

Análisis de Legislación

51

La Inspección Tributaria en la nueva LGT

FLORIÁN GARCÍA BERRO*

SUMARIO: PLANTEAMIENTO Y JUICIO GENERAL SOBRE EL CAMBIO LEGAL. EL EJERCICIO DE COMPROBACIONES LIMITADAS COMO FUNCIÓN INSPECTORA: UNA PARADÓJICA INCURSIÓN DE LOS ÓRGANOS INSPECTORES EN EL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN DOS PRECISIONES SOBRE LA NUEVA REGULACIÓN DE LAS FACULTADES DE LOS ÓRGANOS INSPECTORES. MODOS DE INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR. ALCANCE DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS Y CUESTIONES PROBLEMÁTICAS EN RELACIÓN CON LOS EFECTOS DE LAS ACTUACIONES DE ALCANCE PARCIAL. PLAZO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS. *Duración máxima de las actuaciones. Términos inicial y final del plazo.* INTERRUPCIONES JUSTIFICADAS Y DILACIONES NO IMPUTABLES A LA INSPECCIÓN. CONSECUENCIAS DERIVADAS DE LA NO RESOLUCIÓN EN PLAZO Y DE LA INACTIVIDAD INJUSTIFICADA DE LA INSPECCIÓN POR UN PERÍODO SUPERIOR A SEIS MESES. CUESTIONES GENERALES RELATIVAS A LAS ACTAS DE LA INSPECCIÓN. ACTAS DE DISCONFORMIDAD. ACTAS DE CONFORMIDAD. ACTAS CON ACUERDO. NOVEDADES EN EL ÁMBITO DE LA ESTIMACIÓN INDIRECTA. PROCEDIMIENTO PARA LA DECLARACIÓN DEL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. LAS LIQUIDACIONES

DERIVADAS DE LAS ACTUACIONES DE LA INSPECCIÓN. ANOTACIÓN FINAL.

PLANTEAMIENTO Y JUICIO GENERAL SOBRE EL CAMBIO LEGAL

La nueva ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria (LGT en lo sucesivo) dedica de manera específica a la inspección tributaria 19 artículos (del 141 al 159), integrados, como capítulo IV, en el título III de la ley. Este último como se sabe tiene por objeto la aplicación de los tributos. El propósito de este trabajo consiste en examinar el contenido de los citados preceptos, aceptando el orden que propone el texto de la ley, para poner de manifiesto de modo fundamental aquellos aspectos de la nueva regulación que incorporan algún cambio en relación con la normativa legal precedente.

No parece inoportuno, en cualquier caso, como anticipo de cuanto a partir de ahora se ha de exponer, la formulación de un primer juicio global sobre la reforma. En tal sentido ha de subrayarse en primer término que la nueva LGT no introduce a nuestro modo de ver ningún cambio sustancial en el régimen de la Inspección de los tributos. El legislador ha intentado más bien reaccionar ante algunos de

* Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Sevilla.



los problemas que había planteado en su aplicación la normativa precedente. Téngase en cuenta, por una parte, que la ley 1/1998, de 26 de febrero (RCL 1998, 545), de derechos y garantías del contribuyente (LDGC en lo sucesivo) había dispuesto entre otras cosas por primera vez el sometimiento a plazo del procedimiento inspector, y lo había hecho de forma en exceso parca, lo que hizo surgir numerosas dudas interpretativas. No es de extrañar por ello que una de las preocupaciones principales de la reforma en este ámbito haya sido procurar una mayor concreción legal sobre el modo de computarse la duración máxima del procedimiento o acerca de los efectos que se derivan de la ausencia de resolución dentro de plazo. A nuestro juicio, en ésta, como en otras cuestiones, el legislador ha resuelto en general los aspectos dudosos que planteaba la normativa anterior de la forma más cómoda para la Administración.

Como decimos, la impresión de que la ley tiende a precisar los aspectos dudosos de la anterior normativa en la forma menos exigente para la Administración no se deriva sólo del análisis de la nueva regulación del plazo máximo y de su cómputo. La misma sensación queda después de observar las novedades legales en relación con otros aspectos. En la línea indicada se encuentra también, por ejemplo, la posibilidad hasta ahora no prevista de que el interesado renuncie al procedimiento sancionador separado, con la evidente finalidad de liberar a los órganos inspectores del enojoso trámite de audiencia y del período de alegaciones específico. Por otra parte, se reintroducen en el procedimiento inspector algunas normas que habían sido anuladas por el Tribunal Supremo por carecer de la cobertura legal necesaria, aprovechando la ocasión para elevar su rango y evitar así la tacha de ilegalidad. Es lo que sucede con la facultad de la Inspección de actuar fuera del horario laboral, así como con la posibilidad de que se aplique la estimación indirecta cuando por causa de fuerza mayor no se disponga de los libros o de la documentación contable necesaria. Son sólo algunos ejemplos de la indicada tendencia legal.

No puede dejar de mencionarse, es cierto, una novedad sin duda favorable para los obligados tributarios. Nos referimos al cese del devengo de intereses de demora si, transcurrido el plazo máximo, la Administración no ha dictado resolución. Consideramos que se trata de la única medida derivada del cambio legal que resulta beneficiosa para los intereses del contribuyente sometido a un procedimiento inspector. Por el contrario, somos más escépticos sobre las supuestas virtudes de las nuevas actas con acuerdo, cuyo verdadero alcance sólo será posible valorar después de transcurrido un tiempo razonable, a la vista de la utilización que de ellas se haga en la práctica.

En resumidas cuentas, los cambios en el régimen de la Inspección tributaria parecen en su mayor parte hechos a la medida de los órganos inspectores, que con la nueva regulación ven resueltos muchos de los problemas operativos planteados bajo la normativa anterior, ya fuera por su falta de concreción

en algunos aspectos o por su *excesiva generosidad* con los contribuyentes en otros casos.

EL EJERCICIO DE COMPROBACIONES LIMITADAS COMO FUNCIÓN INSPECTORA: UNA PARADÓJICA INCURSIÓN DE LOS ÓRGANOS INSPECTORES EN EL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN

Un primer aspecto que llama la atención al iniciar la lectura de los preceptos que la ley dedica a las «actuaciones y procedimiento de gestión tributaria» es el contenido de la letra h) del art. 141. En ella se atribuye a los órganos inspectores la función de desarrollar actuaciones de comprobación limitada. En rigor, no puede decirse que nos encontremos ante una novedad de la ley. Resulta bien conocida la posibilidad ya prevista en el precedente reglamento general de la Inspección de los tributos (RCL 1986, 1537, 2513, 3058) (en adelante, RGIT) de que la Inspección llevase a cabo comprobaciones abreviadas, las cuales, con alguna modificación no esencial, han de constituir a partir de ahora el objeto del procedimiento de comprobación limitada. En realidad, si la norma llama la atención es porque no resulta coherente con la preocupación que la nueva ley muestra por deslindar con toda claridad la regulación de los procedimientos de gestión de la del procedimiento inspector, estableciendo una separación terminante entre ambos ámbitos. No concuerda bien con ello el hecho de que inmediatamente la línea separadora quede desdibujada a causa de la previsión de que los órganos inspectores desarrollen actuaciones típicas del ámbito de la gestión.

En definitiva, el art. 141.h) LGT introduce la posibilidad de que, de forma un tanto anómala, el órgano inspector desarrolle una función propia de los órganos de gestión. La diferencia respecto al régimen precedente, en el que como se ha dicho también se contemplaba que la Inspección desarrollase comprobaciones abreviadas, es que hasta ahora el procedimiento inspector no perdía su carácter de tal, por el hecho de ejercitarse en él una función típicamente gestora. Dicho de otro modo, hasta la entrada en vigor del nuevo régimen, el ejercicio de actuaciones de comprobación abreviada por la Inspección se venía llevando a cabo con sujeción a las normas reguladoras del procedimiento inspector. A partir de ahora, por el contrario, el desarrollo del procedimiento de comprobación limitada determinará el sometimiento del órgano inspector a los preceptos reguladores del citado procedimiento de gestión –arts. 136 a 140 LGT–, es decir, a un régimen ajeno al que resulta específico de las actuaciones y del procedimiento de inspección. Esto implica, entre otras consecuencias, que las actuaciones queden sujetas en tales casos al plazo máximo de seis meses previsto con carácter general para los procedimientos de gestión –en lugar de al de doce, que resulta propio del procedimiento inspector–, o que la falta de resolución en plazo determine la caducidad, efecto éste que la ley descarta para el supuesto específico del procedimiento de inspección.

DOS PRECISIONES SOBRE LA NUEVA REGULACIÓN DE LAS FACULTADES DE LOS ÓRGANOS INSPECTORES

El art. 142 LGT (RCL 2003, 2945) se ocupa de regular las facultades que, para el ejercicio de sus funciones, pueden ejercitar los órganos de la Inspección tributaria. El primer comentario que suscita esta nueva regulación se deriva de la alusión específica en el texto legal a la posibilidad de examinar la correspondencia «con trascendencia tributaria». Hasta el momento, la ley guardaba silencio sobre este extremo, siendo la norma reglamentaria la que contemplaba el empleo de este medio de comprobación (art. 36.1 RGIT [RCL 1986, 1537, 2513, 3058]), si bien estableciendo como limitación específica, a modo de contrapeso, el necesario respeto al secreto del contenido de la correspondencia (art. 37.5 RGIT). A nuestro juicio, en realidad, la mención por la nueva ley de la posibilidad de que la Inspección examine la correspondencia con trascendencia tributaria representa una novedad puramente formal, que no lleva consigo ningún cambio sustancial en la batería de poderes reconocidos a los órganos inspectores, pues en todo momento se ha tratado de un elemento documental, como tal susceptible de ser utilizado al comprobar la situación tributaria de un sujeto –aunque no se mencionase de modo específico en el texto de la ley–, siempre claro está que tuviese trascendencia tributaria, es decir, que su contenido pudiese aportar alguna información relevante para determinar la existencia o la cuantía de la obligación tributaria objeto de comprobación. Por otra parte, la presencia del derecho constitucional al secreto de las comunicaciones sigue limitando ahora por razones obvias la posibilidad de acceder al contenido de la correspondencia que constituye el objeto del citado derecho, por lo que cuando así haya de suceder será preciso que medie una resolución judicial para que la Inspección proceda a su examen.

