

**NATURALEZA DE LOS PLAZOS EN LOS PROCEDIMIENTOS
DE GESTIÓN E INSPECCIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN AL
PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMÚN**

***NATURE OF DEADLINES IN THE PROCEDURES OF MANAGEMENT
AND TAX INSPECTION IN RELATION TO THE COMMON
ADMINISTRATIVE PROCEDURES***

Rev. Boliv. de Derecho N° 26, julio 2018, ISSN: 2070-8157, pp. 470-487



Fernando
HERNÁNDEZ
GUIJARRO

ARTÍCULO RECIBIDO: 15 de febrero de 2018

ARTÍCULO APROBADO: 10 de abril de 2018

RESUMEN: El presente trabajo tiene como objeto principal analizar los distintos tipos de plazos de los que dispone la Administración Tributaria para el ejercicio de sus derechos, ya sean éstos para iniciar el procedimiento como durante su instrucción y terminación. Junto a ello, se pone de manifiesto la diferencia que existe entre los plazos para el procedimiento inspector y el procedimiento administrativo común. Finalmente, se expone el problema de los plazos en la ejecución de las resoluciones de los tribunales económicos-administrativos.

PALABRAS CLAVE: Plazos; procedimiento inspector; procedimiento administrativo común; ejecución de resoluciones.

ABSTRACT: The main purpose of this paper is to analyze the different types of terms available to the Tax Administration for the exercise of their rights, whether these are to initiate the procedure or during its instruction and termination. Along with this, the difference between the deadlines for the inspector procedure and the common administrative procedure is revealed. Finally, the problem of the deadlines in the execution of the resolutions of the economic-administrative courts is exposed.

KEY WORDS: Terms; tax procedure; common administrative procedure; enforcement of judgments.

SUMARIO.- I. INTRODUCCIÓN.- II. LA NATURALEZA DE LOS PLAZOS DE RESOLUCIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS Y EFECTOS DE SU INCUMPLIMIENTO.- III. CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO.- IV. CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN DE DERECHO.- V. REGLAS DEL CÓMPUTO DE LOS PLAZOS Y COMPARACIÓN ENTRE LA LGT Y LA LPAC.- I. Reglas del cómputo en la LGT.- 2. Comparación de la LGT con la LPAC.-VI. SUPUESTOS DE PARALIZACIÓN JUSTIFICADA DEL CÓMPUTO DEL PLAZO: ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 150.3 LGT Y SU COMPARACIÓN CON EL ARTÍCULO 22 LPAC.

I. INTRODUCCIÓN.

Conviene comenzar el presente trabajo sobre los plazos y términos en los procedimientos administrativos de carácter fiscal recordando que la Administración Tributaria, como sujeto de Derecho con personalidad jurídica propia, en sus relaciones con los contribuyentes, está sujeta al cumplimiento de unos determinados plazos¹. Éstos son un reflejo de la aplicación en el derecho adjetivo de los principios constitucionales de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos contenidos en el artículo 9.3 de nuestra Carta Magna.

En efecto, cuando el legislador tributario regula el ejercicio de los derechos y las acciones que corresponden constitucionalmente a los entes públicos y que se encuentran recogidos en el artículo 31 de nuestra Constitución, debe tener presente tal consideración. No en vano, los plazos son un elemento esencial de ejercicio de dichos derechos y acciones. Llegando al extremo de que la ausencia de los mismos, es decir, la inexistencia de un límite temporal que operase desde que nace el derecho subjetivo hasta que se ejerce el mismo y desde que se inicia su ejercicio hasta que se declara definitivamente, sería motivo de inconstitucionalidad

¹ En este sentido se pronunciaba Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, concretamente en su artículo 47 que establecía que "los términos y plazos establecidos en ésta u otras Leyes obligan a las autoridades y personal al servicio de las Administraciones Públicas competentes para la tramitación de los asuntos, así como a los interesados en los mismos". Igual dicción mantiene la vigente Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

• Fernando Hernández Guijarro

Profesor de la Universitat Politècnica de València. Profesor de la Universitat Jaume I (Castellón). Abogado. Doctor en Derecho por la Universidad de Valencia. Máster en Teoría y Práctica Fiscal por la Universidad Antonio de Nebrija. Licenciado en Derecho y Diplomado en Ciencias Empresariales por la Universidad de Valencia. Ha trabajado en despachos profesionales de reconocido prestigio como Garrigues y Arco Abogados y Asesores Tributarios. Autor de varias obras sobre Derecho Financiero y Tributario, entre otras; La Impugnación de las Ordenanzas Fiscales, Ediciones Francis Lefebvre, 2015; Los Principios y Garantías Constitucionales en las Ordenanzas Fiscales, Thomson Reuters-Aranzadi, 2015; y coautor de los Formularios Prácticos Fiscal de Francis Lefebvre de los años 2005 a 2015. También colabora como coautor elaborando y actualizando los formularios fiscales de la web de EL DERECHO, 2014 y 2015. Correo electrónico: fernandohernandez@icav.es.

por violentar los principios jurídicos anteriormente señalados, así como la tutela judicial efectiva prevista en el artículo 24.1 de nuestra Ley Fundamental².

