial en la boca. Pues bien, la actuación es nula: la Administración no puede gestionar su tiempo y organizar su actividad como le viene en gana, de forma arbitraria (art. 9.3 Ce), sino con la debida proporción.

2.2. La ampliación de actuaciones

El precedente art. 29 RGI contemplaba la posibilidad de que las actuaciones se iniciaran a petición del sujeto pasivo cuando así lo previera la normativa de algún tributo. La escasa lógica de semejante previsión llevó a algunos a entender, contra el criterio de la Administración (R TEAC de 23.6.1999), que lo que en realidad podía pedir el contribuyente era la ampliación, que no inicio, de las actuaciones. Finalmente en tal previsión —de ampliación que no inicio— es en lo que se ha transformado dicho precepto reglamentario al hilo de la LDGC. Eso sí, la ampliación tan solo se podrá solicitar «respecto al ejercicio y tributo afectados por la actuación» (28 Ldgc; 33 bis Rgi).

El motivo de que un contribuyente pudiera estar interesado en que una actuación parcial se transformara en una inspección general radica, justamente, en lo que ha sido una de las innovaciones más comentadas del llamado Estatuto del contribuyente. Y es que, al ponerse tiempo, freno temporal, al procedimiento de inspección —uno o dos años— el

alcanze de la comprobación e investigación a desarrollarse en dicho período adquiere una importancia hasta ahora desconocida. Desde el punto de vista del contribuyente se rentabiliza el tiempo dedicado a colaborar con la Inspección; desde la perspectiva de la Inspección exige una mayor dedicación al ver ampliado el objeto de la comprobación e investigación. No teniendo barreras temporales el procedimiento de inspección.

Pues bien, el tenor de la Ley y el restrictivo puntillismo del Reglamento han dado al traste con cualquier ilusión que al respecto pudiera haber cultivado el contribuyente. Queda claro que la Inspección no tiene la menor intención de consentir a nadie que le delimite el objeto de su atención. La solicitud de ampliación de una actuación parcial a general se restringe al ejercicio y tributo objeto de investigación. Se ha de solicitar en quince días y la Inspección tendrá seis meses para decidir. Eso sí, durante dicho tiempo de ponderación puede continuar llevando a cabo las actuaciones parciales sin que el contribuyente sepa a qué se ha de atener. Finalmente puede subsumir aquéllas en una actuación general —dándose ésta por iniciada al comienzo de las actuaciones parciales— o, a gusto de la Inspección, iniciar la general una vez concluida la parcial: lo que, al menos desde el punto de vista temporal, le resultará más favorable, por cuanto el tiempo de duración de la actuación general se computaría desde el inicio de ésta, que no de la parcial. Lo que es lo mismo, solicitando la ampliación no se logra ninguno de los objetivos que podrían animar al contribuyente a hacerlo: ni acrece sustancialmente el objeto al que se ha dedicado la Inspección ni se pone coto al tiempo del que teóricamente ha de disponer para comprobar e investigar. Un paso, pues, en falso.

3. LA EXTENSION EN EL TIEMPO DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCION (105.1 y 2 LGT; 29 LDGC)

Si hasta la LDGC el procedimiento de inspección no tenía fijada extensión temporal al

guna, el art. 29 de dicha Ley puso coto temporal a su duración: un año, con carácter general, hasta dos en determinadas circunstancias. Ahora bien, como en el caso del plazo de prescripción, el cómputo de la duración de las actuaciones inspectoras se puede interrumpir —así lo ha dispuesto la modificación operada en el RGI— por múltiples y variopintas causas, hasta determinar que el procedimiento pudiera extenderse más allá de dos, tres, seis, o los años que haga falta.

Esta circunstancia dota de una importancia crucial al ordenado cómputo del tiempo en la tramitación del procedimiento de inspección y a la formación del expediente en el que se registren las actuaciones e incidencias producidas en su desarrollo. ¿A quién corresponde tal obligación? Evidentemente a la Inspección. ¿A quién interesará su control? Normalmente al contribuyente. Es decir, el contribuyente ha de estar atento a que el cómputo efectivo del plazo de duración del procedimiento de inspección obedezca a la realidad de lo que está ocurriendo. El instrumento que le facilita la Ley a tal efecto no es otro sino el derecho a ser informado del estado de tramitación en cualquier fase del mismo (art. 14 LDGC; 31bis.3 RGI). De otro modo no podrá saber, con certeza, qué tiempo del plazo del procedimiento se ha consumido de forma efectiva, ya que —dado que la interrupción del cómputo del plazo no comporta la paralización de las actuaciones— puede perfectamente ocurrir que el reloj esté en tiempo muerto sin que el contribuyente tenga conocimiento formal de tal circunstancia.