El segundo de los aspectos dignos de comentario, a propósito de las facultades previstas en el art. 142 LGT, se relaciona con la posibilidad de que los órganos de la Inspección accedan a las fincas, locales o establecimientos del obligado tributario para el ejer-

cicio de sus funciones. Hasta ahora, esta facultad sólo se encontraba reconocida al servicio de las funciones de comprobación e investigación (art. 141.1 LGT/1963 [RCL 1963, 2490]), siendo más que discutible la posibilidad de emplearla para el ejercicio de otras funciones. El art. 142.2 LGT, por el contrario, ha suprimido toda limitación en tal sentido, por lo que cabe entender que el acceso a los citados lugares podrá tener efecto a partir de ahora para el desarrollo de cualesquiera funciones inspectoras. Señaladamente, para el ejercicio de funciones de obtención de información¹. Por lo demás, no cambia nada con la nueva ley la posibilidad de que los órganos inspectores accedan al domicilio de los obligados tributarios. Se trata de una facultad directamente limitada por el art. 18.3 CE (RCL 1978, 2836), que exige para ser ejercitada el consentimiento del interesado o bien una resolución judicial específica autorizándolo así. Cabe si acaso señalar que el Tribunal Constitucional ha formulado algunas pautas al respecto, que habrán de ser tenidas en cuenta por la Administración y por los jueces².

MODOS DE INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

Por lo que se refiere a las formas de iniciación del procedimiento inspector, la nueva LGT (RCL 2003, 2945) no establece en apariencia ningún cambio respecto al régimen precedente. Se contempla de una parte la iniciación de oficio y, de otra, la iniciación a instancia del interesado. Esta segunda posibilidad, no obstante, sigue limitada como hasta ahora a los supuestos en que un obligado tributario sometido a actuaciones inspectoras de alcance parcial solicite ser objeto de una comprobación de carácter general respecto al mismo tributo y ejercicio. En tal caso, como veremos, si la Inspección no opta por ampliar a generales las actuaciones en curso deberá iniciar un procedimiento de comprobación de alcance general en el plazo de seis meses contados a partir de la citada solicitud. A la regulación de este supuesto nos referimos en un apartado posterior.

En cuanto a la iniciación de oficio, cabe sostener

1. Debe tenerse en cuenta que el art. 142.2 del proyecto de ley remitido por el Gobierno a las Cortes Generales mantenía en sustancia lo previsto a este respecto en la LGT de 1963 (RCL 1963, 2490). De esta forma, en él se limitaba la facultad de entrada en fincas, locales y otros establecimientos, a los supuestos en que la Inspección estuviese desarrollando actuaciones de comprobación e investigación. La tramitación parlamentaria del citado proyecto dio como resultado, sin embargo, la supresión de esta restricción, por lo que no parece haber duda de que la intención del legislador es que a partir de ahora esta facultad pueda utilizarse al servicio de cualquiera de las funciones enumeradas en el art. 141 LGT (RCL 2003, 2945), siempre que en relación con alguna de ellas no se encuentre específicamente excluida tal posibilidad –como ocurriría, por ejemplo, en relación con el desarrollo de comprobaciones limitadas–.
2. Recordamos aquí algunas resoluciones interesantes al respecto, como la STC 50/1995, de 23 de febrero (RTC 1995, 50), que declaró que el principio de proporcionalidad, que ha de regir cualquier limitación del derecho a la inviolabilidad del domicilio, exige que la autorización de entrada exprese, entre otros extremos, el tiempo de la entrada y el número de personas que pueden tener acceso al mismo. Por otra parte, para que la Inspección solicite el correspondiente mandamiento judicial no es necesario que se haya recabado con carácter previo el consentimiento del interesado y que éste lo haya denegado, sino que será posible que el órgano inspector solicite directamente autorización judicial de entrada cuando lo estime oportuno (ATC 129/1990, de 26 de marzo [RTC 1990, 129 AUTO]). Por último, cabe recordar que el derecho a la inviolabilidad del domicilio también corresponde a las personas jurídicas (STC 137/1985, de 17 de octubre [RTC 1985, 137]), si bien descartando que puedan quedar bajo su protección establecimientos abiertos al público y en los que no se llevan a cabo las tareas de dirección de la entidad ni se custodia documentación relativa a las mismas (STC 69/1999, de 26 de abril [RTC 1999, 69]).

que su origen será de ordinario la inclusión del obligado tributario en el plan del órgano inspector que desarrolla las actuaciones. A este respecto cabe constatar que con la nueva normativa se mantiene el carácter reservado de los planes de inspección, en el marco del «Plan general de control tributario» que con carácter anual deberá elaborar la Administración en virtud del art. 116 LGT. Debe señalarse sin embargo en este punto un importante cambio de matiz respecto al art. 26 de la LDGC (RCL 1998, 545). Este último precepto, si bien no descartaba el carácter reservado de los planes, sí establecía como una obligación inexcusable de la Administración tributaria la publicación de los criterios informadores del «Plan Nacional de Inspección». La nueva norma es mucho menos terminante, pues comienza por afirmar de forma explícita el carácter reservado del plan de control tributario, limitándose luego a permitir que se hagan públicos los criterios utilizados para su elaboración. Es decir, la publicación de los criterios pasa de ser obligatoria a estar *no prohibida*. Confiamos, no obstante, en que la Administración no abandone la práctica de hacer públicas las directrices que cada año se tienen en cuenta para la elaboración del plan nacional, pese a no estar ya literalmente obligada a ello por la ley.

A nuestro juicio, el cambio legal que acaba de referirse no es inocuo, dado que la publicación de los criterios informadores del plan nacional puede tener una trascendencia práctica mayor de la que a primera vista tal vez pudiera pensarse. Así, como hemos sostenido en otros trabajos precedentes, pensamos que el acto de iniciación del procedimiento inspector ha de ser motivado, en aplicación del art. 54.f) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) (LRJ-PAC en el futuro), pues con él se materializa el ejercicio de una potestad discrecional de la Administración –la elección de los sujetos que van a ser sometidos a control–³. Esta necesaria motivación resulta esencial para controlar posibles excesos o arbitrariedades en la determinación de los destinatarios de las actuaciones comprobatorias. Pues bien, resulta a todas luces insuficiente para considerar cumplido el deber de motivación la mera indicación de que el inicio del procedimiento inspector obedece a la inclusión del obligado en el plan del órgano actuante. Ciertamente, el carácter reservado de dicho plan impide comprobar de modo directo y fehaciente que el interesado figura realmente en él. Ahora bien, lo que sí será

posible, siempre que los criterios informadores del plan nacional sean públicos, es controlar si existe una secuencia lógica que, partiendo de los citados criterios, culmine razonablemente en la decisión de inspeccionar al interesado. Por consiguiente, la motivación en estos casos habrá de consistir en la expresión inteligible de la susodicha secuencia lógica. Como bien puede entenderse, para ello resulta imprescindible el mantenimiento de la publicidad anual de los criterios informadores del plan nacional.

La necesaria motivación del acuerdo de inicio del procedimiento, siendo una cuestión a nuestro modo de ver indiscutible, no ha tenido sin embargo en la jurisprudencia una respuesta firme. El Tribunal Supremo se ha limitado en ocasiones a rechazar que sea impugnado y, por tanto, que deba ser motivado el acto de inclusión del obligado tributario en el correspondiente plan⁴. Ello no obstante, no significa que no deba ser objeto de motivación la iniciación ulterior del procedimiento basada en ese acto previo de inclusión. Es más, de las sentencias aludidas parece poder inferirse más bien la necesidad de que el acto de iniciación sea motivado, ya que se reconoce de forma explícita la posibilidad de que el interesado alegue los vicios del citado acto al impugnar la resolución final⁵. La Audiencia Nacional, por el contrario, rechaza la necesidad de motivación con argumentos escasos y a nuestro modo de ver erróneos que llevan de hecho a considerar que ningún obligado tributario puede oponerse al acto de iniciación si la Administración afirma que el mismo obedece a su inclusión en el plan⁶.

ALCANCE DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS Y CUESTIONES PROBLEMÁTICAS EN RELACIÓN CON LOS EFECTOS DE LAS ACTUACIONES DE ALCANCE PARCIAL

Para apreciar los matices que la nueva normativa introduce en el apartado referido al objeto del procedimiento inspector conviene comenzar por delimitar las distintas clases de actuaciones en función de su alcance. A tal fin puede, en principio, afirmarse que las actuaciones de alcance general se corresponden con las que menciona el artículo 101.3.a) LGT (RCL 2003, 2945), es decir, son aquellas que tengan por objeto la comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, entendida ésta, en el sentido que se desprende del artículo 148.2 LGT, como la que viene delimitada por

el período que haya de ser o esté siendo objeto de comprobación. Tales actuaciones, por regla general, darán lugar a una liquidación definitiva, si bien con las excepciones previstas en el art. 101.4 LGT a las que luego aludiremos.