Como ejemplo de lo antes dicho, y por su claridad y brillantez, se trae a colación la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de fecha 29 de enero de 1997, que se pronunciaba sobre un procedimiento que no disponía de plazo en los siguientes términos: "la previsión establecida en el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios, que, en su anexo tercero, prevé que los procedimientos de comprobación e investigación tributaria previstos en los artículos 104 y 109 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, no tienen plazo fijado para su terminación, es ilegal, porque se opone a lo dispuesto en el artículo 42.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas, aplicable según Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993 en materia tributaria directamente, pues claramente se dispone en el mismo que necesariamente se ha de resolver dentro de un plazo, y que si no se establece en el procedimiento, será de tres meses. Supone una burla a dicho precepto el señalar que determinados procedimientos no tienen plazo de resolución. Pero al mismo tiempo es contrario, en la medida en que el procedimiento dure más allá de lo razonable, al artículo 6º del Tratado Europeo de Derechos Humanos y Libertades Públicas de 1950, y al artículo 24.1 de la Constitución" (FJ4º).

Esta sentencia resultó de gran trascendencia e influencia de tal suerte que, el legislador, y sobre todo los poderes reglamentarios, comenzaron a establecer términos y plazos en las actuaciones de la administración tributaria que, con mayor o menor acierto, al menos ponían coto a la situación anterior de inexistencia de los mismos. A partir de entonces, podemos decir que los plazos están para ser cumplidos. Cuando una norma jurídica establezca un término o un plazo, estará marcando un límite, levantando una frontera para un derecho, una situación jurídica o una facultad. Como acertadamente afirma GÓMEZ PUENTE "el establecimiento de un plazo vincula la actuación administrativa con la fuerza de un deber legal cuya inobservancia, por omisión, no sólo pone a la Administración en situación ilegal, de mora, sino que también puede determinar la responsabilidad de los funcionarios causantes de la demora"³.

Así pues, destacado el papel tan importante que juega el establecimiento de los plazos en el ejercicio de los derechos, conviene ahora hacer un análisis sobre su naturaleza jurídica.

2 También goza de reconocimiento internacional el proceso sin dilaciones indebidas y, a tal efecto, artículo 6.1 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, de 4 de noviembre de 1950, establece expresamente que "toda persona tiene derecho a que su causa sea oída (...) dentro de un plazo razonable".

3 GÓMEZ PUENTE, M.: *La inactividad de la Administración*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2002, pp. 316-317.

II. LA NATURALEZA DE LOS PLAZOS DE RESOLUCIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS Y EFECTOS DE SU INCUMPLIMIENTO.

Lo primero que debemos hacer cuando de plazo se trata, es distinguir según nos encontremos ante los efectos de la institución de la prescripción o de la caducidad, por cuanto su naturaleza y consecuencias serán distintas. Así, la caducidad, como figura diferente de la prescripción, se proyecta sobre el derecho al procedimiento y sobre el derecho material o sustantivo que se cuestiona en una instancia administrativa o jurisdiccional. Todo ello a diferencia de la prescripción que sólo despliega efectos sobre el derecho material o sustantivo.

Efectivamente, la caducidad se extiende sobre el derecho al procedimiento por cuanto, una vez iniciado el mismo, éste debe concluir en el plazo establecido al efecto⁴. No siendo comprensible, dentro de un Estado de Derecho como el español, un procedimiento administrativo, el cual, pudiese prolongarse indefinidamente en el tiempo.

Además, la caducidad, de común con la prescripción, juega un papel de límite al ejercicio del derecho subjetivo por parte de la Administración o del interesado, por cuanto, transcurrido el plazo en cuestión, su derecho decae, es decir, se extingue. Siendo común a ambas instituciones, la defensa de los administrados contra la incertidumbre jurídica que se derivaría de una situación indefinidamente abierta, con un claro quebranto del derecho constitucional a la seguridad jurídica y a la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, además de conculcar el deber de sometimiento pleno a la Ley y al Derecho que debe presidir todo el actuar administrativo, tal y como establece el artículo 103.1 de la Constitución Española.

En función de lo anteriormente expuesto, y según el tipo plazo establecido, así como su proyección sobre el derecho adjetivo o sustantivo objeto de regulación, podremos encontrarnos ante las siguientes instituciones jurídicas:

- Caducidad del Procedimiento
- Caducidad del Derecho
- Prescripción del Derecho

4 Todos los procedimientos administrativos están dotados de un plazo para su terminación. Éste puede ser señalado expresamente por los preceptos que regulan el procedimiento en cuestión o, de forma supletoria, dispondrán de tres meses tal y como establece el artículo 21.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Junto a ello, hay que destacar que el citado precepto, en su apartado 4, también establece que "las Administraciones Públicas deben publicar y mantener actualizadas en el portal web, a efectos informativos, las relaciones de procedimientos de su competencia, con indicación de los plazos máximos de duración de los mismos, así como de los efectos que produzca el silencio administrativo".

