Presentación

§ 7

Breves apuntes sobre distintos supuestos de interrupción injustificada de actuaciones inspectoras

por JUAN LÓPEZ MARTÍNEZ *Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Granada* y JOSÉ PÉREZ LARA *Profesor Titular interino de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Granada*

Sentencias comentadas:

☛ Comentario a las STSJ Andalucía de 23 enero 2002 (JT 2002, 539), STSJ Madrid de 20 de junio 2001 (JT 2002, 244) y SAN de 7 febrero 2001 (JT 2002, 702)

Conocida la polémica de si el período de tiempo transcurrido, entre la formalización de las actas de la inspección de los tributos y la notificación de la liquidación derivada de las anteriores actuaciones, podía integrarse dentro del concepto de «actuaciones inspectoras», lo que podría significar, en el caso de una paralización por un período de tiempo superior a seis meses por causas no imputables al inspeccionado, la aplicación de lo recogido en la redacción original artículo 31.4 del RGIT (RCL 1986, 1537, 2513, 3058), que privaba de efectos interruptivos el cómputo del plazo de prescripción iniciado con dichas actuaciones, debiéndose localizarse el nuevo acto interruptivo de la prescripción en los acaecidos con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras. Nuevo acto interruptivo y nuevo cómputo que podría significar la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria si se había superado el período de cuatro años y, todo ello, como consecuencia de la paralización injustificada de las actuaciones inspectoras por más de seis meses.

Conocida también que la anterior cuestión quedó zanjada por el Tribunal Supremo, en Sentencia de 28 de febrero de 1996 (RJ 1996, 1764) al declarar que: «...puede concluirse, por tanto, que la suspensión de las actuaciones inspectoras, no justificada y por causas ajenas al obligado tributario, durante más de seis meses y en cualquier momento del período que media entre el inicio de ésta y la notificación de la liquidación resultante de las mismas, no interrumpe el plazo de prescripción para liquidar, para exigir el pago o para sancionar, que se estuviere ganando...».

Resulta igualmente sabido que con posterioridad se llevó a cabo la reforma del RGIT para adaptarlo a lo referenciado en la anterior sentencia y a los derechos y garantías del contribuyente reconocidos en la Ley 1/1998 (RCL 1998, 545), del mismo nombre, concretamente, el art. 29.3: «La interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al

resolución anulando el acto de liquidación del Inspector Jefe y ordenando la remisión del expediente para la emisión de una nueva liquidación en cumplimiento de la resolución, no se tendrá en cuenta a los efectos del art. 31.4 del RGIT el período de tiempo transcurrido entre la notificación y la ejecución de la resolución, aunque sea superior a seis meses, debido a que no puede interpretarse «**como una reapertura del procedimiento inspector que se siguió contra los sujetos pasivos que tiene como consecuencia nuevas liquidaciones sino como el cumplimiento de un mandato dispuesto en sentencia judicial, que el órgano de gestión debe cumplir... Es por todo lo anterior, que el hecho de haber dejado transcurrir más de seis meses desde la notificación de la sentencia por la Sala de lo Contencioso-Administrativo hasta que por la Abogacía del Estado se da traslado al órgano de gestión, no supone vulneración de la normativa reguladora del instituto jurídico de la prescripción tributaria, ya que en todo caso se ha respetado el plazo de cinco años para dictar el acto de liquidación**», STSJ de La Rioja de 15 de enero (JT 1996, 40) y RTEAC de 9 de marzo de 1994 (JT 1994, 570). El nuevo acto de la inspección «**no puede insertarse en el principio de continuidad del proceso inspector a que se refiere el art. 31.4 del RGIT, sino que se encuadra dentro del ámbito de ejecución de un fallo**», no siendo aplicable a este supuesto el mencionado precepto, RTEAC de 22 de noviembre de 1995 (JT 1995, 1694), RTEAC de 6 de marzo de 1996 (JT 1996, 373) y RTEAC de 14 de mayo de 1998 (JT 1998, 1301), o se considera, que se trata de actuaciones inspectoras distintas, en el supuesto de nueva citación y nuevo desarrollo de actuaciones inspectoras después del fallo del TEAR que anulaba un acta incoada a resulta de las primeras actuaciones inspectoras, RTEAC de 22 de febrero de 1995 (JT 1995, 453) y RTEAC de 15 diciembre de 1993 (JT 1993, 1708), por lo que «**la tardanza en la ejecución de la resolución con la que se cerró la vía económico-administrativa no tiene otros efectos que los señalados en el art. 105.2 de la LGT, a cuyo tenor la inobservancia de plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja**», RTEAC de 19 de julio de 2000 (JT 2000, 1518) y RTEAC de 20 de septiembre de 2000 (JT 2000, 1857), ya que «**la inspección debe proceder a una nueva citación del sujeto con lo que el presupuesto del RGIT, artículo 31.4, sólo hubiera podido tener lugar en los autos después de dicha fecha y no antes como se pretende por el intervalo temporal que transcurre desde la notificación de la resolución del TEAR hasta que se cita nuevamente**» STSJ de La Rioja de 27 de julio (JT 2000, 1691).