Actuaciones de alcance parcial serían, por consiguiente, todas aquellas que tuviesen por objeto sólo ciertos elementos de la obligación tributaria en el período objeto de comprobación. En principio, estas actuaciones nunca darían lugar a liquidaciones definitivas. Desde la perspectiva del interesado, el problema que de ellas se deriva es que, pese a no tener por objeto una comprobación integral de su situación, sí interrumpen –es decir, determinan su reinicio– el período de prescripción de la obligación tributaria en su totalidad –según se desprende tanto del art. 68.1.a), como *a sensu contrario* del artículo 149.3 LGT–, lo que otorga a la Inspección otros cuatro años para abordar nuevas actuaciones de comprobación –generales o parciales– relativas a la misma obligación tributaria y período. De esta forma se permite prolongar la situación de pendencia que el interesado ha de soportar en tanto no se produzca una liquidación definitiva o la prescripción del derecho de la Administración a practicarla. Habida cuenta de lo cual, sería razonable que se condicionase de alguna forma la posibilidad de que la Inspección decidiera llevar a cabo este tipo de actuaciones. Pese a ello, sin embargo, la LGT no establece al respecto ningún tipo de limitación explícita. Por su parte, el RGIT (RCL 1986, 1537, 2513, 3058), todavía vigente en cuanto no se oponga al nuevo texto legal, contempla el desarrollo de actuaciones de alcance parcial cuando así se acuerde por la Inspección, haciéndolo constar en la oportuna comunicación [art. 11.5.b) RGIT]⁷.

A la vista de esta situación, y con objeto de garantizar que el interesado no tendrá que verse obligado a soportar actuaciones parciales cuya única finalidad sea alargar injustificadamente el período de prescripción de sus obligaciones, la ley le concede un único mecanismo explícito de defensa. Se trata de la posibilidad de que el obligado tributario a quien se notifique que va a ser objeto de actuaciones parciales, solicite en los quince días siguientes la conversión de las mismas en generales. La regulación de los efectos derivados de esta solicitud se ha visto no obstante modificada en la LGT respecto a lo dispuesto por el RGIT tras su reforma en el año 2000 (RCL 2000, 454, 559). Hasta ahora, si el obligado solicitaba ser objeto de actuaciones generales, la Administración tenía dos opciones: ampliar a generales las actuaciones parciales en curso o concluir estas últimas e iniciar a continuación nuevas actuaciones,

éstas de carácter general. En todo caso, esto debía suceder en el plazo de seis meses desde la solicitud del interesado. Transcurrido el citado plazo, si las actuaciones parciales no estaban concluidas se convertían en generales –sometiéndose al plazo de doce meses de las actuaciones originales–. Por el contrario, si una vez concluido el indicado plazo de seis meses la comprobación de carácter parcial se hallaba finalizada sin haber tenido lugar el inicio efectivo de actuaciones generales, el plazo máximo de doce meses para llevar a efecto estas últimas comenzaba a computarse desde el día siguiente –es decir, a los seis meses y un día desde la solicitud del interesado–. Este régimen suponía al menos la fijación de un límite temporal infranqueable para la Administración en el desarrollo de su labor comprobatoria.

El art. 149 de la nueva LGT ha mantenido sin cambios la formulación del derecho a solicitar que las actuaciones parciales se conviertan en generales; sin embargo, en él se ha establecido una nueva regulación de los efectos que se producen en caso de que la Administración no atienda la petición del interesado en tal sentido. En su virtud, a partir de ahora, la única consecuencia que ello produce es que no se considere interrumpida la prescripción de la facultad de la Inspección de iniciar actuaciones comprobatorias de carácter general. Queda descartado por tanto que el transcurso de seis meses desde la solicitud determine la conversión de las actuaciones parciales en curso en actuaciones de alcance general. Al menos, sin embargo, el inicio de la comprobación de carácter parcial se verá privado en tales casos de forma sobrevenida de su efecto interruptor de la prescripción respecto a los elementos de la obligación tributaria que no estén siendo objeto de comprobación.

En relación todavía con los efectos que produce el transcurso del período de seis meses desde la solicitud del interesado sin que la Administración haya satisfecho su petición, aún cabe plantear la posible producción de una consecuencia adicional, si bien la misma no se halla contemplada de forma específica para este supuesto en el texto de la LGT. Nos estamos refiriendo a la posibilidad, a nuestro modo de ver perfectamente defendible, de considerar aplicable en tales casos el art. 26.4 de la citada ley. Dicho precepto, como se sabe, contiene una regla novedosa, en cuya virtud dejan de devengarse intereses de demora desde el momento en que la Administración incumpla, por causa imputable a la misma, el plazo máximo fijado en la ley para resolver. Esta suspensión en el devengo de intereses se extiende hasta la fecha en que la resolución se dicte o el interesado impugne la eventual desestimación presunta.

3. Puede verse, en este sentido, GARCÍA BERRO, F. («Los procedimientos tributarios y la ley 30/1992, desde la nueva perspectiva de la ley 1/1998, de derechos y garantías del contribuyente», Marcial Pons, Madrid-Barcelona [1998], pgs. 132 y ss.).

4. En este sentido, las SSTs de 20-10-2000 (RJ 2001, 927) y 17-2-2001 (RJ 2001, 1024).

5. En efecto, de los citados pronunciamientos claramente se infiere la posibilidad de que el interesado, al ser notificado del inicio de la inspección, alegue la existencia de vicios o defectos que pudiesen afectar a la decisión administrativa de incluirlo en el plan, lo que a nuestro juicio podrá ponerse de manifiesto contrastando el objeto de las actuaciones con las directrices publicadas para la elaboración del plan de control tributario, y habrá de permitir la impugnación ulterior del resultado de las actuaciones inspectoras basada en la ilegalidad del acuerdo de iniciación del procedimiento. En la misma línea, la STS de 28-4-2001 (RJ 2001, 3740), aunque niega la posibilidad de recurrir directamente el acto de inicio del procedimiento inspector –en este caso, el acuerdo de ampliación de las actuaciones–, admite también que pueda alegarse la incongruencia entre el contenido del plan y el objeto de las actuaciones inspectoras como motivo de ilegalidad del acto resolutorio final.

6. Véase en este sentido la SAN de 2-10-2003 (NFJ 015569).

7. El artículo 148.2 LGT (RCL 2003, 2945) se limita a establecer que las actuaciones tendrán carácter parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación y en todos aquellos supuestos que se señalen reglamentariamente. Es decir, la citada norma no establece cuándo podrá hacerse uso de esta modalidad de actuaciones sino cuándo las actuaciones llevadas a cabo podrán recibir dicha calificación. En virtud del artículo 11.5.b) RGIT (RCL 1986, 1537, 2513, 3058), el cual mantiene su vigencia por el momento, las actuaciones pueden tener carácter parcial «cuando así se acuerde por el órgano competente, haciéndose constar al inicio de las actuaciones inspectoras mediante la correspondiente comunicación».

Pues bien, cuando el obligado tributario solicita ser objeto de una comprobación de carácter general, no hay duda de que la Administración está obligada a atender dicha petición en un plazo máximo de seis meses. Así se desprende claramente del art. 149, apartados 1 y 2, así como del art. 147.1.b) LGT, que contempla la solicitud del obligado tributario como un modo de iniciación del procedimiento inspector. Esto significa que la Administración no puede bajo ningún concepto tomar la decisión de no atender la solicitud a ella dirigida, aceptando simplemente la consecuencia de que no se considere interrumpida la prescripción respecto a una eventual comprobación de carácter general, conforme dispone el art. 149.3. Dicho de otro modo, la Administración debe *resolver* la solicitud decidiendo conforme a una de las dos alternativas que le concede la ley: ampliar a generales las actuaciones parciales en curso o concluir éstas e iniciar una nueva comprobación, ésta de carácter general. El transcurso de seis meses sin haberse adoptado una de estas dos decisiones supondrá, en resumidas cuentas, la inobservancia del plazo fijado en la ley para resolver sobre cuál de las dos alternativas mencionadas se escoge. Dicho incumplimiento debe determinar, de acuerdo con el art. 26.4 LGT, el cese en el devengo de intereses de demora correspondientes a la liquidación que en el futuro pudiera dictarse en el curso de una comprobación de carácter general.

Por último, debe ponerse de manifiesto que la facultad en principio incondicionada de llevar a cabo actuaciones de alcance parcial supone en la práctica la posibilidad de que la Inspección alargue con absoluta discrecionalidad el procedimiento inspector por encima de la duración máxima legalmente prevista, que en principio es de doce meses –ampliados hasta por otros doce–. Le bastará para ello, cuando tenga intención de efectuar una comprobación de carácter general, con desarrollar previamente actuaciones de alcance parcial, limitándose en ellas a comprobar ciertos elementos de la obligación tributaria, y ganando así como hemos visto un mínimo de seis meses –en caso de que el interesado solicite una comprobación general– para el desarrollo de su labor⁸. Como ya se ha visto, en virtud del art. 68.1.a) LGT, la interrupción de la prescripción derivada del inicio de las actuaciones parciales afectará a la totalidad de la obligación tributaria y no sólo a aquella parte de la misma que esté siendo objeto de comprobación. Ello no obstante, consideramos que en tales casos el interesado podrá efectuar, en el curso de las actuaciones inspectoras de carácter parcial, ingresos espontáneos en relación con aquellos elementos de la obligación tributaria que no formen parte del objeto de la comprobación. Ha de admitirse en efecto que el inicio de las

citadas actuaciones no conduce al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de esa parte de las deudas tributarias del interesado. Dicho de otro modo, las declaraciones correspondientes a elementos de la obligación tributaria que aún no estuvieran siendo comprobados determinarían la aplicación del régimen de recargos previsto en el artículo 27 LGT para los supuestos de declaración extemporánea, lo que excluiría la imposición de sanciones, así como la exigencia de los intereses de demora correspondientes a retrasos inferiores a doce meses en presentar la declaración.