Las instituciones de derecho citadas encuentran su regulación general en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC) -en lo referente a la caducidad del procedimiento los artículos 25 y 95-, y en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) -para la caducidad del procedimiento artículo 104, para la prescripción del derecho artículo 66 y siguientes, y por último, para la caducidad del derecho artículo 209.2.⁵. Todo ello, sin perjuicio de otras regulaciones específicas y especiales contenidas universo jurídico-tributario.

Conviene ahora traer a colación los preceptos citados y analizar la relación de las figuras jurídicas objeto de estudio.

III. CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO.

Como se ha comentado, la caducidad del procedimiento se extiende sobre el derecho adjetivo, es decir, el relativo al procedimiento, por cuanto éste, una vez iniciado, debe estar sujeto a unos plazos de duración determinados y determinantes. Estando con ello el procedimiento administrativo en consonancia con el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas que reconoce la Constitución en su artículo 24.2.

Por ello, la legislación española recoge en el artículo 25 de la LPAC lo siguiente: “en los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya dictado y notificado resolución expresa no exime a la Administración del cumplimiento de la obligación legal de resolver, produciendo los siguientes efectos:

a) En el caso de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas favorables, los interesados que hubieren comparecido podrán entender desestimadas sus pretensiones por silencio administrativo.

b) En los procedimientos en que la Administración ejercite potestades sancionadoras o, en general, de intervención, susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen, se producirá la caducidad. En estos casos, la resolución que declare la caducidad ordenará el archivo de las actuaciones, con los efectos previstos en el artículo 95”.

Los efectos concretos de la caducidad del procedimiento son establecidos también en la LPAC. Por un lado, como forma de terminación del mismo y, por

5 Es importante destacar la diferencia de estas instituciones dado que sus efectos y consecuencias son muy diferentes para el ejercicio correcto de los derechos. A tal efecto, por ejemplo, la prescripción y caducidad de derechos tendrá efectos jurídicos materiales frente a la caducidad del procedimiento que dependerá del momento en que se produzca la misma.

otro, como inexistencia de interrupción de la prescripción del derecho ejercido. A tal efecto se dispone que:

- art. 84.2; "Pondrán fin al procedimiento la resolución, el desistimiento, la renuncia al derecho en que se funde la solicitud, cuando tal renuncia no esté prohibida por el ordenamiento jurídico, y la declaración de caducidad"⁶.

- art. 95.3; "La caducidad no producirá por sí sola la prescripción de las acciones del particular o de la Administración, pero los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción"⁷.

En resumen, los procedimientos administrativos en los que Administración ejercite potestades sancionadoras o de gravamen, deben terminar en el plazo establecido al efecto. Este requisito será a la vez un mandato para la Administración actuante y una garantía para el administrado que podrá alegar su infracción ante los Tribunales de la jurisdicción, incluso invocando el Convenio para la Protección de los Derechos y de las Libertades Fundamentales que, en su artículo 6, dispone que "toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable". Por lo expuesto comprobamos que, también en el Derecho Internacional, la sujeción a plazos es un elemento fundamental en los procedimientos y procesos en el que intervengan como parte interesadas ciudadanos de Estados pertenecientes al Consejo de Europa.

Para el caso de que no se respete la duración máxima del procedimiento en cuestión, el expediente deviene caduco y su consecuencia inmediata es la finalización del propio procedimiento, así como la no interrupción de la prescripción derivada de la iniciación del mismo.

IV. CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO.

En la caducidad y prescripción del derecho nos encontramos dentro del ámbito del ejercicio de los derechos subjetivos, los cuales, como se ha comentado, deben estar también sujetos a un plazo. No en vano la temporalidad, es uno de los atributos esenciales de todo ordenamiento jurídico.

La norma jurídica nace siempre con una visión temporal por cuanto, la misma, cambia conforme cambia la sociedad que origina su existencia. Y es por ello que los derechos subjetivos participan también de esa temporalidad en su ejercicio y, en

6 El artículo 100 de la LGT hace referencia a la terminación de los procedimientos tributarios por caducidad en idénticos términos.

7 También el artículo 104 de la LGT denominado "Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa" contiene los mismos efectos que el artículo 25 de la LPAC para la ausencia de resolución expresa en procedimientos tributarios que produzcan efectos desfavorables o de gravamen, y las mismas consecuencias sobre la ausencia de interrupción de la prescripción que hemos visto que establece la LPAC.

aras a la seguridad jurídica, el sujeto pasivo del mismo tiene también reconocido el derecho a una situación jurídica determinada y determinante. Es decir, el derecho que deba ser ejercido dentro de un plazo y no lo sea por inacción del titular del mismo se extinguirá y dejará a la parte obligada libre de sus deberes⁸.