3.1. Interrupción justificada del cómputo del plazo (art. 31 bis RGI)

El reloj, el cómputo del año por días naturales, se puede parar por diversas circunstancias:

a) Requerimiento de datos

Esta circunstancia —que deberá quedar debidamente justificada en el expediente y resistir un juicio de proporcionalidad en tér-

(6) Cfr. J.I. CUADRADO, *La denuncia en Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1995.

minos de oportunidad de su tramitación— puede muy bien facilitar un buen balón de oxígeno temporal a un actuario apurado por el paso del tiempo. Y es que si el requerimiento es a una Administración Tributaria extranjera el cómputo se puede interrumpir hasta por un año —o lo que tarden en contestar— y si es a una Administración nacional hasta por seis meses. No se olvide que, mientras tanto, las actuaciones pueden continuar, eso sí, en el limbo atemporal: sin que el tiempo corra a los efectos del cómputo del año. Por esta vía la Inspección puede ganar —como máximo por el conjunto de los requerimientos de datos solicitados— hasta 6 meses, operando en el territorio nacional, y hasta doce, dirigiéndose a Administraciones tributarias extranjeras,

b) Remisión al Fiscal

En este caso, como es bien sabido, más que una interrupción se produce una suspensión del procedimiento, a resultas de lo que decida el Ministerio Fiscal y, en su caso, de lo que se resuelva en el proceso penal correspondiente. En tal sentido se ha de hacer notar que no está previsto en el procedimiento de inspección un principio general de prejudicialidad, en el caso de que se estuvieran tramitando causas penales coligadas con las eventuales responsabilidades tributarias —como una querrela por administración fraudulenta— (SAN de 27.03.1989); siendo así que tan solo se suspenderá el procedimiento de inspección cuando se aprecie una posibilidad razonable y apoyada en indicios, que no meras sospechas (Informe Fiscalía General del Estado, de mayo de 1995) de que se puede estar en presencia de un delito contra la Hacienda Pública. La remisión del expediente, y correlativa suspensión del procedimiento, es un acto de trámite, que no definitivo, a expensas de lo que se decida en la Fiscalía (STS de 2.4.2000).

Desde el punto de vista del cómputo del tiempo hábil para inspeccionar, mientras el expediente esté en manos de la Fiscalía el reloj estará parado, reanudándose, en su caso, su marcha una vez que se reenviara el expediente a la Inspección, por no haberse apreciado indicios de delito o por mor de la resolución judicial que del proceso penal instruido se hubiera derivado.

c) Fuerza mayor

Por fuerza mayor puede entenderse «aquellos sucesos que no hubieran podido preverse, o que, previstos fueran inevitables» (art. 1105 CC). Se ha de pensar, pues, en acontecimientos inesperados, insuperables y totalmente extraños al procedimiento que, sin que pueda evitarse, afectan de forma sustancial a su desarrollo: un incendio fortuito que destruye el domicilio social o una explosión que daña irremediamente el expediente del caso. En este sentido no se debe olvidar que la doctrina civil acota este concepto en torno a fenómenos naturales imprevisibles e inevitables. Si, por ejemplo, hubiera desaparecido o se hubiera extraviado el expediente en las oficinas de la Administración, emulando los juzgados marbellies, no podría plantearse la interrupción del tiempo hábil para inspeccionar desde el momento en que tal circunstancia ha de considerarse evitable. En estos casos no se prevé limitación temporal alguna y se habría de pensar que tal situación a lo que razonablemente habrá de llevar —mediando contabilidad— es a la apertura del procedimiento subsidiario de estimación indirecta sin que tal incidencia justifique una ampliación ilimitada del plazo para resolver.

d) Interrupción imputable al contribuyente

Es a esta causa de interrupción del cómputo del plazo para resolver a la que más atención habrá de prestar el contribuyente. Cada retraso del contribuyente, y se entenderá por tal la aportación incompleta de los datos requeridos, se computará por días naturales como tiempo irrelevante al efecto del cálculo del plazo para resolver. Esta causa de interrupción se aplicará, al sentir de ciertas resoluciones judiciales, con carácter retroactivo (STSJ Castilla La Mancha 30.9.2000).