PLAZO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

Duración máxima de las actuaciones

En lo que respecta al procedimiento inspector, el artículo 150 establece para el mismo un plazo máximo de doce meses, susceptible de ser ampliado hasta por otros doce cuando concurra alguna de las circunstancias que el mismo precepto contempla: que las actuaciones revistan especial complejidad o durante su desarrollo se descubra la existencia de actividades económicas ocultas. Cabe destacar como novedad la posibilidad de que, aparte de los supuestos expresamente previstos en el propio art. 150.1.a) –elevado volumen de operaciones, dispersión geográfica de las actividades, tributación en régimen de consolidación fiscal o de transparencia fiscal internacional–, las normas reglamentarias delimiten otros en los que también pueda apreciarse la especial complejidad de las actuaciones a efectos de ampliar su plazo máximo de duración. Esto es lo que por ejemplo había hecho el RGIT desde su reforma en el año 2000, en este caso sin habilitación específica de la ley, al incluir entre los supuestos de especial complejidad los de incumplimiento sustancial de las obligaciones contables. Por último, el artículo 150.2 sigue contemplando la inactividad administrativa en el curso del procedimiento inspector por período superior a seis meses, cuando tal circunstancia no resulte imputable al obligado tributario, como un supuesto de interrupción injustificada, al que se asocian la mayor parte de los efectos derivados del incumplimiento del plazo máximo.

En resumidas cuentas, la nueva regulación no introduce cambios apreciables respecto a la normativa vigente por cuanto se refiere a la duración de los plazos de resolución.

Términos inicial y final del plazo

Sí contiene en cambio la ley novedades relativas a un aspecto de capital importancia para que los pla-

8. Sobre esta posibilidad de abuso de las actuaciones de alcance parcial ya tuvimos ocasión de alertar en un trabajo anterior. Véase, en tal sentido, GARCÍA BERRO, F. («Plazos de resolución de los procedimientos tributarios y efectos de su incumplimiento. Análisis de la regulación aplicable», *Impuestos*, núm. 2 [2001], pgs. 29-30). Para evitar esta práctica, el «Informe de la Asociación Española de Asesores Fiscales al Anteproyecto de Ley General Tributaria» [*Revista Técnica Tributaria*, núm. 60 (2003), pg. 116] propone que la conversión en actuaciones de carácter general, solicitada dentro de los quince días siguientes a la notificación del inicio de actuaciones de carácter parcial, sea automática, o bien, alternativamente, se indique «que el plazo máximo de duración de las actuaciones de comprobación debe computarse desde el inicio de las de carácter parcial».

zos máximos de resolución resulten operativos. Nos referimos a las reglas aplicables para llevar a cabo su cómputo. La LGT (RCL 2003, 2945) dedica a la cuestión, con carácter general, los dos primeros apartados del artículo 104. Por lo que se refiere al término inicial, el apartado 1 del citado precepto hace coincidir, en líneas generales, el comienzo de la cuenta con la fecha de iniciación formal del procedimiento. Es decir, por lo que aquí interesa, en los procedimientos iniciados de oficio, el plazo de resolución se computa desde la fecha de notificación al interesado del acuerdo administrativo de inicio. Así lo reitera el art. 150.1 para el procedimiento inspector⁹.

También se ocupa la nueva LGT del otro aspecto de la cuestión, es decir, de determinar el momento en que el procedimiento puede estimarse concluido, a fin de que la cuenta quede detenida, circunstancia que, si tiene lugar antes de transcurrido el plazo máximo, evitará que se produzcan los efectos previstos en cada caso para la falta de resolución tempestiva. Tanto del artículo 104.1, con carácter general, como del 152.1, aplicable de forma específica en el ámbito del procedimiento inspector, se deriva con toda claridad que para considerar cumplida tempestivamente la obligación de resolver, resulta exigible que se *notifique* –o se entienda notificada– dentro de plazo la resolución –en el procedimiento inspector, normalmente, la liquidación derivada del acta–. Subrayamos la necesidad de que medie notificación, sin que sea suficiente por tanto a estos efectos que la resolución se dicte. Hasta ahora, el artículo 29.4 LDGC (RCL 1998, 545) parecía estimar suficiente, para considerar cumplida la obligación de resolver en plazo, que la resolución derivada de las actuaciones inspectoras se hubiese producido, sin exigir a tal efecto su notificación al interesado¹⁰. No obstante, incluso bajo dicha regulación, entendemos que re-

sultaba ya exigible la notificación dentro de plazo¹¹. Por una parte, la indicada regla era la que contemplaba expresamente para el procedimiento administrativo general el artículo 42.2 de la LRJ-PAC (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) –tras su reforma de 1999–. Y aunque, ciertamente, la existencia de una norma específica de sentido diverso en materia tributaria impedía en rigor aplicar en dicho ámbito el citado precepto general, ello no podía empañar sin embargo, por una parte, la evidencia de que el requisito de notificación dentro de plazo era el medio más efectivo de evitar posibles conflictos de prueba sobre la fecha de la resolución; pero, además, y por encima de todo, el hecho de que la notificación constituye un requisito inexcusable de eficacia de los actos administrativos¹², de manera que una resolución no notificada debía considerarse insuficiente a efectos de tener por cumplido el plazo¹³.

Con referencia todavía a la regulación del término final, el artículo 104.2 LGT, en su primer párrafo, relaja las formalidades exigibles a la notificación, exclusivamente a los efectos de entender cumplido el plazo máximo, en todos los procedimientos de aplicación de los tributos –incluido, por tanto, el de inspección–. Nótese que, con carácter general, para que el acto tributario despliegue toda su eficacia es necesario que su notificación se haya practicado con arreglo a lo previsto en los artículos 109 al 112 LGT, así como que el contenido de dicha notificación se ajuste a lo dispuesto con carácter general en los artículos 58.2 LRJ-PAC –aplicable por remisión en virtud del 109 LGT– y 102 LGT, si lo que se notifica es una liquidación. Así pues, para que la notificación cumpla de manera completa su función de conferir eficacia al acto se precisa, entre otras cosas, de una parte, que si fracasara el primer intento de practicarla, se produzca al menos un segundo intento (ar-

9. MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. [«Un análisis de urgencia del Proyecto de Ley General Tributaria», *Temas Tributarios de Actualidad*, junio (2003), pg. 12], critican la regla legal mencionada, considerando que supone retrasar el inicio del cómputo del plazo respecto a lo dispuesto con carácter general en la LRJ-PAC (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246), cuyo artículo 42.3.a) dispone el comienzo del cómputo de los plazos el día del acuerdo, y no el de su notificación. De opinión diametralmente contraria, HERNÁNDEZ MARTÍN, A. [«El procedimiento inspector en el proyecto de Ley General Tributaria», *Información Fiscal*, núm. 59 (2003), pg. 84].

10. Como señala FALCÓN y TELLA, R. [«Plazo máximo para la resolución de los procedimientos tributarios y efectos de su incumplimiento en el Anteproyecto de LGT», *Quincena Fiscal*, núm. 11 (2003), pg. 5], con el cambio de regla se evitan «interpretaciones administrativas interesadas según las cuales bastaría que el acto se dicte dentro del plazo, aunque se notifique después, lo cual coloca al contribuyente en una situación de indefensión, con riesgo incluso de antedataciones, que a veces se han producido».

11. En este sentido, también TEJERIZO LÓPEZ, J. M. [«Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional», *REDF*, núm. 100, Civitas (1998), pg. 717]: «el límite temporal debe entenderse que se cuenta hasta que se *notifique* el acto administrativo que corresponda. La interpretación que se deriva del tenor literal de la norma (que habla, lo recordamos, de que el plazo se cuenta hasta que se dicte el acto administrativo correspondiente), se complace mal con su sentido lógico y teleológico (no obstante, el Tribunal Constitucional, en ocasiones, ha reconocido la prevalencia del momento de producción del acto al de su notificación. Así, en la Sentencia 160/1997, de 2 de octubre (RTC 1997, 160), que cuenta, sin embargo, con el voto particular disidente de varios magistrados, favorable a la postura defendida por nosotros). De la misma opinión, HERRERA MOLINA, P. M. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M. [«Plazos preclusivos y perención del procedimiento inspector (Interpretación correctiva del art. 29 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente y posible ilegalidad de su desarrollo reglamentario)», *Quincena Fiscal*, núm. 9, Aranzadi (2000), pg. 17].

12. Véase, en este sentido, por todas, la STS de 25-4-1989 (RJ 1989, 3472): «es doctrina general, consagrada en la LPA (RCL 1958, 1258, 1469, 1504 y RCL 1959, 585), la que sostiene que las notificaciones, como actos independientes, determinan el comienzo de la eficacia del acto administrativo, de forma que ningún acuerdo o resolución de la expresada naturaleza puede producir efectos ni causar perjuicio a otro si no es a partir del momento en que se efectúa la notificación en forma procedimental correcta».

13. A esta conclusión llegaba la STSJ de Cantabria de 30-5-2002 (JUR 2002, 223490) (NFJ013276).

título 112.1 LGT). Es necesario asimismo a tal fin que el contenido de la notificación no se limite al texto del acto que tiene por objeto, sino que en ella deben consignarse otra serie de extremos fundamentales para salvaguardar las posibilidades de defensa del interesado. Pues bien, a los solos efectos de entender cumplida tempestivamente la obligación de resolver, el artículo 104.2 LGT, primer párrafo, considera suficiente que se haya practicado dentro de plazo un solo intento de notificación conteniendo el texto íntegro del acto.