Pues bien, establecido lo anterior, la diferencia que existe entre la caducidad de la acción y la prescripción de la misma, estará en función de la forma de computar el plazo que posee el sujeto activo para ejercitar su acción.

En la caducidad de la acción, podemos afirmar que el plazo concedido para su ejercicio es improrrogable, y además, no tiene causa de interrupción por la cual se inicie de nuevo su cómputo. En este sentido, transcurrido el plazo para accionar el derecho, éste nunca más podrá ser ejercitado. Como afirma el profesor CABALLERO SÁNCHEZ "el principio de caducidad no es exclusivo del orden administrativo, sino que es manejado con normalidad por otras jurisdicciones. Se trata de un remedio lógico y práctico a la eternización prolongación excesiva de los procesos por culpa de las partes litigantes"⁹.

Sin embargo, en la prescripción de la acción, el plazo concedido para accionar el derecho puede ser interrumpido, teniendo como consecuencia, el inicio de nuevo del cómputo del mismo. Pudiéndose interrumpirse el plazo sucesivamente. Volviendo éste a comenzar cada vez, llegando en ocasiones hasta situaciones de dudosa constitucionalidad.

Como ejemplo de la tipificación de la caducidad de la acción, es interesante ver el apartado 2 del artículo 209 de la LGT, el cual establece que: "los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución".

Esta firmeza y claridad legal ha costado mucho tiempo en verse reconocida en el ámbito tributario que, hasta ese momento, y con muy escasas excepciones, negaba la caducidad de la acción por sistema. No obstante, esta caducidad de la acción rige para los procedimientos tributarios de carácter sancionador, donde la potestad que ejerce la Administración participa del poder tributario, pero también

8 En el Derecho Civil podemos ver ejemplos en la prescripción de las obligaciones personales y reales y en el Derecho Financiero y Tributario, el artículo 66 de la LGT establece los plazos de prescripción de los derechos de la Administración Tributaria y de los obligados tributarios.

9 CABALLERO SÁNCHEZ, R.: *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*, McGraw-Hill, Aravaca (Madrid), 1999, p. 148.

de los principios del *ius puniendi*, por lo que su existencia obedece también a razones de garantías sancionadoras además de las tributarias.

La aceptación de la caducidad de la acción en los procedimientos estrictamente tributarios llegó gracias al arduo trabajo de la Doctrina y, posteriormente, se vio reforzada por la Jurisprudencia, entre otras, la sentencia núm. 209/2008 dictada, con fecha 20 de mayo de 2008, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Primera, del Tribunal Superior de Justicia de Islas Canarias. Hasta ese momento, la caducidad de la acción estaba expresamente proscrita en el ordenamiento tributario por imperativo del artículo 105.2 de la derogada LGT, el cual, establecía que la inobservancia de los plazos por la Administración no implicaba la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja. Reclamación que, evidentemente, carecía de efectividad y consecuencias jurídicas sobre el derecho de la Administración a practicar liquidación al sujeto pasivo. Por lo que no fue un instrumento útil ni utilizado en demasía.

Junto a esta previsión legal contraria la caducidad de la acción, el artículo 60.4 del derogado Real Decreto 939/1986, por el que se aprobaba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, ordenaba que tras el acta de la Inspección se disponía de un mes para dictar el acuerdo de liquidación tributaria. Existiendo, en cierta medida, una contradicción entre lo que establecía la Ley (no existía caducidad) y su Reglamento (que fijaba un plazo de caducidad).

Por virtud del principio de jerarquía normativa que establece la Constitución en su artículo 9.3, así como la derogada Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en su artículo 51, el conflicto se debía resolverse a favor de la Ley, como no podía ser de otro modo. Pero esta evidencia fue matizada por la sentencia antes citada y, varios Tribunales Superiores de Justicia, acogieron la citada caducidad argumentando que “el transcurso del plazo de un mes, al ser de caducidad, supone la extinción de la acción de la Inspección para aprobar la liquidación definitiva, a través del concreto procedimiento de inspección caducado, aunque no prejuzga en absoluto la validez de la deuda tributaria que afloró con la inspección (...) por eso, y terminamos, en nuestro Derecho Público, la consecuencia de la caducidad de la acción administrativa ejercitada en el seno de un expediente es, necesariamente, la anulabilidad de la resolución final, pues se dicta en virtud de una acción administrativa caducada respecto del expediente”.