A efectos de prueba de las fechas y de lo que se ha de entender por completo o no jugará un papel crucial lo que se traslade a la diligencia que refleje el contenido de cada actuación. Es sabido que, en el marco general del procedimiento, cada actuación comienza y termina en el día y que lo que en la misma haya sucedido o se haya dispuesto se habrá

de reflejar en diligencia «así como las manifestaciones de la persona o personas con las que actúa la Inspección» (art. 46.1 RGI): conviene, pues, que unos y otros —contribuyente y actuario— tengan la precaución de hacer constar en diligencia cuanto sea relevante al efecto de evaluar lo que se haya de entender como retraso justificado a los efectos de interrumpir el cómputo del plazo de resolución del procedimiento.

El Reglamento hace notar, a estos efectos, que «las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a efectos de este cómputo (del tiempo para inspeccionar) hasta que no se cumplieren *debidamente*, lo que se *advertirá* al interesado» (art. 31 bis.2 RGI). Al interpretar este precepto —cuya potencialidad en términos de justificar dilaciones imputables al contribuyente es inmensa— conviene fijar la atención sobre las dos palabras que se han destacado en cursiva.

En primer lugar, para interpretar lo que se haya de entender como solicitud debida y como modo admisible de atenderla se ha de partir de la premisa de que «la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de (...) proporcionalidad (...) y limitación de costes directos derivados del cumplimiento de obligaciones formales» (art. 2.2 LDGC). A mi parecer la Inspección no puede exigir al contribuyente una documentación o un tratamiento y presentación de datos inasequibles o disparatados. Por ejemplo, no podría solicitar la presentación de copia de unos cheques entregados o del estudio de mercado sobre el que se construyó una determinada política de precios —y no son ejemplos de laboratorio— cuando se trata de documentación que el contribuyente no tiene obligación de conservar o elaborar sin que incurrir en costes directos desproporcionados. La panoplia de supuestos que en este sentido genera la práctica desbordaría los términos de cualquier norma pero de tal limitación no se ha de extraer la conclusión que la relación de lo que puede solicitar la Inspección y ha de aportar el contribuyente, de cómo se ha de atender a dicho requerimiento para que pueda entenderse como «debidamente» cumplimentado sea una cuestión no sujeta a Derecho. Se habrá de estar, en cada caso, al resultado de someter los hechos al tamiz de los principios enunciados, de

proporcionalidad y de limitación de costes directos.

A estos efectos será, pues, fundamental contar con un conocimiento preciso de los hechos que motiven el que se interrumpa el cómputo del tiempo para inspeccionar por haberse dilatado el contribuyente en la atención de una solicitud: la Inspección «advertirá» al interesado. El precepto no especifica de qué se habrá de advertir, tan solo del indebido cumplimiento de la solicitud o, además y expresamente, de que dicha circunstancia se traduce en la interrupción del cómputo para inspeccionar por dilación imputable al contribuyente. La lógica dicta que de ambos extremos y de forma transparente. El art. 7.2 RGI obliga a la Inspección —que no al contribuyente— a apoyar «sus razones en textos legales», lo que no es sino una proyección de los preceptos constitucionales que obligan a la Administración a actuar «con sometimiento pleno a la ley y al Derecho» (art. 103.1 CE) y que proscriben «la arbitrariedad de los poderes públicos» (art. 9.3 Ce). Desde hace ya mucho tiempo García de Enterría, entre tantos otros, ha enfatizado que en la ponderación del actuar administrativo juega un papel definitivo la motivación que acompañe su contenido. Y es a la Administración, en este caso a la Inspección, a quien compete dar cumplida cuenta de «las razones» —más allá del «porque sí, porque se necesita»— que justifican el dar una solicitud por no cumplimentada. De no advertirse expresamente de todo ello —haciéndolo constar en la diligencia correspondiente— o de no darse razón bastante del porqué se ha de entender la solicitud por no atendida el cómputo del plazo no se habría de considerar interrumpido por dilación imputable al contribuyente.

3.2. Continuidad de las actuaciones

Si la LDGC dispuso un plazo final para el procedimiento de inspección, consagró lo que ya había establecido en su día el RGI: el procedimiento no sólo ha de abarcar una extensión máxima de un año, dos en casos justificados, sino que durante ese plazo la Administración no puede estar más de seis meses inactiva. Ni siquiera, como se ha hecho

notar, cuando el cómputo del plazo está interrumpido por una de las llamadas causas justificadas, la actuación de la Inspección puede paralizarse por más de seis meses. En el procedimiento de inspección, pues, no puede haber tiempos muertos superiores a seis meses, aunque, eso sí, puede pararse el reloj al efecto de computar el plazo del año.