No plantea a nuestro modo de ver excesivos reparos que se considere suficiente un solo intento de notificación¹⁴. No está en manos de la Administración conocer por anticipado si la práctica de la notificación tendrá o no éxito al primer o al segundo intento; la exigencia de un segundo intento constituye una cautela para evitar la excesiva precipitación en el empleo de la citación por comparecencia, garantizando que sólo de modo subsidiario se acuda a este último método. Ahora bien, la indicada circunstancia no debe influir en la consideración sobre si la Administración ha cumplido o no su obligación de forma tempestiva¹⁵. Con mayor razón carecería desde luego de sentido considerar inscritos dentro del plazo máximo de resolución los períodos de tiempo necesarios para culminar el proceso de notificación por comparecencia. Resulta más discutible, sin embargo, que pueda considerarse cumplida la obligación de resolver dentro de plazo cuando lo que se notifica al interesado es exclusivamente el texto íntegro del acto, pudiendo faltar por tanto no sólo la información necesaria para impugnar, sino sobre todo, en el caso de las liquidaciones, la indicación de si es provisional o definitiva y los plazos de ingreso de la deuda tributaria. La notificación, en este caso, adolecerá de defectos imputables única y exclusivamente a la Administración. Por otra parte ha de tenerse en cuenta que el precepto examinado pone de manifiesto cierta incoherencia del legislador, al permitir que nos encontremos ante una liquidación tributaria que, al haber sido defectuosamente notificada, no puede ejecutarse ni ganar firmeza por el mero paso del tiempo—art. 58 LRJ-PAC—, pero que mantiene el efecto interruptor de la prescripción producido al iniciarse el procedimiento y respecto de la cual se siguen devengando intereses de demora. En relación con este último punto, al menos habrá que descartar el devengo de intereses con posterioridad a la fecha de la liquidación si la notifica-

ción no incluyó los plazos de ingreso de la deuda, pues entendemos que faltaría entonces el presupuesto establecido en el artículo 26.2.a) LGT como determinante de dicho devengo.

INTERRUPCIONES JUSTIFICADAS Y DILACIONES NO IMPUTABLES A LA INSPECCIÓN

Según dispone el art. 104.2 LGT (RCL 2003, 2945), a efectos de computar los plazos de resolución de los procedimientos de aplicación de los tributos no se tendrán en cuenta los períodos de interrupción justificada ni las dilaciones no imputables a la Administración. Se remite al desarrollo reglamentario la especificación de los supuestos de interrupción justificada. No obstante, es más que probable que la futura enumeración reglamentaria de supuestos no difiera mucho de la que lleva a cabo el todavía vigente art. 31 bis RGIT (RCL 1986, 1537, 2513, 3058). En virtud del citado precepto se considera interrupción justificada la que obedezca a la petición de informes realizada a otros órganos de la Administración o bien a otras administraciones, la que tenga su origen en una causa de fuerza mayor o la derivada de la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal, en caso de que finalmente se produzca la devolución del expediente para su definitiva tramitación en vía administrativa.

Como es lógico, una vez desaparecida la causa justificante de la interrupción, el procedimiento deberá terminar dentro del período de tiempo que, al producirse dicha causa, restase para alcanzar la duración máxima. No obstante, cuando la interrupción haya obedecido a la remisión de actuaciones al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial, la posterior devolución del expediente para su continuación en vía administrativa se considera a partir de ahora como causa de ampliación del plazo, por lo que la Inspección podrá decidir que las actuaciones se prolonguen hasta por otros doce meses [art. 150.4.b) LGT]. Si el acuerdo de ampliación ya se hubiese adoptado antes de remitir las actuaciones, entonces la ampliación ya no será obviamente posible, pero en tal caso se concede al órgano inspector un mínimo de seis meses para concluir el procedimiento—es decir, si al remitir las actuaciones a la autoridad judicial o al Ministerio fiscal se había producido ya la ampliación del plazo y quedaban menos de seis meses para su conclusión, se podrán extender las actuaciones hasta seis meses más desde la recepción del expediente— (art. 150.5, segundo párrafo).

14. FALCÓN Y TELLA, R. (ob. cit., pg. 5), opina que, «aunque la suficiencia de un intento no proporciona la máxima seguridad que sería deseable, entiendo que ha de entenderse que tal intento ha de realizarse en el domicilio del interesado, sin perjuicio de que sea suficiente la notificación en otro lugar si la misma es efectiva y se tiene constancia de la recepción».

15. De esta opinión también la STSJ de Cantabria de 30-5-2002 (JUR 2002, 223490) (NFJ013276), citada más atrás, que después de afirmar «que el plazo que se concede en cada caso a la Administración para resolver el procedimiento lo es, realmente, para resolverlo y notificarlo», reconoce no obstante que «esta exigencia no puede interpretarse, sin embargo, con el rigor que el demandante pretende, exigiendo que en todo caso, al margen de las circunstancias concretas, se llegue a practicar efectivamente en dicho plazo. La notificación es, desde luego, un mecanismo de garantía del ciudadano (...). Ahora bien, no por ello puede quedar su práctica al albur de las circunstancias del caso, como se ha dicho antes, ni puede dejarse en manos de una de las partes el dominio sobre su éxito (...). Se impide con ello que se frustre la acción de la Administración cuando ésta ha actuado con la diligencia suficiente, y la defectuosa notificación es provocada por causas ajenas a la misma» (FJ 3°).

Esta última regla es la que resulta aplicable asimismo para el cómputo del plazo en los supuestos en que una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de actuaciones para la subsanación de un vicio o defecto producido durante la tramitación del procedimiento. Como es sabido, la hipótesis descrita había planteado alguna controversia, pues resultaba discutible si, al retomar las actuaciones por orden del órgano revisor, la Inspección quedaba sometida al plazo que restase en el momento de producirse el vicio o defecto objeto de subsanación, o bien debía iniciar un nuevo procedimiento para cuya resolución el cómputo del plazo máximo hubiera de volver a iniciarse. Esta última es la solución que, de forma un tanto ventajista para la Administración, había dado por válida alguna sentencia reciente¹⁶. Ahora, la LGT resuelve la cuestión de forma salomónica, disponiendo que el procedimiento deberá concluirse en el plazo que restase en el momento procedimental al que se retrotraigan las actuaciones, si bien en caso de que dicho resto fuese inferior a seis meses, éste será el plazo disponible para que la Administración lleve a término sus actuaciones.

CONSECUENCIAS DERIVADAS DE LA NO RESOLUCIÓN EN PLAZO Y DE LA INACTIVIDAD INJUSTIFICADA DE LA INSPECCIÓN POR UN PERÍODO SUPERIOR A SEIS MESES

Por cuanto respecta a las consecuencias del incumplimiento de plazos por la Inspección, el artículo 150.2 LGT (RCL 2003, 2945) ha resuelto de forma explícita una cuestión, cuya solución en la ley no ofrecía a nuestro juicio ninguna duda, si bien no terminaba de ser aceptada de forma unánime por la doctrina. En este sentido, queda ya establecido de forma concluyente que ni la interrupción injustificada de las actuaciones ni el incumplimiento del plazo de resolución determinan la caducidad del procedimiento inspector. Por lo demás, la nueva ley mantiene en principio intacto el régimen vigente hasta la fecha, complementado como novedad ahora, en virtud del artículo 150.3, por la aplicación de la medida prevista en el ya examinado artículo 26.4 de la misma ley, en relación con los intereses. En consecuencia, si el plazo máximo de duración toca a su fin sin que se haya notificado la resolución, ello producirá en principio los dos efectos tradicionalmente asociados a dicha eventualidad: anulación del efecto interruptor de la prescripción operado al inicio de las actuaciones inspectoras y apertura de la posibilidad de que el contribuyente regularice su situación al amparo de lo previsto para las declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo en el

art. 27 LGT, lo que excluiría la imposición de sanciones—no obstante, se sigue hablando de ingresos espontáneos, en lugar de aludir a declaraciones sin requerimiento, como sería más correcto a nuestro juicio desde un punto de vista técnico—. Estos mismos efectos se contemplan en el artículo 150.2 LGT para el supuesto de inactividad administrativa no justificada por un período superior a seis meses. Debe tenerse en cuenta no obstante que cualquier actuación administrativa posterior dirigida a continuar el procedimiento—en caso de agotamiento del plazo máximo—o a su reanudación—en caso de inactividad no justificada—producirá de nuevo la interrupción de la prescripción y volverá a impedir que las declaraciones e ingresos realizados a partir de entonces se consideren espontáneos. Para ello será necesario no obstante que se dirija una comunicación formal en tal sentido al interesado, quien tendrá derecho a que se le informe igualmente sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

El régimen descrito se complementa, como hemos dicho, con la nueva regla prevista por el artículo 150.3 en relación con los intereses. A tenor del citado precepto, el agotamiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector sin que haya mediado resolución determina la no exigibilidad al obligado tributario de los intereses de demora correspondientes al período transcurrido entre el citado momento y el de finalización efectiva del procedimiento, que será el de la notificación de la resolución. El precepto, como se ve, reproduce de manera específica para el procedimiento inspector lo previsto con carácter general por el artículo 26.4.

CUESTIONES GENERALES RELATIVAS A LAS ACTAS DE LA INSPECCIÓN

En lo que se refiere a la regulación de las actas de la Inspección, la nueva ley aborda en primer lugar la especificación de algunos aspectos que, en general, no suponen ninguna innovación de fondo respecto a la normativa precedente. En esta línea se encuentra por ejemplo el art. 144 LGT (RCL 2003, 2945), cuya declaración acerca del valor probatorio de las actas se limita a reiterar su naturaleza de documentos públicos, así como la presunción de veracidad de que las mismas gozan, en términos similares a los de la regulación anterior. Ha de recordarse si acaso en este punto que la STC 76/1990, de 20 de abril (RTC 1990, 76), condicionó la constitucionalidad de dicha presunción a que la misma se interpretase de acuerdo con el principio de presunción de inocencia en el ámbito penal, en los términos fijados por el propio Tribunal¹⁷.