Aunque ninguna de las sentencias recordó el artículo 105.2 de la derogada LGT, subyacía en sus razonamientos que, si la propia Administración se autolimitaba por la vía de Reglamento, y el mismo era más garantista y constitucionalmente más ortodoxo, cabía la posibilidad de su aplicación. Aunque hubiera sido más deseable su reconocimiento por una norma con rango de Ley para no forzar hasta extremos

delicados un principio tan fundamental en el ordenamiento jurídico como el de jerarquía normativa. No obstante, esta situación no se prolongó mucho en el tiempo. El Tribunal Supremo terminó fijando, en interés de Ley, la doctrina que impedía aplicar la mentada caducidad de la acción en el ejercicio de los derechos de la Administración Tributaria. Por si fuera poco, el legislador español reaccionó también rápidamente y con la llegada de la nueva LGT y sus Reglamentos de desarrollo, desapareció toda referencia a esta institución jurídica. Por lo que hoy en día no es viable la alegación de esta caducidad dentro del ejercicio del derecho a practicar liquidación tributaria por parte de los órganos de la inspección fiscal.

Por lo que respecta a la prescripción de la acción, la misma está muy introducida en nuestro ordenamiento tributario. Así, podemos citar el artículo 66 y siguientes de la LGT que desarrollan formalmente dicha prescripción. Por virtud esto preceptos, la Administración Tributaria dispone de cuatro años para determinar la deuda tributaria y exigir el pago de las mismas. Como dice AYALA MUÑOZ, la prescripción “es una institución de índole material o sustantiva relativa al nacimiento o la extinción del derecho debatido”¹⁰.

Junto a ello, los artículos 68 y 69 de la LGT establece el régimen de interrupción de este plazo y la extensión y efectos de la misma. Quedando como déficit de este régimen descrito, la inclusión de un límite a las posibles interrupciones del cómputo de la prescripción, para con ello evitar, situaciones abiertas prolongadamente en el tiempo.

Como diferencia sustancial a sendos regímenes podemos afirmar, que la caducidad de la acción otorga más seguridad jurídica a los administrados por cuanto, de transcurrir el plazo para la acción administrativa, precluye el derecho y, por lo tanto, la situación jurídica del administrado deviene definitiva. La prescripción de la acción, como hemos visto, quedará sometida a un sistema de interrupciones y dilaciones imputables al administrado que darán, en la mayoría de los casos, en procedimientos inspectores con duraciones muy amplias¹¹. Esta situación de interrupción de la prescripción podrá reiterarse en el tiempo y por ello entendemos que la no fijación de un límite temporal no queda amparado por la seguridad jurídica de nuestra constitución y, asimismo conlleva, que la actuación administrativa repetitiva no cuadre cabalmente con el principio de buena administración (art. 41 Carta Europea de Derechos Fundamentales).

10 AYALA MUÑOZ, J. M. (AAVV): *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2004, p. 330.

11 Es de destacar que la “la interrupción supone el ejercicio por parte del sujeto activo o el reconocimiento del sujeto pasivo de una situación jurídica que no sólo detiene el cronómetro del tiempo de vida asignado a esa situación, sino que además hace que su cómputo vuelva a empezar desde cero”, CABALLERO SÁNCHEZ, R.: *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*, McGraw-Hill, Aravaca (Madrid), 1999, p. 320.

Por último, señalar que la interrupción que las resoluciones jurisdiccionales otorga a la Administración Tributaria en virtud del artículo 68.I.b) Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, es una “facultad que supone reiniciar un procedimiento con la intención de repetir el acto anulado por los Tribunales, o dictar otra vez liquidación tributaria. Ello no hace otra cosa que blindar a la Administración Tributaria de los efectos de las sentencias jurisdiccionales, pues éstas, en la mayoría de los casos, no tendrán más consecuencias que la simple molestia para el órgano liquidador de imprimir un nuevo acto subsanando el vicio o defecto. Otorgando este privilegio de reliquidar hasta acertar, una especie de casi inmunidad jurisdiccional de la Administración Tributaria que se permite sobrepasar el fallo jurisdiccional y reiterar el acto que ha sido anulado”¹².

V. REGLAS DEL CÓMPUTO DE LOS PLAZOS Y COMPARACIÓN ENTRE LA LGTY LA LPAC.

I. Reglas del cómputo en la LGT.

Como se ha estado comentando, los plazos son de gran importancia en el ejercicio de los derechos. Por ello es también muy importante conocer las reglas de cómputo de los mismos, es decir, resulta capital conocer el momento exacto de su comienzo y terminación.

En las actuaciones inspectoras se comienza a contar los días según lo establecido en el artículo 150 de la LGT que establece que “el plazo del procedimiento inspector se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio”. También podrá la inspección personarse en el domicilio del interesado a dichos efectos. De conformidad con lo expuesto, el *dies a quo* para el inicio del cómputo de las actuaciones inspectoras será:

- La fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas mediante la oportuna comunicación.

- O bien, la fecha cuando ponga en conocimiento del interesado el inicio de las actuaciones inspectoras sin previa notificación de la oportuna comunicación, generalmente personándose en las oficinas del contribuyente¹³.