En sentido contrario, privando de eficacia interruptiva a las actuaciones inspectoras que dieron lugar al acta y subsiguiente notificación del acto de liquidación, cuando transcurren más de seis meses entre la fecha de la notificación de la resolución del TEA y la reanudación de las actuaciones inspectoras que pretenden ejecutar dicha resolución, debido a que «**la diligencia en la continuidad de la actividad inspectora dependía exclusivamente de dicha Inspección, no del TEAC ni del obligado tributario. Si sólo depende de la Inspección, es de aplicación su Reglamento y no el regulador de las reclamaciones económico-administrativas ya que la actividad de dicho Tribunal ya se había agotado, como lo prueba el que fue posible reanudar la inspección sin necesidad de otro pronunciamiento del mismo**», STSJ de Baleares de 19 de mayo (JT 2000, 1021) o transcurren más de seis meses entre la actuación inspectora que acuerda ejecutar el fallo y las siguientes actuaciones inspectoras, al considerar que la doctrinal del Tribunal Supremo «**se asienta sobre el principio de seguridad jurídica de rango constitucional, seguridad jurídica que a veces, debe pre-**

valecer sobre la justicia material, y siendo este principio la base de la prescripción con el art. 31 se intenta poner fin a situaciones de incertidumbre que se podrían prolongar unos excesivamente», STSJ de Andalucía (Sevilla), de 23 de enero de 2002 (JT 2002, 539).

Según lo anterior, en los casos de una tardanza superior a seis meses en la ejecución de la resolución del TEA existen dos posturas, la primera que toma como fecha del inicio del nuevo cómputo de la prescripción el momento de la notificación de la resolución y, una segunda, que priva de efectos interruptivos de la prescripción, y por tanto, no se tendrá en cuenta a la hora de identificar el inicio del nuevo plazo de prescripción, en orden cronológico inverso al de la paralización injustificada, la notificación del acuerdo para ejecutar la resolución, la notificación de la resolución del TEAC, los actos interruptivos llevados a cabo durante el procedimiento de la reclamación económico-administrativa, la interposición de la reclamación económico-administrativa, la notificación de la liquidación, las actuaciones practicadas durante el procedimiento inspector, el inicio de las actuaciones inspectoras.

Como se puede observar existe una tendencia a extender los efectos del anterior artículo 31.4 del RGIT, actual art. 31. quáter, a situaciones, que desde nuestro punto de vista, quedan fuera de su ámbito de aplicación, debido a que la doctrina del Tribunal Supremo trata de dar respuesta al concepto de «actuación inspectora», y en concreto, si la tardanza en dictar el acto de liquidación –superior a seis meses por causas no imputables al obligado tributario–, podría verse afectado por lo recogido en el original artículo 31 del RGIT, siendo su respuesta afirmativa, al interpretar que las actuaciones inspectoras abarcan desde su inicio hasta que se dicta el acto de liquidación derivado de dichas actuaciones, quedando privadas del efecto interruptivo del cómputo de la prescripción el inicio de las actuaciones inspectoras, si desde su inicio hasta la notificación del acto de liquidación se produce una paralización injustificada por más de seis meses no imputables al obligado tributario.