16. Así, la STS de 20-1-2003 (RJ 2003, 960), en cuyo FJ 4° se afirma, entre otras cosas, lo siguiente: «es lo cierto que, en el caso de autos, no puede admitirse que la supuesta interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras comience—como pretende la parte recurrente— con la notificación del acuerdo del TEAC para ordenar remitir las actuaciones a la Inspección, por la sencilla razón de que, en dicha fecha, las segundas actuaciones inspectoras (las primeras concluyeron con las liquidaciones practicadas en 1985 y después anuladas por el TEAC) no se habían iniciado todavía».

17. Véase el FJ 8° B) de la citada sentencia, en el que puede leerse lo que sigue: «A la luz de esta doctrina constitucional, no es admisible que el proceso penal pueda resultar condicionado por una presunción previa derivada del procedimiento

Tampoco se constatan grandes cambios en lo que se refiere a la especificación del contenido de las actas. Quizás lo más llamativo en este aspecto sea la necesidad de que el actuario exprese en todo caso su opinión acerca de si existen o no indicios de la comisión de infracciones tributarias. Hasta ahora, como es sabido, sólo se contemplaba la alusión a este asunto en caso de que el citado funcionario apreciase la ausencia de motivos para iniciar el expediente sancionador.

Finalmente, la LGT ha procedido a subsanar una deficiencia sobrevenida en las reglas del RGIT (RCL 1986, 1537, 2513, 3058) sobre tramitación de las actas. En efecto, como se sabe, la LDGC (RCL 1998, 545) estableció el derecho del interesado a un trámite de audiencia específico en todo procedimiento tributario. Dicho trámite, sin embargo, no aparecía contemplado en las normas reglamentarias que se ocupaban de la tramitación de las actas. En relación con las actas de disconformidad, el hecho no generaba, en realidad, ningún problema de fondo, pues el obligado tributario era objeto de audiencia específica, bien que en un momento posterior al acta, en el período de alegaciones subsiguiente previsto en la normativa. No podía decirse lo mismo por cuanto se refiere a las actas de conformidad, en cuya tramitación no estaba contemplada de ningún modo la posibilidad del interesado de realizar alegaciones a la vista del expediente completo. Alguna sentencia admitió, paliando así en parte el defecto, la prestación de conformidad durante el trámite de alegaciones posterior a la conclusión de actas de disconformidad, lo que permitía a los interesados hacer uso del período de alegaciones sin renunciar necesariamente de forma inexorable a los beneficios derivados de prestar con-

formidad¹⁸. Ahora, sin embargo, la cuestión queda formalmente resuelta mediante la introducción de un trámite específico de audiencia con anterioridad a la conclusión de todas las actas (arts. 156.1 y 157.1 LGT), con la única salvedad de las actas con acuerdo, en las que la propia existencia del acuerdo justificaría la omisión de una audiencia añadida, omisión que por otra parte viene establecida en el propio texto legal y no, como antes sucediera con las actas de conformidad, en la normativa reglamentaria.

ACTAS DE DISCONFORMIDAD

Con referencia a la tramitación de las actas de disconformidad, se constata como primera novedad del vigente régimen legal la supresión del plazo de un mes desde la notificación del acta para que el inspector-jefe dicte la liquidación pertinente. Ello supone de modo indirecto la opción definitiva por someter al plazo más amplio de tres meses, contado desde la fecha de la liquidación, el posible inicio de un procedimiento sancionador derivado de las actuaciones inspectoras. Así lo confirma el nuevo art. 209.2 LGT (RCL 2003, 2945). Resulta invariable por tanto de modo definitivo la interpretación que algunas resoluciones recientes del TEAC y del Tribunal Supremo hicieron del art. 49.2.j) RGIT (RCL 1986, 1537, 2513, 3058), al considerar que, conforme a dicho precepto, la Administración sólo disponía de un mes desde la formalización del acta para iniciar el procedimiento sancionador¹⁹. Por lo demás, la supresión del plazo de un mes para dictar liquidación en los supuestos de disconformidad convierte en ociosa cualquier discusión sobre la naturaleza del citado lapso temporal, que había llegado a ser considerado como plazo de caducidad por alguna sentencia aislada²⁰.

administrativo de inspección y comprobación de la situación tributaria del contribuyente, pues ello significaría que la documentación de la Inspección tendría a efectos penales un valor de certeza de los hechos que en la misma se hacen constar, viniendo obligado el pretendido infractor a destruir aquella certeza mediante la prueba en contrario de su inocencia. Tal interpretación del artículo 145.3 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) sería inconstitucional, como así lo afirman con toda razón los Senadores recurrentes. Mas no es ésta la única exégesis posible del citado precepto, ya que el acta de la Inspección contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una *notitia criminis* suficiente para la apertura de un proceso penal, dentro del cual y en la fase de juicio oral tendrá el valor probatorio como prueba documental que el Juez penal libremente aprecie, con respecto a todos los derechos reconocidos por el artículo 24 de la Constitución (RCL 1978, 2836) y profusamente interpretados por la doctrina de este Tribunal, que tanto ha insistido en la exigencia, entre otros, del principio acusatorio, el principio de contradicción y los de publicidad, libre defensa del acusado y libre apreciación judicial de la prueba.- En consecuencia, interpretado así y con el alcance señalado en el presente Fundamento Jurídico, el artículo 145.3 de la Ley General Tributaria no es inconstitucional».

18. Véanse, en este sentido, la Res. TEAC de 8-9-1992 (JT 1992, 496) (NFJ001892) y la STSJ Cat. de 7-3-1994 (NFJ003647).

19. Como se sabe, el art. 66 de la LGT/1963 (RCL 1963, 2490) dispuso que el plazo de prescripción de la acción para imponer sanciones tributarias quedase interrumpido al iniciarse el procedimiento inspector. Así, una vez resuelto dicho procedimiento con la correspondiente liquidación tributaria, el contribuyente quedaba pendiente de la posible iniciación de un expediente sancionador, que en principio podía tener lugar hasta cuatro años después, ya que éste era el tiempo que había de volver a transcurrir para entender operada la prescripción previamente interrumpida. Más tarde, primero el TEAC y luego el Tribunal Supremo sostuvieron una interpretación del RGIT (RCL 1986, 1537, 2513 y 3058) tendente a evitar esta situación de pendencia injustificadamente prolongada, considerando que el inicio del procedimiento sancionador no podría tener lugar una vez transcurrido el plazo de un mes que el artículo 60.4 del citado reglamento concedía al inspector jefe, a partir de la fecha del acta, para practicar liquidación. Véase, en este sentido, la Res. del TEAC de 21-3-2002 (JUR 2002, 230306) (NFJ013333) y la STS de 21-9-2002 (RJ 2002, 8836).

20. Véase, en este sentido, la STSJ Com. Val. de 10-2-2003 (NFJ013570), que, basándose en una interpretación sistemática del vigente RGIT, concluye que el transcurso del plazo de un mes impide al inspector jefe dictar liquidación: «debe concluirse que, en efecto, cuando en fecha 14 de diciembre de 1995 el Inspector-Jefe dicta los Acuerdos por los que se confirman las actas de disconformidad el procedimiento había caducado, al haberse excedido el plazo del mes que contempla el artículo 60.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RCL 1986, 1537, 2513 y 3058) cuando se dictaron tales acuerdos» (FJ 4º).

A diferencia de lo sucedido con la cuestión recién comentada, la nueva ley deja sin abordar un problema no resuelto de modo explícito en la normativa precedente y que viene planteando razonables discrepancias entre Administración y contribuyentes, dando lugar asimismo a decisiones judiciales contradictorias. Por otra parte, las consecuencias que llega a tener la solución en uno u otro sentido son apreciables en la práctica. Nos referimos a la determinación del momento en que debe considerarse iniciado el período de inactividad injustificada de la Administración –cuya prolongación por más de seis meses origina como se sabe importantes consecuencias– cuando frente a un acta de disconformidad el interesado no haga uso del período de alegaciones subsiguiente. La primera posibilidad sería entender iniciado el período de inactividad desde la notificación misma del acta al obligado tributario. La otra alternativa consistiría en estimar que los primeros quince días posteriores a la citada fecha, al mantenerse abierto para el interesado el plazo de alegaciones, no pueden computarse a estos efectos.

Como decimos, la jurisprudencia no es unánime al respecto²¹, lo que constituye a nuestro modo de ver una razón de más para criticar que la nueva normativa, tan reglamentista en relación con otros aspectos de menor entidad, haya obviado ofrecer una solución. A nuestro juicio, no obstante, por más que pueda causar cierto reparo teniendo en cuenta la ya de por sí considerable extensión del período de inactividad permitido al órgano inspector, dicho período ha de computarse necesariamente a partir de la conclusión del plazo de alegaciones, dado que, mientras permanece abierto el citado plazo, la Administración se encuentra imposibilitada de llevar a cabo nuevas actuaciones²².

ACTAS DE CONFORMIDAD

La regulación que la nueva LGT hace de las actas de conformidad no está exenta de novedades respecto a la normativa precedente. En este sentido, aparte de introducirse como ya hemos visto un trámite de audiencia específico previo a la conclusión del acta, se regulan de forma novedosa las consecuencias derivadas de la prestación de conformidad. Por una parte, se mantiene la reducción en un 30 por 100, ya prevista en la normativa anterior, de la sanción que eventualmente proceda como consecuencia de los hechos puestos de manifiesto durante las actuaciones inspectoras. Esta medida paliativa de

la sanción, sin embargo, se verá ahora acompañada de una reducción adicional del 25 por 100 sobre el importe restante –una vez aplicada la reducción anterior–, siempre que el obligado tributario proceda a su ingreso dentro del período voluntario. Ambas reducciones –previstas en el art. 188 LGT– son incompatibles no obstante con la presentación de recursos y reclamaciones contra la regularización derivada del acta –liquidación–. La segunda reducción se condiciona asimismo a la no impugnación de la sanción impuesta.