Conviene ahora delimitar el día en el que concluyen dichas actuaciones para, con ello, acotar *iter* procedimental o lo que se denomina, de conformidad con el artículo 150 de la LGT, plazo de las actuaciones inspectoras.

12 HERNÁNDEZ GUIJARRO, F.: “La repetición de actos administrativos tributarios una vez han sido anulados por sentencia judicial, con independencia de cuál haya sido el vicio o defecto determinante de la anulación”, *Actualidad Jurídica Iberoamericana*, n° 2, 2015, pp. 714-715.

13 Esta facultad viene recogida en el artículo 151.2 de la LGT.

La fijación de dicho día generó mucha disputa y conflicto por cuanto, antes de la actual LGT, no quedaba claro cuando terminaban las actuaciones inspectoras y por ello hubo multitud de interpretaciones hasta que la Sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 28 de febrero de 1996, aclaró la diversidad jurisprudencia al respecto. El Alto Tribunal consideró que dichas actuaciones existían hasta la notificación de la liquidación resultante de las mismas. Siendo interesante destacar que en su *ratio decidendi* se mencionaba un informe de la propia Dirección General de Tributos de 18 de julio de 1991, que establecía lo siguiente:

“Entiende este Centro Directivo que el momento temporal en que se produce la terminación de las actuaciones administrativas de investigación y comprobación tributaria es el de la notificación del acto administrativo de liquidación o, en caso de liquidación tributaria derivada de actas de conformidad, cuando se entienda producida aquella, en los términos a que hace referencia el artículo 60 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos”.

Con la entrada en vigor de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías del contribuyente se fijó el día en que debía entenderse concluidas las actuaciones inspectoras por disposición legal. A tal efecto, el artículo 29.4 de la citada Ley dejaba perfectamente delimitado el momento en que debían entenderse terminadas las actuaciones de comprobación e investigación, señalando que las mismas concluían el día de la fecha en que se dictaba el acto de liquidación tributaria. Esta concreción legislativa lejos de garantizar los derechos de los contribuyentes -en aras a una mayor seguridad jurídica-, se alejaba radicalmente de la misma. Pues con el establecimiento un día determinado en función del momento de dictar el acto administrativo (día éste completamente desconocido por el contribuyente, hasta después de su notificación), se privaba al mismo de la posibilidad de conocer/controlar la terminación de las actuaciones inspectoras. Dejándole, por consiguiente, en una clara indefensión.

Efectivamente, esta forma de establecer la conclusión de las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación por la cual, hasta la notificación del acto administrativo de liquidación no se podía conocer la fecha en que se dictó el mismo y, por lo tanto, cuando terminaron dichas actuaciones, dejaba en el más absoluto desconocimiento al contribuyente de un elemento tan importante como la terminación del expediente y, por lo consiguiente, enervaba su capacidad de aportar documentos o alegar lo que estimase conveniente.

La mayoría de la doctrina, no sin falta de razón, criticó duramente este sistema de fijación de los plazos de terminación de las actuaciones por su inseguridad jurídica e indefensión. Para ello, bastaba recordar el capítulo de la eficacia de los actos administrativos previsto en los artículos 56 a 61 de la entonces vigente LRJPAC. Así, encontrándonos ante un acto que afecta a los derechos e intereses

del contribuyente, sus efectos deberían quedar demorados hasta su notificación. No siendo admisible quebrar este principio de Derecho Administrativo, por muy especial que se entienda que es el Derecho Tributario.

En la actualidad, y con la entrada en vigor de la actual LGT, esta anomalía temporal ha quedado salvada y fijada de forma segura y garantista. A tal efecto, el citado artículo 150 de la LGT establece que las actuaciones inspectoras duran “hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo”. Por lo que, el *dies a quem* será el día de la notificación de la liquidación tributaria, o cuando se entienda producida ésta. Siendo esta previsión actual loable dado que restablece la seguridad jurídica y el buen funcionamiento de la Administración Tributaria.

2. Comparación de la LGT con la LPAC.

Habiendo estudiado la naturaleza de los plazos al principio de este trabajo y teniendo el marco de su cómputo en la actual LGT, conviene ahora comparar las reglas de esta Ley con la LPAC, que es la norma de procedimiento general para el resto de las Administraciones Públicas. Como ya se ha introducido anteriormente, el cómputo de los plazos del procedimiento inspector difiere del cómputo que establece el procedimiento administrativo común. Esta diferencia llama poderosamente la atención dado que ambos procedimientos son ejercidos por Administraciones en el ejercicio de sus funciones. Por ello, se hace necesario constatar sus diferencias para dar con la justificación que avale la mencionada diferencia.