A la hora de comprobar la existencia de actos interruptivos a lo largo de dicho procedimiento, deberán ser actos realizados en intervalos inferiores a seis meses y que reúnan los requisitos, como cualquier otro acto o actuación administrativa, para poder interrumpir el cómputo de la prescripción, por lo que no valdrá cualquier actuación de la inspección, sino sólo aquella que signifique un avance en dicho procedimiento, como puede ocurrir en los supuestos, que fundamentándose en el artículo 50 del RGIT, se realizan actuaciones de comprobación e investigación que se materializan en actas previas y que dan lugar a liquidaciones de carácter provisional y a cuenta de las definitivas que posteriormente se puedan practicar. Actuación administrativa que se ha iniciado y se ha notificado el correspondiente acto de liquidación, por lo que la paralización injustificada en la tramitación de las actuaciones definitivas posteriores no priva de virtualidad interruptiva a las anteriores sino a las nuevas que se han iniciado.

La privación de dicho efecto interruptivo del cómputo de la prescripción se circunscribe a un caso concreto, al inicio de las actuaciones inspectoras tras su paralización injustificada por más de seis meses no imputables al inspeccionado acaecido durante las actuaciones de comprobación e investigación o durante la firma del acta y la notificación del acto de liquidación, quedando fuera de la aplicación del art. 31. quáter, por tanto, con efectos interruptivos cualquier otro acto o actuación administrativa siempre que reúna los requisitos para interrumpir la prescripción de

acuerdo con la regulación de la prescripción efectúa la LGT. Dicha privación de efectos interruptivos del inicio de las actuaciones inspectoras no alcanza a otros actos, que de manera expresa, la LGT le reconoce el efecto interruptivo, como puede ser la interposición de una reclamación o recurso o los actos dictados durante su tramitación, como ocurre con la notificación de su resolución, ya que una paralización no imputable al obligado tributario superior al plazo prescriptivo durante el procedimiento económico-administrativo conlleva la prescripción del derecho de la Administración (SSTS de 25 de junio de 1987 [RJ 1987, 4925], de 26 de junio de 1987 [RJ 1987, 4925], de 9 de abril de 1988 [RJ 1988, 5091], de 7 de noviembre de 1988 [RJ 1988, 9115], de 3 de enero de 1989, de 7 de abril de 1989 [RJ 1989, 3157]), mientras la paralización entre la notificación de la resolución y su ejecución queda circunscrito al reglamento de procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas que prevé que su ejecución se debería verificar dentro del plazo de quince días a contar desde la notificación de la resolución, art. 110.2 del RPREA (RCL 1996, 1072, 2005) y no una privación del efecto interruptivo de la prescripción que conlleva la notificación de la resolución, salvo cuando la resolución declare la nulidad de pleno derecho del acto objeto de reclamación, quedando privado de efectos interruptivos, no solamente el acto sino además la interposición del recurso o reclamación.

Cosa distinta es que por razones de seguridad jurídica el efecto de la privación del cómputo de las actuaciones, en este caso inspectoras, se extendiera a cualquier paralización injustificada por causas no imputables al obligado tributario superior a seis meses durante las diferentes vicisitudes en que se puede encontrar la obligación tributaria, como puede ser a lo largo del procedimiento de gestión, –aunque dicha medida en la actualidad se circunscribe al procedimiento de comprobación e investigación y no procedimiento de gestión, STSJ de La Rioja de 6 de julio (JT 1998, 1042)–, o durante la tramitación de los recursos o reclamaciones económico-administrativas, o la ejecución de sus resoluciones, pero tanto, la doctrina del STS como la normativa actual, LDGC y RGIT, la privación del efecto interruptivo de la prescripción por inicio de las actuaciones inspectoras se produce cuando se paralizan las actuaciones inspectoras, –desde el inicio hasta la notificación de la liquidación– por un período de tiempo superior a seis meses por causas no imputables al obligado tributario, por lo que en cualquiera de las situaciones anteriormente descritas, su paralización no conlleva el anterior efecto, sino que habrá que estar a lo recogido con carácter general en la LGT sobre la prescripción tributaria.

§ 8

Los proyectos de urbanización en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

por ROSA GALAPERO FLORES Profesora Titular de EU de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura

Sentencia comentada:

➔ Comentario a la STS de 15 febrero 2003 (RJ 2003, 2103). (rec. 1277/1998; S. 3ª, Secc. 2ª)

El Proyecto de Urbanización es un verdadero acto de ejecución del planeamiento