Como resulta bien conocido, pues en este punto la nueva regulación no supone un cambio sobre el régimen anterior, a cambio de obtener las reducciones mencionadas el obligado tributario sólo podrá impugnar los hechos a los que prestó su conformidad aportando prueba de que incurrió en error de hecho –arts. 156.5 y 144.2 LGT–. Sí puede, como es lógico, impugnar la sanción, e incluso la liquidación –perdiendo en su caso el derecho a las reducciones mencionadas con anterioridad–, basándose en discrepancias en la aplicación de las normas jurídicas.

ACTAS CON ACUERDO

Sin duda uno de los preceptos que más interés ha suscitado entre los contribuyentes, los estudiosos y los comentaristas de la reforma es el art. 155 LGT (RCL 2003, 2945), que contiene la regulación de una nueva modalidad de actas, denominadas actas con acuerdo. Su finalidad es la reducción de la conflictividad derivada de las actuaciones de inspección, para lo cual las nuevas normas procuran ofrecer a los obligados tributarios un atractivo suficiente para que renuncien a su derecho a impugnar las liquidaciones y las sanciones derivadas del procedimiento inspector.

La conclusión de un acta de esta naturaleza requiere, como premisa, que se plantee la necesidad de precisar determinados extremos relevantes para la liquidación. Puede tratarse de la concreción de un concepto jurídico indeterminado, o de la estimación, valoración o medición de datos, elementos o características de la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, o bien, finalmente, referirse a la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto (art. 155.1). El primer problema de esta modalidad de acta radica, como se ve, en la amplitud con que la LGT delimita el presupuesto para su utiliza-

21. La STSJ de Madrid de 28-5-2003 (JUR 2004, 223152) (NFJ015042) considera que la ausencia de actuaciones inspectoras efectivas es causa suficiente para apreciar una suspensión injustificada del procedimiento inspector, incluso durante el período en que no existiera jurídicamente la posibilidad de llevar a cabo dichas actuaciones. Por su parte, la STS de 6-7-2002 (RJ 2002, 7274) parece sugerir también que el cómputo del período de inactividad injustificada se inicia con el levantamiento del acta, si bien la cuestión se trata de pasada, pues era irrelevante para la decisión del caso, puesto que en el supuesto enjuiciado habían transcurrido más de seis meses también desde la finalización del plazo de alegaciones. Más explícita en la conclusión, aunque sin llegar a aportar argumentos convincentes, es la STSJ Com. Val. de 9-11-1994 (NFJ003729). Por su parte, la STSJ Com. Val. de 3-12-2001 (NFJ013784), llega a considerar como término inicial del período de inactividad administrativa la fecha del acta incluso habiéndose formulado por el interesado alegaciones con posterioridad. En sentido contrario, la STSJ Princ. Ast. de 23-5-2002 (NFJ012747).

22. Favorable a que el cómputo se inicie desde la fecha del acta, LONGÁS LAFUENTE, A. («Paralización de las actuaciones inspectoras y los efectos de la prescripción: cómputo del plazo», *Base de datos Normacef Fiscal*, Comentario 22/2003).

ción, lo que permite que sea la Administración la que decida con un importante margen de discrecionalidad cuándo puede hacerse uso de este instrumento. Desde luego, debe descartarse radicalmente que el obligado tributario goce de un supuesto «derecho al acuerdo»²³. Por otra parte la conclusión del acta con acuerdo debe venir autorizada por el inspector-jefe –de modo que no podrá ser cada actuario por su cuenta quien tome la decisión sobre el particular– [art. 155.3.a)]. Su suscripción tiene como principal ventaja para el interesado una reducción automática de la sanción aplicable en un 50 por 100 [art. 155.2.c) en relación con el 188.1].

En cuanto a los requisitos para que pueda formalizarse un acta de este tipo, aparte de la ya reseñada autorización del órgano competente para liquidar –que habrá de ser previa o simultánea al momento de la suscripción–, se exige que el obligado tributario constituya un depósito o aval, o aporte certificado de seguro de caución, para garantizar el cobro de la deuda tributaria y de la sanción derivadas del acta [art. 155.3.b)]. El interesado ha de prestar asimismo su conformidad a las propuestas de regularización y de sanción [art. 155.2.d)], así como renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador [art. 155.2.c)]. La liquidación y la sanción derivadas del acta se entienden producidas de forma tácita en los términos del acuerdo a los diez días de celebrado éste, y su ingreso habrá de realizarse de modo inmediato (art. 155.5), perdiendo el interesado en caso contrario la reducción del 50 por 100 de la sanción. Finalmente, la firma del acuerdo implica la renuncia irrevocable del interesado a impugnar por cualquier cauce la liquidación y la sanción derivadas del acta (art. 155.6). Es decir, a diferencia de lo que viene sucediendo de ordinario con la prestación de conformidad, que no impide impugnar la sanción e incluso la liquidación –aunque sea perdiendo el beneficio de la reducción aplicable–, la suscripción del acta con acuerdo elimina de raíz dicha posibilidad. No cabe por tanto que el interesado se retracte *a posteriori* de la conformidad prestada, ni siquiera renunciando a la reducción automática de la sanción. Sólo la existencia de vicios en el consentimiento al celebrarse el acuerdo podría sustentar un eventual recurso en vía contencioso-administrativa. Fuera de ese caso, su revisión únicamente podría llegar a producirse a través del procedimiento administrativo especial en caso de nulidad.

La regulación que brevemente queda descrita plantea grandes interrogantes. En primer lugar, por lo que se refiere a los efectos reales que producirá la utilización de las actas con acuerdo. Queda ver si,

como se pretende, constituirán un instrumento eficaz contra la conflictividad. En segundo término, por los reparos que a nuestro modo de ver suscita este nuevo régimen legal desde el punto de vista jurídico-constitucional. Consideramos, por una parte, que no plantea inconveniente alguno el que la celebración del acuerdo suponga una renuncia irrevocable a impugnar. En realidad, si el acuerdo es fruto de la libre decisión del obligado tributario no hallamos para ello ninguna objeción razonable. Tampoco nos parece rechazable en sí mismo que la decisión de no impugnar haya de tomarse en el momento de celebrar el acuerdo, sin esperar por tanto al transcurso de los plazos ordinarios de recurso. Es de suponer que, con carácter previo a la suscripción del acta, el interesado dispondrá de un tiempo razonable para meditar su postura al respecto. Estos dos aspectos, que en sí mismos no parecen resultar problemáticos, se vuelven cuestionables sin embargo cuando se consideran en concurrencia con el efecto material más relevante del acta con acuerdo: la reducción de un 50 por 100 de la sanción aplicable. Es aquí donde, igual que venía sucediendo ya con las actas de conformidad tradicionales –cuyo efecto reductor de la sanción se limita al 30 por 100–, la utilización de este instrumento legal puede implicar una presión excesiva para producir el allanamiento del interesado, en contra de su derecho constitucional a la tutela efectiva de los tribunales²⁴.

NOVEDADES EN EL ÁMBITO DE LA ESTIMACIÓN INDIRECTA

Por lo que se refiere a las posibilidades de aplicar la estimación indirecta para la determinación de la base imponible u otros elementos de la obligación tributaria, la regulación experimenta también algún cambio significativo respecto al régimen vigente con anterioridad. Los presupuestos y efectos de este régimen se regulan en el art. 53 LGT (RCL 2003, 2945), en el que ya hemos apuntado que se introduce como novedad la posibilidad de su utilización cuando por fuerza mayor se haya producido la desaparición o destrucción de la documentación contable –supuesto que se contemplaba originalmente en el RGIT (RCL 1986, 1537, 2513, 3058), pero fue declarado ilegal en virtud de la STS de 22-1-1993 (RJ 1993, 1114)²⁵–. Por lo demás, se mantiene como requisito de aplicación la emisión de un informe razonado del órgano inspector expresando las circunstancias que motivan la utilización del régimen, la situación de la contabilidad del interesado, la justificación de los medios de comprobación empleados y los cálculos y estimaciones realizados.

Por otra parte, el artículo 158 regula ahora de

forma precisa las consecuencias que se producen cuando el obligado tributario proporciona los documentos necesarios para la liquidación con posterioridad al momento en que se haya apreciado la necesidad de proceder a la estimación indirecta precisamente ante la ausencia de documentación suficiente. En tal sentido, se prevé que si la aportación de los documentos se produce antes de formularse la propuesta de regularización por el actuario, se excluirá del cómputo del plazo de resolución el tiempo transcurrido desde la apreciación de las circunstancias que motivaron la decisión de aplicar el régimen de estimación indirecta. En cambio, si los documentos se facilitan por el interesado en un momento posterior a la propuesta de regularización, sólo se admitirán si queda acreditada la imposibilidad de su aportación con anterioridad. En tal caso, se retrotraerán las actuaciones al momento en que se apreciaron las circunstancias determinantes de la aplicación del régimen de estimación indirecta.

PROCEDIMIENTO PARA LA DECLARACIÓN DEL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

Como bien es sabido, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria sustituye y juega a partir de ahora el papel de las normas precedentes sobre fraude de ley. Un problema no superado de esta norma ha sido hasta la fecha presente la exigencia de un procedimiento especial para su aplicación, unida a la ausencia de normas reguladoras del citado procedimiento –las existentes hasta 1993 fueron derogadas por el real decreto 803/1993, de 28 de mayo (RCL 1993, 1644, 2128)–. La LGT (RCL 2003, 2945) aborda la cuestión con ánimo de resolverla de forma definitiva, y así, aparte de realizar alguna corrección técnica en la norma sustantiva que define la situación de conflicto y establece sus efectos, remite la declaración de su existencia al propio procedimiento inspector, introduciendo en el mismo un trámite específico a tal efecto, regulado en el art. 159.