Una buena forma de poner de manifiesto las diferencias ambos procedimientos es mostrar los dos regímenes de cómputo de forma paralela. A tal efecto se confecciona el siguiente cuadro:

Inicio y Finalización de las Actuaciones Administrativas:

	<i>Dies a quo</i>	<i>Dies ad quem</i>
Procedimiento Inspector	-Notificación de la comunicación del inicio de las mismas (art. 150.2 LGT). -Cuando, por personación, se ponga en conocimiento del interesado sin previa notificación. (art. 177.2 RD 1065/2007)	-Fecha en que se notifique el acto administrativo. (art. 150.2 LGT)

Procedimiento Administrativo Común	-Desde la fecha del acuerdo de iniciación (art. 21.3.a) LPAC). -Desde la fecha de presentación de la solicitud del interesado en el registro del órgano competente. (art. 21.3.b) LPAC)	-Fecha en que se dicte el acuerdo, salvo que disponga otra cosa, o, lo exija su contenido, o, deba notificarse de conformidad con el art. 40. (art. 39 LPAC)
------------------------------------	--	--

Del anterior cuadro se desprende claramente que el cómputo de los plazos de la Administración Tributaria beneficia siempre a esta administración pública frente al resto de sus homólogas, pues el inicio del cómputo se demora hasta su notificación. Esta circunstancia no sucede con la Administración común que una vez dictado el acuerdo de inicio de actuaciones, el plazo de duración del procedimiento ya computa y, por lo tanto, corre en su cuenta la dilación que ocurra hasta la notificación del inicio del procedimiento. Teniendo el posible retraso en su notificación, efectos negativos tan sólo en sede de la propia Administración pues, el plazo para resolver se reduce por culpa de dicho retraso. En cambio, como se ha dicho, la Administración Tributaria puede acordar el inicio del procedimiento y notificarlo meses después sin ningún perjuicio para la duración del procedimiento, pues el mismo, sólo se iniciará y computará desde la correspondiente notificación.

A efectos de terminación del procedimiento, ambos regímenes demoran su eficacia hasta la notificación del acto administrativo, por lo que no existe diferencia reseñable en este caso.

VI. SUPUESTOS DE SUSPENSIÓN JUSTIFICADA DEL CÓMPUTO DEL PLAZO: ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 150.3 LGT Y SU COMPARACIÓN CON EL ARTÍCULO 22 LPAC.

Tanto en el procedimiento administrativo común como en el procedimiento inspector, existen circunstancias que justifican la paralización, interrupción o suspensión del cómputo del plazo máximo para resolver:

A continuación, se muestra un cuadro que contiene los motivos o circunstancias que justifican la suspensión del plazo según el procedimiento en que nos encontremos.

Supuestos de paralización justificada del cómputo de plazos:

<p>Procedimiento Inspector Artículo 150.3 LGT</p>	<p>Procedimiento Administrativo Común Artículo 22 LPAC</p>
<p>El cómputo del plazo del procedimiento inspector <u>se suspenderá</u> desde el momento en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> - La remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación de acuerdo con lo señalado en el artículo 251 de esta Ley. - La recepción de una comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la suspensión o paralización respecto de determinadas obligaciones tributarias o elementos de las mismas de un procedimiento inspector en curso. - El planteamiento por la Administración Tributaria que esté desarrollando el procedimiento de inspección de un conflicto ante las Juntas Arbitrales previstas en la normativa relativa a las Comunidades Autónomas, en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco o la recepción de la comunicación del mismo. - La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva. - El intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3.b) de esta Ley. - La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones. (...) <p>La suspensión finalizará cuando tenga entrada en el registro de la correspondiente Administración Tributaria el documento del que se derive que ha cesado la causa de suspensión, se consiga efectuar la notificación o se constate la desaparición de las circunstancias determinantes de la fuerza mayor. No obstante, en el caso contemplado para el conflicto en la aplicación de la norma, el plazo de suspensión no podrá exceder del plazo máximo para la emisión del informe.</p>	<p>El transcurso del plazo máximo legal para resolver un procedimiento y notificar la resolución <u>se podrá suspender</u> en los siguientes casos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Cuando deba requerirse a cualquier interesado para la subsanación de deficiencias o la aportación de documentos y otros elementos de juicio necesarios, por el tiempo que medie entre la notificación del requerimiento y su efectivo cumplimiento por el destinatario, o, en su defecto, por el del plazo concedido, todo ello sin perjuicio de lo previsto en el artículo 68 de la presente Ley. - Cuando deba obtenerse un pronunciamiento previo y preceptivo de un órgano de la Unión Europea, por el tiempo que medie entre la petición, que habrá de comunicarse a los interesados, y la notificación del pronunciamiento a la Administración instructora, que también deberá serles comunicada. - Cuando exista un procedimiento no finalizado en el ámbito de la Unión Europea que condicione directamente el contenido de la resolución de que se trate, desde que se tenga constancia de su existencia, lo que deberá ser comunicado a los interesados, hasta que se resuelva, lo que también habrá de ser notificado. - Cuando se soliciten informes preceptivos a un órgano de la misma o distinta Administración, por el tiempo que medie entre la petición, que deberá comunicarse a los interesados, y la recepción del informe, que igualmente deberá ser comunicada a los mismos. Este plazo de suspensión no podrá exceder en ningún caso de tres meses (...) - Cuando deban realizarse pruebas técnicas o análisis contradictorios o dirimientes propuestos por los interesados, durante el tiempo necesario para la incorporación de los resultados al expediente. - Cuando se inicien negociaciones con vistas a la conclusión de un pacto o convenio en los términos previstos en el artículo 86 de esta Ley, desde la declaración formal al respecto y hasta la conclusión sin efecto, en su caso, de las referidas negociaciones (...) - Cuando para la resolución del procedimiento sea indispensable la obtención de un previo pronunciamiento por parte de un órgano jurisdiccional, desde el momento en que se solicita, lo que habrá de comunicarse a los interesados, hasta que la Administración tenga constancia del mismo, lo que también deberá serles comunicado.