Otra cosa será qué se entienda por inactividad o por falta de continuidad de las actuaciones. En este sentido, si son varios los tributos y períodos objeto de inspección, la continuidad de las actuaciones vendrá referida al conjunto, sin que sea necesario que las actuaciones tengan continuidad en todos y cada uno de los impuestos y períodos que abarca la inspección (RTEAC 28.01.2000; 23.02.2000). Y es que la lógica del precepto radica en incentivar la diligencia en el actuar administrativo con vistas a procurar al contribuyente una resolución lo más pronta posible que acorte la pendencia de su situación jurídica. Más allá de lo cual, el decidir hacia qué dirige su atención preferente de investigación o comprobación, si incidiendo en uno u otro impuesto o ejercicio, es cuestión que corresponde decidir al actuario y de la que —en todo caso— habrá de dar cuenta ante su superior jerárquico o ante los órganos de fiscalización.

No se ha de perder de vista, en este sentido, que las actuaciones pueden tener la debida continuidad sin que el contribuyente tenga conocimiento formal de tal circunstancia. Así, por ejemplo, una actuación de obtención de información llevada a cabo cerca de un tercero, un proveedor o un cliente, es una actuación que interrumpe el cómputo de los seis meses (STSJ Andalucía 29.04.2000; RTEAC 6.09.2000). Y, adviértase bien, de las únicas actuaciones seguidas ante terceros de las que ha de tener conocimiento formal y previo el contribuyente sujeto a inspección —con sanción de nulidad de lo actuado en caso de inobservancia de tal premisa (STSJ de Madrid 29.11.2000)— es de las llevadas a cabo ante entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio (art. 38.7 RGI)

En cuanto a lo que se haya de entender por «actuaciones inspectoras» el art. 29 LDGC vino a zanjar definitivamente la agria polémica conceptual sobre la distinción entre la fase de comprobación e investigación y la

de liquidación. Ambas se encuadran en el procedimiento de inspección y, por lo tanto, la continuidad de las actuaciones se refiere al conjunto de las mismas. Ahora bien, qué ocurre cuando se ha interpuesto una reclamación económico-administrativa. Pues bien, varias resoluciones judiciales (STSJ La Rioja, de 27.07.2000 y STSJ Andalucía 24.01.2000) han venido a afirmar que el tiempo que transcurre entre la Resolución de la reclamación y el inicio de nuevas actuaciones inspectoras no es hábil al efecto del cómputo de los seis meses de interrupción indebida de las actuaciones. A mi parecer, desde el momento en que la Resolución de la reclamación se ha de comunicar simultáneamente al contribuyente y a la Inspección, desde la fecha de notificación —única de la que se puede tener certeza— la Inspección está en condiciones de actuar en ejecución de la misma y, en consecuencia, es tiempo computable como de «actuaciones inspectoras».

3.3. Ampliación del plazo (art. 31 ter RGI)

Prevista la posibilidad de ampliar la extensión del procedimiento de inspección en un año adicional, el Reglamento ha dispuesto el procedimiento que en tal caso se habrá de observar. La ampliación tan solo se podrá plantear pasados 6 meses desde su inicio, prescindiendo a estos efectos de las interrupciones, justificadas o no, que durante dicho tiempo se hubieran podido producir. El actuario habrá de emitir un informe escrito «ponderando la importancia de las circunstancias» que justifican la ampliación del plazo, y que pueden ser dos:

a) Especial *complejidad*, que se podrá apreciar (7) cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias:

(7) Como se ha hecho notar (J.F. PONT CLEMENTE, «La duración de las actuaciones inspectoras: Plazo extraordinario por concurrencia de especial complejidad», en *Temas Tributarios de Actualidad*, núms. 26-29, 2001, Asociación Española de Asesores Fiscales, pp. 5-8) la mera concurrencia de las circunstancias enumeradas no justifica, por sí sola, la ampliación del plazo de inspección sino cuando se acredite que de las mismas se deriva una

- Entidad sujeta a obligación de auditar sus cuentas;
 - Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o falta de aportación de la documentación correspondiente;
 - Grupo de personas o entidades vinculadas, sin que se haga remisión a lo que por tal concepto se entiende en la normativa del IS;
- b) Cuando se descubra que el contribuyente *ha ocultado* alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice, entendiéndose por ocultación la llevada a cabo en lo relativo al IAE o al registro de actividades sujetas a Impuestos Especiales.