Como acaba de decirse, el supuesto de hecho que permite aplicar las consecuencias previstas en el nuevo art. 15 LGT no ofrece diferencias esenciales respecto a la última redacción del art. 24.1 de la ley de 1963 (RCL 1963, 2490). Muy resumidamente, este último configuraba la actuación en fraude de ley como el uso de moldes jurídicos previstos en el ordenamiento para cumplir una finalidad distinta de la realmente querida por las partes, produciéndose con ello un resultado «equivalente al del hecho imponible», y consiguiéndose de este modo eludir el pago del tributo, esto es, no pagar o pagar menos de lo que se derivaría de realizar el acto o negocio objeto de gravamen. Para apreciar su existencia se exigía, además, la concurrencia de propósito elusivo. Por su parte, el art. 15 de la nueva LGT delimita el conflicto en la aplicación de la norma tributaria como el uso de formas jurídicas artificiosas o impropias para la consecución del resultado obtenido –es decir, previstas por el ordenamiento para cumplir una finalidad diversa–, no produciéndose con ello

efectos diferentes de los que se derivarían de utilizar el acto o negocio previsto en el ordenamiento para obtener dicho resultado –dando lugar, por tanto, a «un resultado equivalente al del hecho imponible»–, salvo un «ahorro fiscal» –consistente en no pagar o pagar menos–. Las diferencias son en sustancia, como se ve, nulas desde el punto de vista material respecto a la norma precedente. Cabe apreciar, si acaso, cierta mejora en la redacción de la norma. Se suprime también el requisito explícito del propósito elusivo, aunque con ello tampoco cambia nada, pues dicho propósito era ya presumible sin mayores exigencias probatorias una vez constatada la presencia de los elementos objetivos de la conducta. Tampoco experimenta cambio alguno como es lógico la consecuencia prevista para los supuestos de conflicto, es decir, cuando se constate su existencia se aplicará el régimen fiscal correspondiente a los actos o negocios propios de la verdadera finalidad material perseguida por las partes.

Para la declaración del conflicto, cuando la Inspección aprecie la posibilidad de que concurra el supuesto de la norma deberá recabar un informe al respecto de la Comisión consultiva prevista en el propio art. 159 LGT. Dicha comisión habrá de estar compuesta por cuatro miembros, dos de ellos en representación del órgano competente para la contestación de consultas y otros dos designados por la Administración actuante. Antes de remitir el expediente a la citada comisión deberá concederse un período al interesado para que presente las alegaciones que considere oportunas. Recibido el expediente por la comisión, ésta deberá evacuar su informe en un plazo máximo de tres meses, ampliable hasta por un mes más, considerándose interrumpido por causa justificada el procedimiento durante el citado período. Si una vez concluido el indicado plazo máximo el informe no ha sido emitido, podrán continuar las actuaciones respecto a los hechos que no hayan de verse afectados por la declaración de conflicto. El informe, una vez emitido, tendrá carácter vinculante, por lo que la resolución del órgano inspector deberá obligatoriamente basarse en las conclusiones que del mismo se deriven.

LAS LIQUIDACIONES DERIVADAS DE LAS ACTUACIONES DE LA INSPECCIÓN

Las liquidaciones derivadas de actuaciones inspectoras pueden tener efectos diversos dependiendo del tipo de actuación desarrollada y de otras circunstancias previstas en la LGT (RCL 2003, 2945). Aunque en el nuevo texto legal se mantiene la distinción tradicional entre liquidaciones provisionales y liquidaciones definitivas, no se establecen de forma explícita los efectos de uno y otro tipo de liquidación. Tal vez la razón es que la distinción en realidad se ha visto desdibujada, volviéndose meramente descriptiva, pues los efectos preclusivos del acto de liquidación no dependen tanto de si la misma puede calificarse o no de definitiva, como del tipo de actuación llevada a cabo y de los elementos concretos que hayan sido objeto de comprobación. En resumidas

23. En tal sentido señala J. J. FERREIRO LAPATZA que el contribuyente no podrá, ni siquiera alegando cierta incertidumbre, «imponer, de forma unilateral, su voluntad. El acuerdo es cosa de dos. No existe, ni la LGT reconoce, un derecho al acuerdo» (*Curso de Derecho Financiero Español*, volumen II, 23ª ed., Madrid [2004] pg. 191).

24. No puede ocultarse, sin embargo, que el FJ 7º de la STC 76/1990, de 20 de abril (RTC 1990, 76), utilizando un sostén argumental más que discutible, declaró hace tiempo admisible constitucionalmente la regulación precedente, que establecía un mecanismo de rebaja de la sanción muy similar al actual, consistente en una reducción de 50 puntos porcentuales en caso de actas de conformidad.

25. (RJ 1993, 1114)

cuentas, las liquidaciones provisionales que practique la Inspección producen en general los mismos efectos preclusivos que las liquidaciones definitivas, si bien como es lógico en el primer caso dichos efectos se limitan a aquellos elementos que hayan sido comprobados y, eventualmente, a la modalidad de actuación llevada a cabo –si la liquidación provisional deriva de actuaciones de comprobación limitada–.

Sintetizando este aspecto de la nueva regulación, en ella se configuran como liquidaciones definitivas, en virtud del artículo 101.3 LGT, aquellas que se practiquen, en el **procedimiento inspector**, previa comprobación e investigación de **todos los elementos** de la obligación tributaria. Sus efectos, proyectando con carácter de totalidad lo dispuesto en el art. 148.3 para los supuestos de liquidaciones provisionales, son que *la Administración no podrá desarrollar actuaciones de comprobación e investigación respecto de la misma obligación tributaria y período* –únicamente será posible alterar la liquidación original mediante alguno de los procedimientos revisores, ya sea por nulidad, previa declaración de lesividad, o bien procediendo a su revocación en los términos previstos por la propia ley–.

64

Todas las demás serían liquidaciones provisionales, salvo que la normativa –cabe entender que de modo excepcional– las considere definitivas [art. 101.3.b) LGT]. Es decir, serían provisionales en primer lugar las liquidaciones **dictadas fuera del procedimiento inspector**, circunstancia que podrá darse cuando la Inspección desarrolle actuaciones de comprobación limitada. Dichas liquidaciones, en principio, tienen como *efecto* que la Inspección sólo pueda dictar *nuevas liquidaciones* en relación con la misma obligación y período *cuando se basen en la comprobación de elementos distintos* –así, por ejemplo, si se comprobó la corrección de las amortizaciones, posteriormente se puede comprobar la procedencia de un beneficio fiscal–, o bien como consecuencia de *actuaciones distintas* –en tal sentido, pueden constatarse en el procedimiento inspector hechos no conocidos con anterioridad mediante la realización de requerimientos de información que no ha de ser objeto de suministro, registro de locales o examen de la contabilidad mercantil, actuaciones todas ellas que en ningún caso se habrán podido llevar a cabo en el curso de la comprobación limitada– (art. 140.1 LGT). Además de las anteriores, también serían provisionales las liquidaciones dictadas en el **procedimiento inspector**, pero como resultado de **actuaciones de carácter parcial**. Estas liquidaciones, en virtud del art. 148.3 LGT, tienen como efecto impedir que se dicten *nuevas liquidaciones* salvo que se basen en la *comprobación de elementos distintos* de los que constituyeron el objeto de la comprobación.

Por otra parte, se califican de provisionales así-

mismo las liquidaciones dictadas en el **procedimiento inspector** en los supuestos previstos en el art. 101.4.a) LGT, es decir, como resultado de **actuaciones generales** (comprobación de todos los elementos de la obligación tributaria), pero concurriendo alguna **circunstancia objetiva que impida el carácter definitivo** de la liquidación –porque no se haya podido proceder a la comprobación definitiva de algún elemento, o éste se determine en función de otras obligaciones no comprobadas, o respecto de las cuales no exista una liquidación definitiva firme–. En estos casos, el art. 148.3 LGT permite que se practique una nueva liquidación, una vez que cesa la situación de provisionalidad relativa a los elementos que han de servirle de fundamento. Finalmente, el art. 101.4.b) LGT califica como provisionales las liquidaciones dictadas después de llevar a cabo la comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, en los casos en que sea preciso efectuar **distintas liquidaciones** por existir conformidad o acuerdo sólo parcial, o una comprobación de valores que no sea el objeto único del procedimiento. En estos casos, sin embargo, el carácter provisional de las liquidaciones practicadas ha de entenderse referido a la posibilidad de que las mismas sean objeto de rectificación como consecuencia de un procedimiento revisor, pues en principio no parece que ninguna otra circunstancia pueda llegar a justificar la alteración ulterior de sus resultados, según se desprende de lo dispuesto en el art. 148.3 LGT.

ANOTACIÓN FINAL

A modo de somera recapitulación, antes de dar por concluido el presente análisis, quizás no esté de más volver al principio para cerrar insistiendo en la valoración general que, como consideración introductoria, se anticipó al dar inicio a estas páginas. En nuestra opinión, los ajustes que la nueva ley efectúa en el régimen jurídico de la inspección tributaria tienen en su mayoría el claro propósito de evitar las dificultades operativas que para la actividad inspectora habían supuesto algunas de las medidas legales inmediatamente anteriores en el tiempo y, en particular, las introducidas mediante la LDGC (RCL 1998, 545). Como ya quedó expresado, la única novedad legal cuyo sentido resulta claramente favorable al contribuyente es la norma que ordena el cese en el devengo de intereses de demora cuando la Administración incumple su plazo para resolver. En lo demás, la reforma supone en general un empeoramiento de la posición de los obligados tributarios frente a la Inspección. Queda sólo esperar que el instituto de las actas con acuerdo no se convierta además en un instrumento de ilegítima presión contra los interesados, pues potencial para ello no le falta. Para que así no suceda será decisivo el buen criterio de los funcionarios que han de hacer uso de las mismas.