A primera vista, lo que más llama la atención, es que la suspensión del plazo para resolver en el procedimiento administrativo común es potestativo, es decir, el plazo "se podrá suspender". Sin embargo, la dicción del artículo de la LGT es claramente imperativo, es decir, "se suspenderá", por lo que volvemos a encontrarnos ante una diferencia de trato a favor de la Administración Tributaria, frente al resto de las Administraciones Públicas. Mientras éstas últimas deben motivar y notificar la suspensión del plazo -por virtud de los artículos 35 y 40 de la LPAC-, en el procedimiento inspector, la suspensión del plazo se aplica de oficio sin la necesidad de motivar ni notificar al contribuyente dicho extremo. Quedándole el derecho al contribuyente, si así lo solicita, a conocer el estado de la tramitación del expediente y el cómputo de la referida suspensión.

Otra característica que diferencia ambos regímenes es la seguridad jurídica que conlleva cada supuesto de interrupción en la LPAC dado que todos ellos determinan de forma cierta el inicio y terminación del periodo de paralización del cómputo. Así, en la mayoría de los supuestos del procedimiento administrativo común, tanto el inicio del cómputo como su finalización requieren de comunicación al interesado. Asimismo, también se fija un plazo máximo de tres meses en el supuesto de solicitud de informes preceptivos. En definitiva, el interesado conoce en todos los casos el inicio y la terminación de la suspensión. Abundando esta circunstancia en el derecho a conocer en todo momento el estado de tramitación de los procedimientos en los que son parte (art. 53.I.a) LPAC). Por otra parte, en las causas de suspensión de la LGT, el inicio y finalización del plazo, no gozan de la certeza y claridad que tiene el procedimiento común. Cierto es que no deja al obligado tributario en una manifiesta indefensión, pero sí resulta difícil conocer el estado de tramitación del expediente "en todo momento" dado que no se exige la comunicación del inicio y terminación al contribuyente en la mayoría de sus supuestos.

En resumen, volvemos a constatar una diferencia de plazos y términos que favorecen a la Administración Tributaria frente al resto de Administraciones del régimen común. Esta diferencia de trato, como se ha dicho, no tiene justificación constitucional. No puede sostenerse que exista una Administración superior y otra inferior que avale la necesidad de otorgar mayores prerrogativas en el procedimiento administrativo a la Administración Tributaria. Creemos que no estaba en la previsión de los constituyentes premiar en materia de plazos la cuestión tributaria frente a otras Administraciones como la referidas a la seguridad vial, salud, educación, etc. Y sostenemos que no era esa la intención dado que el propio artículo 149.18º de la Carta Magna fijaba como competencia exclusiva del estado "las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas y del régimen estatutario de sus funcionarios que, en todo caso, garantizarán a los administrados un tratamiento común ante ellas; el procedimiento administrativo común". Por lo que el procedimiento administrativo debía tener una vocación de

común, es decir, alejado de las diferencias y prerrogativas de una Administraciones frente a otras.

Por último, tampoco observamos que existan mayores complejos en la tramitación de un procedimiento de inspección de hacienda frente a otro procedimiento de inspección como, por ejemplo, en materia de medio ambiente. Por todo ello, la única explicación a la diferencia de trato por el Legislador es el hecho de la que primera sea la encargada de velar por el sostenimiento de los gastos públicos y ello, en definitiva, puede que sea una razón material de peso, pero no de Derecho.

BIBLIOGRAFÍA

AYALA MUÑOZ, J. M. (AAVV): *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2004.

CABALLERO SÁNCHEZ, R.: *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*, McGraw-Hill, Aravaca (Madrid), 1999.

GÓMEZ PUENTE, M.: *La inactividad de la Administración*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2002.

HERNÁNDEZ GUJJARRO, F.: "La repetición de actos administrativos tributarios una vez han sido anulados por sentencia judicial, con independencia de cuál haya sido el vicio o defecto determinante de la anulación", *Actualidad Jurídica Iberoamericana*, nº2, 2015.