A la vista del informe, o sin mediar el mismo por actuar directamente él mismo, el Inspector-Jefe dará al interesado un plazo de alegaciones de diez días y dictará el acuerdo, naturalmente motivado, que decida sobre la procedencia o no de la ampliación. Acuerdo que, como acto de trámite, no será impugnable sino en el marco de la liquidación que en su caso se dictase al término del procedimiento.

4. EFECTOS DEL INCUMPLIMIENTO DEL PLAZO DE RESOLUCION (art. 31 quarter RGI)

En un primer momento el que la LDGC previera la resolución de los procedimientos de inspección en un plazo determinado llevó a algunos, incluida la Audiencia Nacional, a pensar que transcurrido dicho tiempo el procedimiento terminaba por caducidad. Una consideración más detenida de la normativa, atenta a la naturaleza inquisitiva de dicho

«especial» —fuera de lo corriente, extraordinaria— «complejidad» —desde el punto de vista de lo que por complejo se puede reputar para un Inspector de Hacienda—. Ambas cosas se habrán de motivar, como en el caso de las dilaciones imputables al contribuyente, en el informe que ha de acompañar la ampliación del plazo por esta causa.

procedimiento, ha llevado a dicho Tribunal a modificar con toda claridad dicho criterio (cfr. por todas la SAN 5.11.1998). Y es que, en primer lugar, es evidente que un procedimiento de inspección no puede terminar por caducidad de la instancia, desde el momento en que no se inicia, nunca —en su caso, y con las limitaciones que hemos expresado— se ampliaría su objeto, a instancia del contribuyente. Pero es que tampoco se comparece bien con la normativa sustantiva del Derecho tributario —que prevé la prescripción extintiva, con posibilidad de interrupción del plazo, que no la caducidad— el que el procedimiento encaminado a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias pudiera terminar por caducidad.

Basta, para convencerse de la corrección de tales asertos, con preguntarse por las consecuencias prácticas derivadas de afirmar que el procedimiento inspector vendría a terminar por caducidad una vez transcurrido el año, o en su caso dos años, previstos para su resolución: ¿se extinguirían las obligaciones tributarias objeto de investigación, aun no habiéndose completado el plazo de prescripción? ¿no podría utilizarse la documentación y trabajo realizado durante el procedimiento que caducó en una eventual comprobación posterior?

Y es que lo que viene a fijar el art. 29 LDGC es un plazo oportuno para la resolución del procedimiento de inspección cuya inobservancia no determina, por sí misma, la terminación del mismo por caducidad. De modo que, la resolución del procedimiento superado dicho plazo no es que no devendría —por dicha única causa— ilegal, sino que —antes bien— daría cumplimiento a lo que es un deber de todo funcionario a quien se encomienda un procedimiento, que es el de resolverlo. Eso sí, la inobservancia del plazo tendría dos efectos:

- El primero, el de justificar la presentación de una reclamación en queja, si se desea ante el Consejo de Defensa del Contribuyente, que podría comportar la apertura de un expediente de responsabilidad disciplinaria (SAN 14.3.2000);
- El segundo, y de mayor trascendencia para el contribuyente, el de poderse entender como no iniciado el procedimiento que

no se ha resuelto en plazo, de forma y manera que el contribuyente podrá, en su caso, proceder a realizar las regularizaciones espontáneas que desee, o en muchos casos, dar por extinguidas las obligaciones tributarias objeto de inspección por haber transcurrido el plazo de prescripción.

Del segundo de los efectos mencionados es del que se deriva el interés que tiene para la Administración —para el conjunto de los ciudadanos a quien aquella ha de servir— el que se observen con minuciosidad el cumplimiento de los plazos de resolución del procedimiento de inspección previstos por la normativa. Y

es que, de no hacerse así, el expulsar de la realidad jurídica el procedimiento instruido devolviendo a la situación precedente a su inicio el estado de las obligaciones tributarias objeto del mismo vendrá a suponer, con toda probabilidad, que buena parte de las mismas devengan extinguidas por transcurso del plazo de prescripción. Lo que, en definitiva, supone una anomalía en la vida de la obligación tributaria y un perjuicio para el interés del conjunto de los ciudadanos, de la Hacienda pública, provocado por el negligente actuar de un funcionario que no terminó su trabajo en el tiempo que para desarrollarlo le había marcado el ordenamiento.